

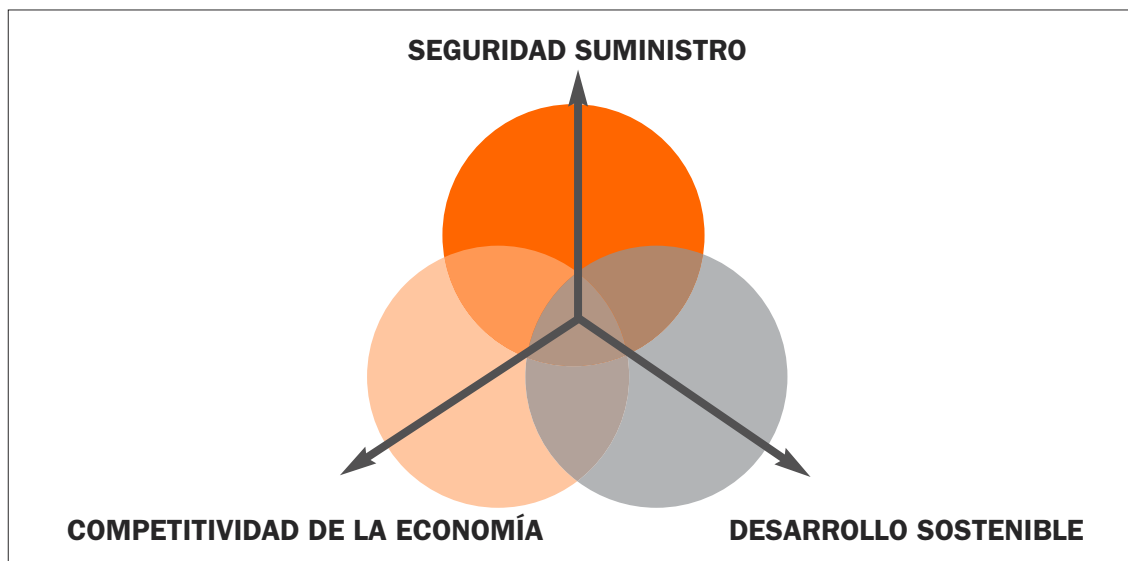


FISCALIDAD ENERGÉTICA EN ESPAÑA: SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE REFORMA *

Fundación FAES

GRÁFICO 1.

Objetivos de política energética



Fuente: FAES.

* El presente texto es fruto de los seminarios celebrados por la Fundación FAES en noviembre de 2013 y febrero de 2014 sobre fiscalidad energética y ambiental en España. Recoge tanto algunas de sus principales conclusiones como otras directrices sobre la cuestión de recientes documentos europeos.

INTRODUCCIÓN

La actual política energética de España se concreta en tres objetivos conocidos: seguridad de suministro, precios asequibles y sostenibilidad medioambiental. Objetivos que, a su vez, responden a tres retos clave a los que España se enfrenta: reducción de su dependencia energética y garantía en la seguridad de abastecimiento (España es uno de los países más dependientes de las importaciones de combustibles de la Unión Europea); cumplimiento de los compromisos en materia medioambiental (reducción de las emisiones contaminantes y fomento de la generación renovable) y, finalmente, mejora de la competitividad de nuestras empresas y de la economía familiar.

La fiscalidad energética es un instrumento que puede y debe ayudar a alcanzar los objetivos de nuestra política energética. En dos sentidos: favorecer el consumo eficiente de productos energéticos y apoyar las tecnologías que mejor contribuyan a los objetivos del mix energético.

Si observamos los últimos años, la fiscalidad sobre los productos energéticos se ha incrementado notablemente, en buena parte por la necesidad de aumentar la recaudación pública, tanto de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas. Se han mantenido figuras impositivas –como el impuesto especial sobre la electricidad–, se han incrementado algunas de ellas –como el tipo general del IVA– e incluso se han creado otras nuevas. Además, las Comunidades Autónomas, en uso de sus competencias, han establecido un buen número de impuestos medioambientales con definiciones dispares y descoordinadas de hechos imposables, lo que afecta a la unidad de la doctrina jurídica en materia fiscal, a la percepción de seguridad jurídica y a la unidad de mercado.

A esto se añade que en España algunos productos energéticos están sujetos también a unas cargas parafiscales menos conocidas. Éste es el caso de los costes no relacionados con los de suministro que se incluyen en las tarifas de acceso de la electricidad, de los costes de apoyo a las energías renovables y cogenera-

ción y de las anualidades para la recuperación del déficit eléctrico debido a la generación con carbón nacional, entre otros.

Mención especial requiere el coste de las primas de las renovables y de la cogeneración. Pese a que el objetivo de energía renovable establecido a nivel europeo afecta a todos los sectores energéticos, en España, sin embargo, todo el esfuerzo se ha realizado (salvo una pequeña parte con biocarburantes) en el sector eléctrico mediante la incorporación de renovables en la generación eléctrica. Esto ha supuesto un incremento muy importante del coste del suministro eléctrico y ha dado lugar a la aparición de un importante déficit en el sistema.

Buena parte de estos impuestos y cargas parafiscales tienen una justificación pretendidamente social o medioambiental; es decir, buscan internalizar el daño que causa la producción y/o consumo de productos energéticos sobre el medio ambiente o beneficiar a algunos segmentos de la población. Además, algunos de los impuestos o tasas actualmente vigentes no tienen carácter finalista sino recaudatorio, determinado por la necesidad de aportar ingresos para resolver el problema del déficit público.

Por lo general, la actual fiscalidad energética-ambiental en España presenta diversos inconvenientes. Así, en particular:

- a)** Los actuales impuestos medioambientales no se basan en una estimación del daño medioambiental.
- b)** La aplicación de impuestos medioambientales en las Comunidades Autónomas es desigual y, por tanto, distorsiona las decisiones de consumo y rompe la unidad de mercado.
- c)** Es cuestionable, en algunos casos, la definición de los hechos imposables.
- d)** Las distintas fuentes de energía soportan cargas fiscales muy diferentes y claramente desvinculadas de los efectos medioambientales que les serían imputables. Además, no se han dado a conocer los análisis y estudios que soportan la evaluación de esos efectos.

La situación de la fiscalidad energética que acabamos de describir tiene dos efectos: distorsiona los precios de la electricidad y los encarece. Efectos ambos que proporcionan indicaciones erróneas sobre el valor de las distintas energías y que afectan a las decisiones de consumo e inversión. Se produce así una subvención cruzada desde los consumidores de energía eléctrica hacia los consumidores de otros productos energéticos, que a pesar de beneficiarse de las políticas asociadas a los mismos, no asumen sus cargas parafiscales. Lo cual es ineficiente y tiene efectos redistributivos regresivos, además de distorsionar el comercio en la Unión Europea.

Todo lo anterior aconseja acometer una reforma fiscal en el sector energético en España que resuelva sus ineficacias y problemas. Más aún si se tienen en cuenta la actual propuesta de Directiva europea sobre la reforma de la fiscalidad energética y el reciente informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español.

SITUACIÓN ACTUAL

El sector energético en España está sujeto a diversas figuras fiscales y parafiscales con peso creciente en los últimos años. Ambas deben ser analizadas para conocer realmente los costes imputables a cada una de ellas.

Sin embargo, dado que las distintas fuentes de energía son, en mayor o menor medida, bienes sustitutivos entre sí –es decir, el consumidor puede elegir entre uno u otro en función de su precio–, no es razonable analizar de forma independiente la fiscalidad que las afecta. Por eso es preciso hacer un análisis comparado de la fiscalidad de todas las fuentes de energía o, al menos, de las principales: electricidad, gas natural, gasolinas y gasóleos. Lo mismo cabe decir de las tecnologías de generación de electricidad, que tienen también un carácter sustitutivo en función de su coste final de generación –que incluye el peso de la fiscalidad.

En el apartado siguiente se describen las cargas fiscales y parafiscales impuestas en la actualidad a cada uno de los principales productos energéticos en

“La incorporación de renovables en la generación eléctrica ha supuesto un incremento muy importante del coste del suministro eléctrico y ha dado lugar a la aparición de un importante déficit en el sistema”



España, descripción que justifica la necesidad de su reforma. Se trata de un análisis complejo porque el sector energético, sometido a regulación prolija y detallada, lo exige. El análisis de la problemática fiscal y el mismo diseño de la fiscalidad no pueden hacerse sin tener en cuenta además el diseño y el funcionamiento de los mercados –tanto mayoristas como minoristas–, el impacto en la competitividad de la industria y la realidad del déficit.

Electricidad

Distintas actividades de la cadena de valor de la generación de electricidad –como la generación o el transporte y la distribución– están sujetas a impuestos generales considerados como medioambientales a nivel nacional y en las distintas Comunidades Autónomas. Por otra parte, además de los costes propios del suministro de electricidad –generación y transporte, distribución y comercialización–, y de impuestos como el IVA, los precios finales de la electricidad incluyen partidas de coste no vinculadas al suministro, algunas de las cuales están vinculadas a políticas medioambientales o territoriales.

Impuestos

- a) Se mantiene el impuesto especial sobre la electricidad creado por la Ley 66/1997 de 30 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de orden social, a pesar de haber perdido sentido la razón de su creación: la compensación de la supresión del recargo en concepto de “coste específico asignado a la minería de carbón”. La recaudación de este impuesto en 2013 ascendió a alrededor de 1.500 M€ y se destina íntegramente a la financiación de las Comunidades Autónomas.

- b)** El IVA se aplica a la electricidad al tipo general (21%), lo que lo sitúa entre los más elevados de Europa, donde oscila entre el 5% del Reino Unido o el 6% de Luxemburgo y el 27% de Hungría. En muchos países la electricidad viene gravada por un tipo reducido por tratarse de un bien de primera necesidad. Hay que indicar igualmente que en España un producto como el agua está gravado por un tipo reducido del 10%.
- c)** La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, establece una serie de impuestos con un supuesto fin medioambiental que recaen de nuevo sobre la generación de electricidad, como son:
 - 1.** Impuesto del 7% sobre los ingresos de generación (impuesto sobre el valor de la producción de electricidad).
 - 2.** Impuesto sobre la producción de combustible gastado y residuos radiactivos y sobre el almacenamiento de residuos nucleares.
 - 3.** Céntimo verde al uso de gas natural, carbón y fuel para generación eléctrica.
 - 4.** Canon a la generación hidráulica (canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica, 22% del valor de la energía producida).

No se conocen los estudios que pueden haber dado lugar a la fijación de los tipos impositivos de estos tributos, ni qué relación puedan tener con el supuesto daño causado. Por ejemplo, es difícil sostener que el almacenamiento de residuos radiactivos produce un daño ambiental. El efecto inmediato o a medio plazo de estos impuestos (en la medida en que puedan trasladarse al precio) es un incremento del precio mayorista de la electricidad en España, con el consecuente aumento de las importaciones de electricidad o reducción de las exportaciones, y un impacto negativo sobre la competitividad de la industria, las economías familiares, la creación de valor añadido y el empleo.

- d)** La misma Ley 15/2012 incrementa los tipos impositivos de la Ley 38/2002 de Impuestos Especiales.

- e) Diversas Comunidades Autónomas han hecho uso de sus competencias en materia de fiscalidad medioambiental y han establecido tasas o impuestos sobre la generación de electricidad, o sobre sus emisiones, llegando a recaudar alrededor de 250 M€ anuales. Ello es posible por la inexistencia de una regulación básica nacional de la fiscalidad ambiental. Actualmente existen impuestos sobre la generación eléctrica en Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana, Galicia, Región de Murcia, Castilla y León, Extremadura. La última en sumarse ha sido Cataluña.

Es necesario insistir en ello: el establecimiento de estas figuras impositivas responde a definiciones diversas y descoordinadas de hechos impositivos, lo que afecta a la unidad de la doctrina jurídica en materia fiscal y a la percepción de seguridad jurídica, además de afectar directamente a la unidad de mercado. La Tabla 1 resume los impuestos vigentes en las Comunidades Autónomas que afectan a la generación eléctrica.

TABLA 1.
Impuestos a la generación eléctrica en diversas CC.AA.

Comunidad Autónoma	Emisiones contaminantes (*)	Emisiones de CO ₂	Impacto visual aerogeneradores	Generación nuclear	Agua embalsada
Andalucía	√	√			
Aragón	√	√			
Castilla-La Mancha	√		√		
Castilla y León			√		√
Cataluña				√	
Comunidad Valenciana	√				
Extremadura				√	
Galicia	√		√		√
Región de Murcia	√				

(*) Óxidos de azufre y nitrógeno, Compuestos Orgánicos Volátiles, amoníaco.
Fuente: elaboración propia.



“Algunos de los impuestos o tasas actualmente vigentes no tienen carácter finalista sino recaudatorio, determinado por la necesidad de aportar ingresos para resolver el problema del déficit público”

Las actividades afectadas, así como los tipos impositivos, varían enormemente entre las distintas regiones, lo que de nuevo apoya la idea de que son impuestos establecidos con un fin meramente recaudatorio y que detrás de ellos no hay una cuantificación real del daño medioambiental a internalizar. Por otro lado, estos impuestos distorsionan el mercado eléctrico español, al establecerse diferencias entre generadores establecidos en una región u otra.

- f) La generación de electricidad está sujeta al comercio de derechos de emisión de la Unión Europea, el *EU Emissions Trading System* (EU ETS)¹. Es decir, cada MWh (megavatio-hora) producido por instalaciones de generación emisoras de gases de efecto invernadero (gas, carbón y fuel) paga un precio fijado por el mercado según las emisiones de cada tecnología. En la práctica, el ETS pretende ser un mecanismo de mercado que sustituya a un impuesto sobre el CO₂, con lo que se suavizaría su apariencia de imposición. Pero el sistema responde a la obligación, fijada administrativamente, de comprar derechos de emisión, y no es consecuencia de una necesidad de los procesos industriales aplicados. En la práctica el funcionamiento del ETS ha sido insatisfactorio en relación con los objetivos planteados, puesto que el precio del CO₂ es mucho más bajo de lo que se había previsto. De hecho, cuanto más rígida sea la definición del ETS –por ejemplo, fijando un precio mínimo para el CO₂– más se parecerá a un impuesto, que en esencia lo es.
- g) El transporte y distribución de electricidad es una actividad gravada en las Comunidades Autónomas de Asturias, Canarias, Castilla y León, Extremadura y La Rioja por el supuesto daño medioambiental causado por los cables y postes de

¹ Según la Directiva 2003/87/CE y reglamento que la desarrolla.

alta tensión. De nuevo, los tipos y el hecho impositivos varían entre las distintas regiones.

- h) La generación nuclear paga otra tasa por la gestión de sus residuos a la empresa pública ENRESA, que ascendió a aproximadamente 380 M€ para el año 2013.

TABLA 2.

Recaudación de los principales impuestos energéticos y medioambientales (PGE 2014)

Impuesto	Recaudación prevista (M€) PGE 2014
Impuesto especial sobre la electricidad	1.681
Impuesto sobre el valor de la producción de electricidad	1.270
Canon por la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica	(*) 398
Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos	270
Impuesto especial sobre hidrocarburos	9.955
Impuesto sobre el carbón	264
TOTAL	13.838

(*) Recaudación 2013. Fuente: PGE 2014.

TABLA 3.

Recaudación por impuestos medioambientales de las CC.AA. que recaen sobre las actividades de generación, transporte y distribución de electricidad

	Recaudación (M€)
Emisiones a la atmósfera	8,81
Generación nuclear	144,00
Actividades de producción	24,75
Instalaciones de transporte y distribución	4,94
Energía eólica	22,76
Agua embalsada	43,87
Residuos radiactivos peligrosos	13,19
TOTAL	264,23

Fuente: FAES.

Cargas parafiscales

Por otro lado, algunos productos energéticos en España también están sujetos a unas, menos conocidas, “cargas parafiscales”. Desde una perspectiva económica, cualquier cargo o coste que se impute a un bien o servicio por encima del coste de suministro tiene el mismo efecto que un impuesto sobre las decisiones de consumo y sobre el bienestar social. Por ello, en cualquier análisis es necesario considerar no sólo aquellos costes que formalmente se consideran como impuestos o tasas, sino todos aquellos ajenos al suministro que se engloban dentro de la denominación de “cargas parafiscales”.

Éste es el caso, por ejemplo, de los siguientes costes no relacionados con los costes de suministro que se incluyen en las tarifas de acceso de la electricidad:

- a)** Subvenciones a determinadas tecnologías de generación (Régimen Especial: renovables, cogeneración).
- b)** Anualidades para la recuperación del déficit creado en el sistema eléctrico.
- c)** Subvenciones a la minería del carbón.
- d)** Subvenciones a sectores económicos por la vía de las tecnologías de eliminación de residuos orgánicos o industriales mediante generación eléctrica (residuos urbanos, agroindustriales o industriales, biomasa).

Los peajes de acceso incluyen otros costes de naturaleza distinta que, respondiendo a los costes de suministro, se reparten entre todos los consumidores eléctricos para garantizar un precio uniforme de la tarifa en todo el territorio nacional. Es el caso de la compensación de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares.

Algunas de estas cargas, y otras propias de algunas Comunidades Autónomas, tienen una justificación pretendidamente social o medioambiental: es decir, se orientan a los objetivos europeos vinculantes de cuota de energía renovable en el mix, buscan internalizar el daño que sobre el medio ambiente causa la pro-

“Diversas Comunidades Autónomas han establecido tasas o impuestos sobre la generación de electricidad, o sobre sus emisiones, llegando a recaudar alrededor de 250 M€ anuales”



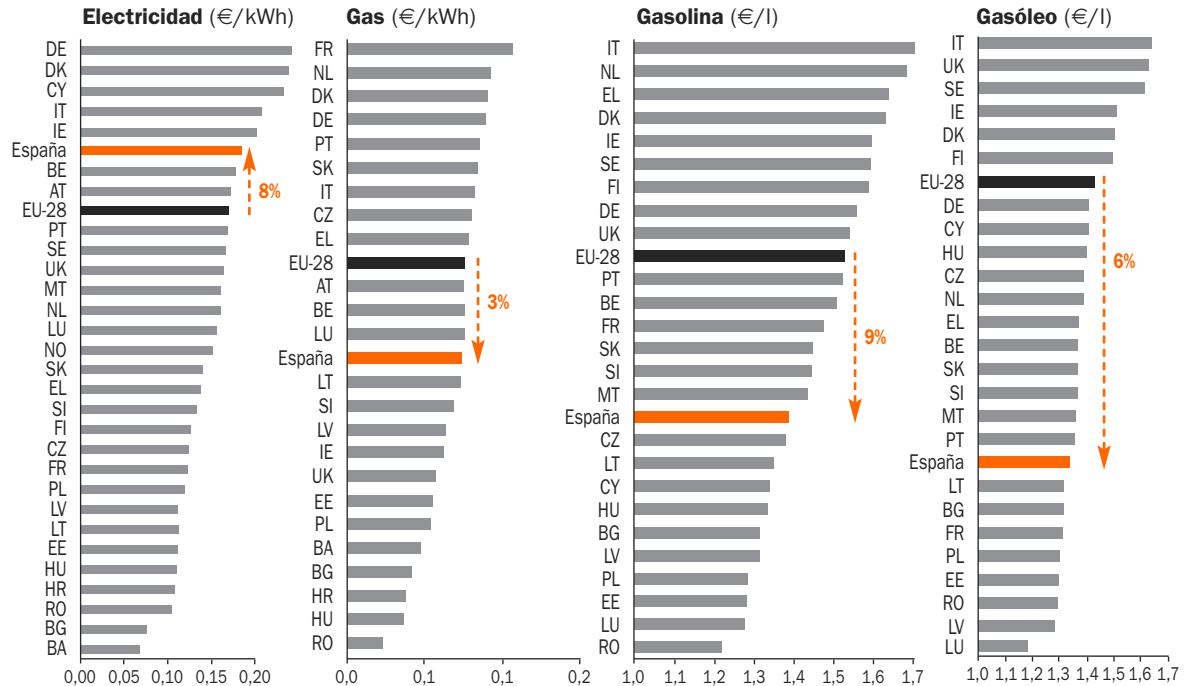
ducción y/o consumo de productos energéticos o beneficiar a segmentos de la población.

Así se justifican por ejemplo los impuestos creados por la Ley 15/2012, que comienza señalando que: “[...] tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad”. Y al mismo tiempo se obtiene una recaudación. De este modo se supone que se logra un “doble beneficio” o “doble dividendo”:

- 1) Por una parte, los agentes que contaminan pagan por el perjuicio que ocasionan, lo que ayuda a que se tomen decisiones más eficientes que consideren y limiten su impacto sobre el medio ambiente.
- 2) Por otra parte, se logran ingresos adicionales (que pueden utilizarse para reducir distorsiones de otros impuestos o para financiar gastos de políticas medioambientales que están siendo actualmente financiadas mediante otros impuestos de carácter no ambiental).

El problema es que de este modo se genera una clara distorsión de los precios de la electricidad, lo que no sólo supone un encarecimiento de la misma, sino que envía señales erróneas sobre el valor de las distintas energías y afecta para mal a las decisiones de consumo e inversión. Los precios de la electricidad en España se encuentran actualmente entre los más elevados de Europa, mientras que los consumidores de otros combustibles disfrutan de precios inferiores a la media europea (a pesar de que el precio antes de impuestos es de los más altos de Europa), tal como muestra el siguiente gráfico.

GRÁFICO 2.
Precios finales de los productos energéticos en España



Datos a cierre del primer semestre de 2013 para electricidad y gas natural, y a 4/11/2013 para gasolina y gasóleo.
Electricidad: 2.500 kWh < consumo < 5.000 kWh. Gas natural: consumo < 20 GJ.
Fuentes: Eurostat (precios electricidad y gas natural) y Comisión Europea (precios gasolina y gasóleo). Fuente: FAES.

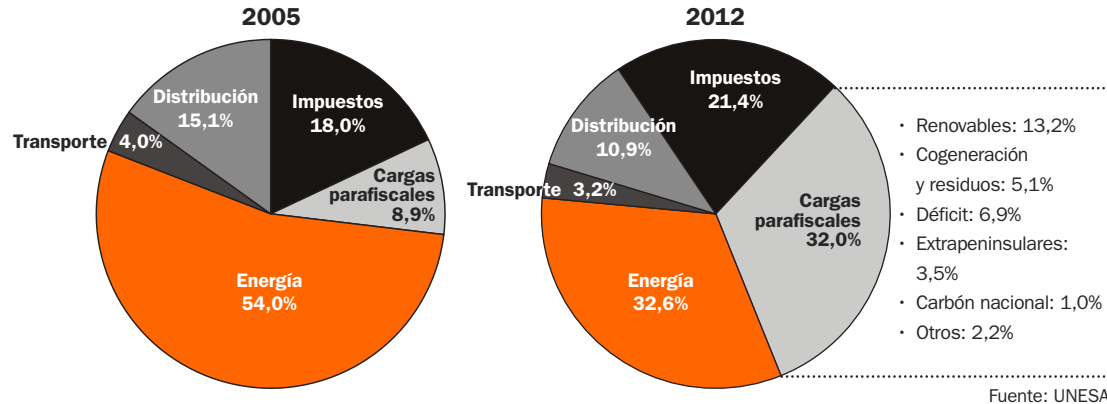
Igualmente se dan subsidios cruzados de unas tecnologías de generación a otras en función de las respectivas cargas que soportan. Así, para el año 2014, el apoyo a la generación de régimen especial supone un sobrecoste estimado de unos 7.630 M€.

La consecuencia de estos hechos es que el peso de los costes directamente ligados al suministro en la factura de electricidad de los consumidores españoles ha pasado de representar el 73% en 2005 al 47% en 2012, mientras que se ha incrementado muy significativamente el peso de los otros costes no ligados al su-

ministro, tal como muestra el Gráfico 3. La electricidad resulta así ser uno de los bienes más gravados, lo que choca con su consideración de bien básico.

GRÁFICO 3.

Costes incluidos en la factura eléctrica en España



Gas natural

Sobre el precio final del gas natural recae el impuesto especial de hidrocarburos con una tasa, desde enero de 2013, de 1,15 €/GJ (gigajulio) para gas de uso general, 0,65 €/GJ sobre gas para usos distintos a los de carburante y 0,15 €/GJ sobre gas para usos con fines profesionales diferentes a generación y cogeneración eléctrica.

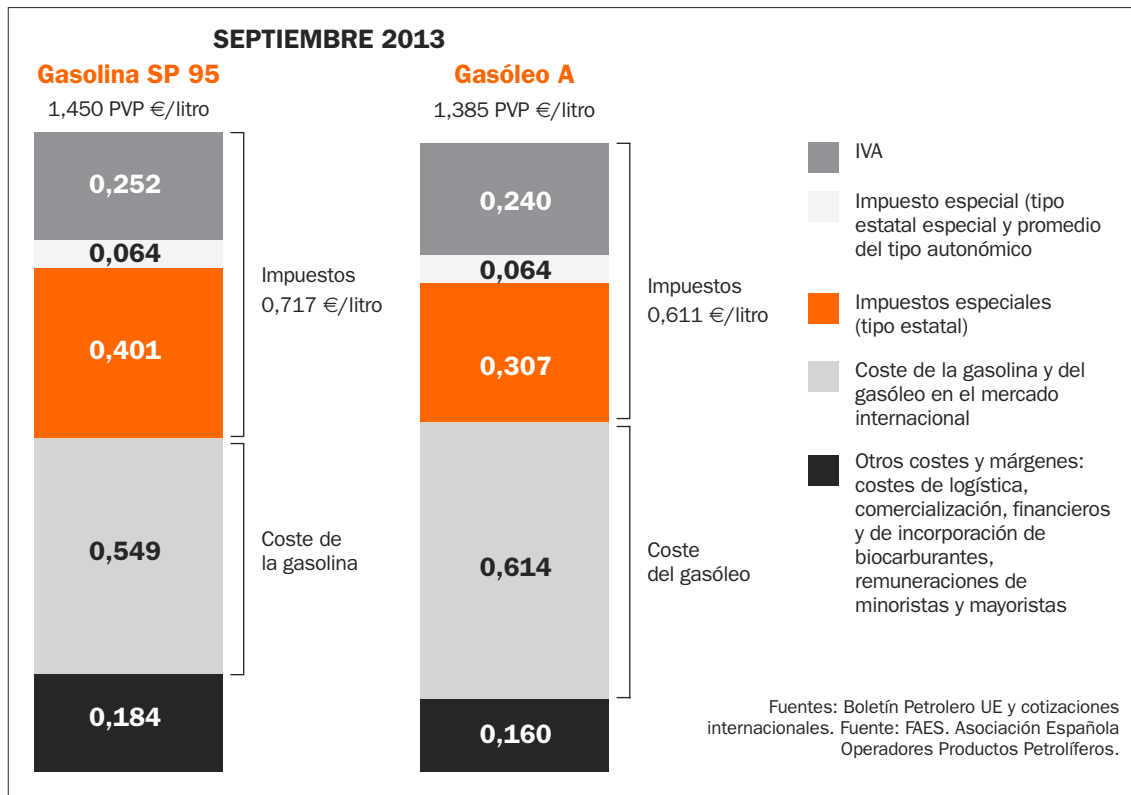
Este tipo impositivo, fijado por la Ley 15/2012 por razones medioambientales, quizás no esté suficientemente justificado por el daño medioambiental del consumo de gas natural, ni es evidente la justificación de distintos tipos del impuesto según el uso del gas. La recaudación prevista por este impuesto asciende aproximadamente a 200 M€ para la demanda de consumidores domésticos, comerciales e industriales.

Por otra parte, el gas natural no soporta ningún coste derivado de políticas medioambientales o de apoyo a las energías renovables, ni su precio final considera el impacto de las emisiones de gases de efecto invernadero (metano).

Derivados del petróleo

Además del IVA, los hidrocarburos usados para el transporte por carretera están sujetos en España a diversas figuras impositivas que podrían considerarse de carácter medioambiental. En especial, el consumo de combustible está sujeto al Impuesto Especial de Hidrocarburos (IEH), actualmente en sus tipos general y especial y en sus tramos estatal y autonómico.

GRÁFICO 4.
Composición de los precios de gasolina y gasóleo



“El peso de los costes directamente ligados al suministro en la factura de electricidad de los consumidores españoles ha pasado de representar el 73% en 2005 al 47% en 2012”



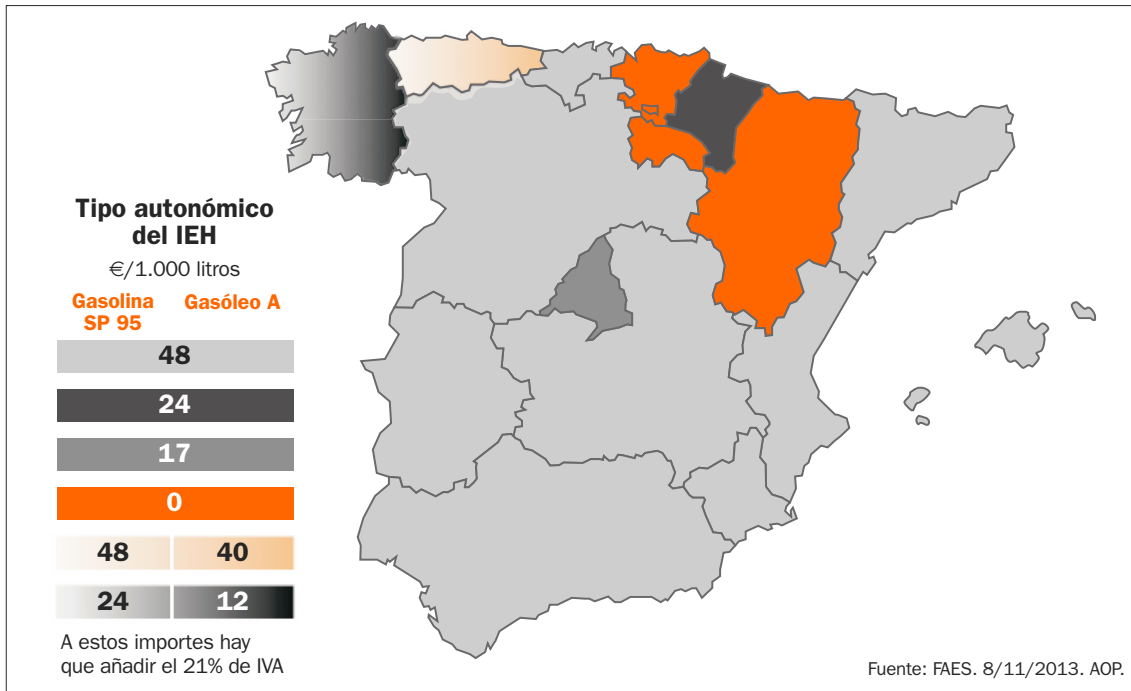
Como muestra el Gráfico 4, en el caso de los carburantes de automoción casi la mitad del precio son impuestos: IEH e IVA. Hay que resaltar que el IVA se aplica sobre el precio antes de impuestos y sobre el Impuesto Especial de Hidrocarburos. Al ser porcentual, tiene un efecto importante sobre el precio final en los momentos de subida del precio de la materia prima.

Como se ha señalado con anterioridad, y se observa en el Gráfico 5, las distintas Comunidades Autónomas españolas están aplicando en la actualidad un tipo distinto en el tramo autonómico correspondiente del IEH. Las diferencias abarcan desde las Comunidades con un tipo cero (Aragón, País Vasco, La Rioja) hasta aquellas otras que aplican un tipo máximo (48 €/1.000 litros, la mayor parte de las Comunidades Autónomas españolas). La implantación de diferentes tipos de imposición provoca desvíos artificiales de consumo que causan pérdidas de eficiencia en la distribución de productos petrolíferos, dificultades comerciales a los operadores y un aumento del fraude fiscal. Este recargo, tal como estaba configurado, ha sido recientemente declarado ilegal por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Además, la mera posesión de un vehículo está sujeta a dos figuras impositivas: el Impuesto de Matriculación y el Impuesto de Circulación.

Por otro lado, el precio final de venta de gasolinas y gasóleos de automoción también incluye el sobrecoste derivado de la obligación de mezcla con biocarburantes (biodiesel y bioetanol), forma utilizada en la regulación para el apoyo a estos combustibles renovables. Éste es de nuevo un sobrecoste de carácter medioambiental incluido en los precios finales de los derivados del petróleo. El sobrecoste estimado, a partir de los datos que la antigua Comisión Nacional de la Energía

GRÁFICO 5.
Tipos autonómicos IEH



(CNE) proporcionaba del precio de los certificados de biocombustibles, fue en 2013 de unos 463 M€ (0,3 €/GJ, considerando las ventas totales de gasolina, gasóleo de automoción y gasóleos bonificados).

Finalmente, otros hidrocarburos también se encuentran sujetos a impuestos especiales de carácter “social” (incluyendo teóricamente daño ambiental), tal como establece la Ley 38/1992. Es el caso de los fuelóleos, GLP (gases licuados del petróleo), queroseno, alquitranes, aceites, etc., con tipos muy variados entre ellos y sin que medie un estudio previo de su impacto.

“Los precios de la electricidad en España se encuentran actualmente entre los más elevados de Europa, mientras que los consumidores de otros combustibles disfrutaban de precios inferiores a la media europea”



PROPUESTAS DE REFORMA

La necesidad de una reforma de la fiscalidad energética y medioambiental, que tiene un impacto especialmente importante en las actividades energéticas, se hace evidente después de observar la variedad de figuras impositivas de distintas categorías y de las diversas Administraciones, la falta de coordinación entre ellas y la ausencia de una regulación de bases y de competencias de las Comunidades Autónomas. Y en ese mismo sentido apuntan también las recomendaciones del Consejo Europeo sobre el Programa Nacional de Reformas de España de 2013 y el Programa de Estabilidad 2012-2016.

Además, esta reforma se hará inevitable una vez se apruebe la propuesta de Directiva europea sobre el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad actualmente en tramitación. Esta Directiva sobre la reforma de la fiscalidad energética, modificación de la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, reestructurará el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Por ello, las consideraciones de este documento deben adecuarse a ese contexto y ser útiles para apoyar la discusión de un texto que está llamado a tener un impacto importante en la fiscalidad en España.

La fiscalidad energética denominada medioambiental en España presenta diversos problemas, como hemos ido señalando:

- Falta una visión comprensiva e integrada de la fiscalidad energética y medioambiental, de los diseños sectoriales, en particular del funcionamiento de los merca-

dos y de los impactos de las opciones fiscales en la competitividad de la industria. Las distintas figuras impositivas actualmente vigentes se han ido creando por motivaciones muy dispares: la aparición de actividades nuevas, las necesidades puramente recaudatorias de las Comunidades Autónomas, la caída de la recaudación fiscal como consecuencia de la crisis económica, el objetivo de eliminación del déficit de tarifa sin incrementar las tarifas (o minimizando su incremento).

- La internalización de las externalidades² medioambientales no es actualmente completa ni proporcionada. Falta una metodología bien fundamentada y coherente para todas las formas de energía y para todas las actividades potencialmente afectadas.
- Los actuales impuestos medioambientales no se basan en una estimación ajustada del impacto medioambiental. Algunos de ellos son de muy difícil cuantificación, como el impacto visual, acústico o paisajístico, entre otros.
- La internalización de las externalidades medioambientales no es actualmente homogénea en toda España (por ejemplo, sólo algunas Comunidades Autónomas tienen impuestos sobre emisiones de la generación de electricidad o sobre elementos como el ruido o el daño al paisaje).
- Hay grandes incoherencias en los costes medioambientales sufragados por los distintos sectores energéticos, que no se corresponden con los efectos que las actividades propias de estos sectores tienen sobre el medio ambiente.

La diversidad y multiplicidad de figuras impositivas hace necesaria una labor de simplificación de los impuestos, reduciendo su número, diseñando los que queden en función de objetivos fiscales y ambientales definidos con claridad, y definiendo

² Se entiende por externalidades los efectos económicos negativos que no son incorporados al precio del producto o no se reflejan en él.

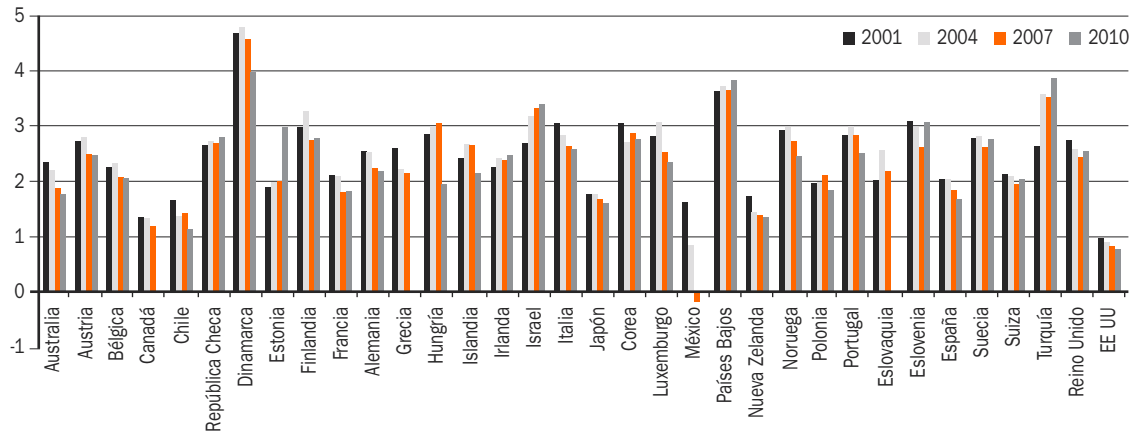
los hechos imponderables con rigor. Porque estos problemas, por un lado, generan distorsiones en las decisiones de consumo e inversión y, por otro, hacen que en muchos casos los efectos conseguidos no siempre sean los originalmente buscados por los objetivos de política energética, o incluso sean los contrarios. Por ello es oportuno plantear una reforma para mejorar la eficiencia y efectividad del sistema.

Aunque es cierto que podría existir un cierto margen para elevar la presión fiscal medioambiental en España, una de las más bajas de la OCDE (según muestra el Gráfico 6), también es cierto que el esfuerzo fiscal global en España es elevado y una imposición adicional a la existente, sobre todo si afecta a la producción o a la renta disponible, puede tener un efecto negativo sobre la recuperación económica.

En todo caso, podría ser aconsejable seguir los principios establecidos por la OCDE para la fiscalidad medioambiental³. Entre ellos se pueden señalar:

GRÁFICO 6.

Ingresos de impuestos ambientales en la OCDE, % PIB



Fuente: Sáenz de Miera, G: "La fiscalidad energética y medioambiental en la OCDE: análisis y reflexiones", en los Tributos del Sector Eléctrico, Iberdrola/Thomson Aranzadi Cizur Menor, 2013, pág 332.

³ Ver OCDE: *Environmental Taxation - A Guide for Policy Makers*, septiembre de 2011.

- a) Los impuestos ambientales deben dirigirse a la actividad que causa el perjuicio, con mínimas excepciones.
- b) El tipo impositivo debe ser proporcional al daño medioambiental causado.
- c) Los impuestos deben ser creíbles y predecibles, para incentivar comportamientos coherentes con la protección del medio ambiente.
- d) Los problemas de equidad deben solucionarse mediante otros tipos de políticas específicas.
- e) Los posibles problemas de competitividad deben ser tenidos en cuenta, pero no para frenar los impuestos sino para plantear la posibilidad de coordinar políticas o establecer periodos transitorios a la aplicación de la reforma.
- f) En ciertos casos, los impuestos medioambientales no son suficientes para solucionar un determinado problema, y deben ser utilizados en coordinación con otros instrumentos de política ambiental.

De esta manera, una reforma fiscal de carácter medioambiental en el sector energético español debería tener en cuenta:

- Que la carga fiscal se reduzca en general y concretamente en lo que se refiere a la energía, que por su impacto en la competitividad de la economía debería tener una fiscalidad lo más ligera posible.
- Que la fiscalidad energética no afecte a la unidad de mercado ni a los costes administrativos o regulatorios de las empresas.
- Que se revise la fiscalidad actual para eliminar las distorsiones acumuladas a lo largo del tiempo y evitar que se convierta en un simple mecanismo recaudatorio.
- Que los impuestos ambientales tengan como objetivo la internalización de las externalidades que admitan una valoración razonablemente justa:
 - El objeto y el hecho imponible se deben corresponder con el origen del impacto.
 - Debe darse un tratamiento no discriminatorio a las distintas fuentes contaminantes, basado en información robusta sobre los daños medioambientales causados.

- Procurar inducir un cambio de comportamiento en producción y consumo.
- Realizar la medición y seguimiento del impacto ambiental.
- Que se evite la proliferación de impuestos pseudoambientales con afán recaudatorio, ya que:
 - No suelen contribuir a la reducción del impacto ambiental.
 - Suelen gravar directamente la tecnología y no el hecho ambiental.
 - Tratan asimétricamente las fuentes y a menudo con criterios medioambientales cuestionables.
 - No valoran técnicamente la externalidad.
 - Buscan el ingreso de rentas y no la corrección del problema.
 - No generan cambios de comportamiento en producción y consumo.

Y para llevar a efecto esta reforma fiscal de carácter medioambiental es necesario cumplir los siguientes requisitos:

- La imposición energética deberá crear un marco de igualdad o neutralidad fiscal que permita a las diferentes fuentes o productos energéticos competir según sus respectivas propiedades y ventajas.
- Las posibles novedades en materia de fiscalidad ambiental deberán reconocer las diferentes cargas ya existentes como consecuencia de Directivas en vigor, como la Directiva de Comercio de Emisiones de Gases de Efecto Invernadero, la Directiva de Calidad de Combustibles, la Directiva de Renovables y la Directiva de Emisiones Industriales; así como evitar la duplicación y sobrecarga fiscal.
- Dichos niveles mínimos de fiscalidad energética deberán ser directamente proporcionales al contenido energético o potencial contaminante de cada uno de los diferentes productos.
- Se deberán evitar las distorsiones que imponen las diferencias en la fiscalidad de las Comunidades Autónomas, tanto sobre la generación de electricidad como sobre el consumo de productos petrolíferos.

- Será necesario, por lo tanto, evitar una doble o múltiple imposición por las diferentes normas energéticas o medioambientales existentes. Esto deberá hacerse mediante una reordenación de las competencias en materia de fiscalidad medioambiental y una ley de bases.
- Se deberán incorporar los principios de la ya citada propuesta de Directiva de fiscalidad energética: aplicar un tratamiento tecnológicamente neutral, incentivar el consumo de productos energéticos menos contaminantes, dar una señal generalizada a través del precio del CO₂ para incentivar la economía baja en emisiones, eliminar subsidios injustificados y aplicar un tratamiento consistente a todas las fuentes de energía⁴ y a los procesos industriales que tengan impactos ambientales semejantes, de forma proporcionada y equitativa.

Todo ello dotará a los agentes de la necesaria seguridad jurídica.

Por otro lado, la reforma debe ser coherente con los impuestos medioambientales aplicados en otros países miembros de la Unión Europea; o más favorable, si se quiere apoyar la competitividad de la industria española. En ningún caso el efecto de la reforma puede ser aumentar los precios finales de los distintos productos por encima de la media de la Unión Europea.

En particular, la reforma podría componerse de los siguientes elementos:

- Las bases imponibles de los impuestos ambientales deberían contemplar dos componentes fundamentales⁵: el contenido energético (lo que induciría comportamientos tendentes al ahorro y a la eficiencia) y el contenido de CO₂ (para tener en cuenta el efecto de las emisiones de gases de efecto invernadero de

⁴ Fuente: Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/review_of_regulation_en.pdf

⁵ Según recomienda la propuesta de Directiva de reforma de la fiscalidad ambiental.

los combustibles). Esto aseguraría la neutralidad del impuesto entre actividades o tecnologías.

- La imposición sobre el CO₂ no debería aplicarse a las actividades industriales o energéticas sometidas al régimen de mercado de emisiones, con objeto de evitar lo que sería de hecho una doble tributación.
- Deberían eliminarse los actuales impuestos pseudoambientales estatales y de las Comunidades Autónomas y reordenar las competencias de estas últimas para evitar la proliferación de figuras impositivas dispares o sin justificación. Se eliminarían así las distorsiones que estos impuestos crean sobre el comercio interregional, el comercio comunitario y las decisiones de inversión y consumo.
- Se deberían destinar los ingresos procedentes de los nuevos impuestos a fines de política ambiental (en particular, al fomento de las fuentes de energía renovable: generación de electricidad con fuentes renovables y biocombustibles).
- Sería oportuno evaluar la conveniencia de que determinadas cargas parafiscales de la tarifa eléctrica fueran directamente a los Presupuestos Generales del Estado, como es el caso del carbón nacional, y quizás también la compensación de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares.

Cada uno de los nuevos impuestos propuestos se explica a continuación.

Impuestos para la internalización de las emisiones de CO₂ del sector energético

En particular, se proponen dos vías para la consideración en los precios de los distintos combustibles de los costes derivados de los objetivos comunitarios de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, en línea con los objetivos de la propuesta de Directiva sobre fiscalidad energética⁶:

⁶ Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por al que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, COM (2011) 169 final.



“La diversidad y multiplicidad de figuras impositivas hace necesaria una labor de simplificación de los impuestos, reduciendo su número, diseñando los que queden en función de objetivos fiscales y ambientales definidos con claridad”

1. Mantener el mercado de derechos de emisión de la Unión Europea (EU ETS)

para aquellos sectores incluidos en él (sector eléctrico, industrial y aviación), tal como establece la regulación europea. Aunque ya se ha explicado que el mecanismo de ETS podría considerarse equivalente a un impuesto –con un componente de mercado– y que un impuesto sería no discriminatorio y de gestión más sencilla, el ETS viene impuesto por la regulación europea.

El sistema se complementaría con el establecimiento de un suelo al precio del CO₂⁷, mediante un impuesto calculado por la diferencia entre el precio de referencia de la tonelada de CO₂ y el precio de los derechos en el mercado, teniendo en consideración el efecto del *backloading*, así como la afectación del ETS para los distintos sectores regulados por la directiva, según si han recibido o no asignaciones gratuitas. Esta solución, similar a la adoptada en el Reino Unido, aseguraría que los agentes económicos perciben un coste total de las emisiones de CO₂ del orden del objetivo, en consonancia con la propuesta de Directiva. Así se ofrecería también una señal estable a los agentes sobre el coste medioambiental de las emisiones de CO₂, facilitando las decisiones de inversión para la reducción de las emisiones y la protección del medio ambiente.

2. Establecimiento de un impuesto al CO₂ para los sectores difusos de la economía (y fundamentalmente transporte y calefacción), de forma que no se distorsionen las decisiones de consumo entre productos.

⁷ Se viene manejando la cifra de 20 €/t (tonelada) de CO₂, aunque podría ser otra la que finalmente se establezca, si se sigue adelante con el mecanismo obligatorio de ETS.

La propuesta consiste en establecer un impuesto de la misma cuantía por tonelada de CO₂, coherente con la propuesta de Directiva de armonización fiscal medioambiental de la Unión Europea. Por tanto, no sólo encaja en la normativa europea sino que convertiría a España en pionera en el desarrollo de la normativa ambiental. Para los llamados sectores difusos, un impuesto sobre el CO₂ es administrativamente más sencillo que su participación en el comercio de derechos de emisión, y permitiría, de igual forma, internalizar el daño de sus emisiones. Los tipos impositivos deberían considerar un precio del CO₂ tal como plantea la propuesta de Directiva y basarse en los factores de emisión de cada uno de los combustibles.

La recaudación de estos impuestos estaría destinada a financiar políticas medioambientales como el apoyo a la generación renovable, cuyas primas son actualmente sufragadas únicamente por los consumidores de electricidad a través de las tarifas de acceso. De esta forma se obtiene el beneficio adicional de reducir el precio final de la electricidad para los consumidores españoles, que para los consumidores domésticos se sitúa por encima de la media comunitaria. La recaudación también podría ser destinada al apoyo a los biocombustibles o a financiar programas de eficiencia energética.

Impuestos para la internalización del resto de daños medioambientales

Las instalaciones de producción y el consumo de determinados productos energéticos tienen impactos sobre el medio ambiente que van más allá de las emisiones de CO₂. Por ello, como parte de esta propuesta de reforma, se considera el diseño de un impuesto sobre otros daños distintos a los derivados de las emisiones de CO₂ causados sobre el medio ambiente.

Los impactos más notables son las emisiones de óxidos de azufre, de óxidos de nitrógeno y las emisiones de partículas sólidas. También podrían considerarse los im-

pactos acústicos y visuales, aunque su valoración económica a efectos de determinar una tasa es compleja y difícil. Además, algunos de estos impactos dependen de la localización geográfica y de otras condiciones, lo que complica aún más las cosas. Lo más fácil de valorar serían las emisiones gaseosas y de partículas, que son las que tienen un impacto más claro sobre el medio ambiente físico y sobre la salud.

El impuesto podría establecerse por unidad de impacto (por ejemplo, por tonelada equivalente de CO₂ producido para las emisiones gaseosas y por la cantidad de partículas), y se aplicaría a todos los productos energéticos. Así, por ejemplo, los tipos impositivos se definirían en €/MWh o €/1000 litros. Aunque es cierto que el daño varía según la emisión se produzca en zonas de aglomeración de población, zonas urbanas o zonas no urbanas, en aras de la sencillez administrativa resultaría más pragmático establecer inicialmente un impuesto uniforme.

A diferencia de los actuales impuestos del Estado y de las Comunidades Autónomas, determinados sin estudios previos, la proporcionalidad del impuesto para cada producto debería situarse en el entorno de las estimaciones de daños obtenidas de estudios objetivos, públicos e independientes. Estos impuestos reemplazarían a los actualmente existentes, que tratan de cubrir estos mismos daños pero con tipos impositivos arbitrarios y no basados en un análisis de los mismos. Así, se sustituirían los impuestos de la Ley 15/2012 sobre la Generación de Electricidad y sobre el Consumo de Gas Natural y los impuestos de las CC.AA. sobre la generación y el transporte de electricidad, así como los impuestos especiales sobre la electricidad.