

# La fiscalidad energética

## Sentido, objetivos y criterios de aplicación

Juan Carpizo Bergareche  
Eugenia Montaña González  
Teresa Checa Regueiro



Edita  
Fundación Naturgy  
Avda. San Luís, 77  
28033 Madrid

[www.fundacionnaturgy.org](http://www.fundacionnaturgy.org)

1ª edición  
© 2019 Fundación Naturgy

ISBN: 978-84-09-09857-6  
Depósito legal: M-10203-2019

Impreso en España

Adaptación comunicativa: Antoni París  
Diseño y maquetación: Ramon Sánchez Parent y Jordi Sunyer

Reservados todos los derechos. Está prohibido, bajo las sanciones penales y el resarcimiento civil previstos en las leyes, reproducir, registrar o transmitir esta publicación, íntegra o parcialmente, por cualquier sistema de recuperación y por cualquier medio, sea mecánico, electrónico, magnético, electroóptico, por fotocopia o por cualquier otro, sin la autorización por escrito de la Fundación Naturgy.



*Este libro se ha impreso utilizando papel estucado de 125 gramos con certificación forestal PEFC de la Asociación Española para la Sostenibilidad Forestal.*

# La fiscalidad energética

## Sentido, objetivos y criterios de aplicación

Juan Carpizo Bergareche

Eugenia Montaña González

Teresa Checa Regueiro



# Contenidos

<b>Presentación: ¿Qué objetivos persigue la fiscalidad energética?</b>	6
<b>La fiscalidad energética en España</b>	13
1. Los principales impuestos energéticos	15
1.1. Ámbito estatal	16
1.2. Ámbito autonómico	33
1.3. Ámbito local	62
2. La clasificación de los impuestos	79
2.1. En función del ámbito territorial	80
2.1.1. Las competencias fiscales estatales, autonómicas y locales	80
2.1.2. La fiscalidad y la competitividad de empresas y territorios	94
2.1.3. Incidencia de los tributos y cánones sobre el sector energético	102
2.1.4. La fiscalidad local sobre el transporte de energía eléctrica	104
2.2. En función de la fuente energética gravada	107
2.3. En función de la actividad del ciclo energético gravada	110
2.4. En función del tipo de impuesto: directo e indirecto	114
2.4.1. Tributos trasladados como un coste más del sistema	117
2.4.2. Los costes regulados del sistema eléctrico: las tasas de ocupación de la vía pública	118
2.4.3. Otros impuestos que se repercuten al consumidor en su factura: los impuestos indirectos	120
3. El contribuyente de la factura fiscal de la energía	129
3.1. Los impuestos directos	131
3.2. Los impuestos indirectos	133
4. El destino de lo recaudado a través de los impuestos energéticos	143
4.1. La afectación presupuestaria: la finalidad medioambiental de los tributos	144
4.2. Ejemplos de afectación de la recaudación impositiva	153
4.2.1. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica	153
4.2.2. Los tributos autonómicos	154

<b>La fiscalidad energética en otros países</b>	157
5. La regulación europea de la fiscalidad energética	159
5.1. Evolución histórica de la protección del medio ambiente y de la política energética	160
5.1.1. Política medioambiental	160
5.1.2. Política energética	163
5.2. Principio “Quien contamina paga”	164
5.3. Directiva 2003/96/CE y propuesta de modificación	164
5.4. Impacto de la tributación ambiental en el seno de la Unión Europea	168
5.5. Otra normativa relativa a la fiscalidad de la energía	171
5.6. Regulación relativa a ayudas del Estado	171
6. Comparación con la fiscalidad de la energía de otros países	179
6.1. Estados miembros de la Unión Europea	180
6.1.1. Austria	180
6.1.2. Bélgica	182
6.1.3. Finlandia	183
6.1.4. Francia	184
6.1.5. Alemania	185
6.1.6. Italia	185
6.1.7. Noruega	187
6.1.8. Reino Unido	187
6.1.9. Portugal	188
6.2. Otros países	189
6.2.1. Estados Unidos	189
6.2.2. Chile	193
<b>Conclusiones. El estado actual de la fiscalidad de la energía en España</b>	200
<b>Glosario</b>	206

¿Qué objetivos persigue  
la fiscalidad energética?

La presente obra analiza la fiscalidad energética en el ordenamiento jurídico español. Para ello, tiene en cuenta la regulación en el seno de la Unión Europea y la compara con la regulación que de esos impuestos existe en el resto de países de nuestro entorno, siempre considerando la perspectiva extrafiscal, que no es otra que la protección del medio ambiente, una de las justificaciones que, como veremos, motivan la imposición energética.

La fiscalidad de la energía puede definirse, desde una perspectiva amplia, como cualquier medida de naturaleza fiscal que afecte al sector energético. O, desde una perspectiva sectorial, relacionando la misma con la fiscalidad ambiental –tal y como señalan algunas de las más relevantes organizaciones e instituciones internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Agencia Internacional de la Energía (AIE), Eurostat o la propia Comisión Europea–, como un subgrupo de los impuestos ambientales<sup>1</sup>, entendidos éstos como aquellos destinados a mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los recursos, facilitando de este modo un uso más eficiente de la energía y unos sistemas energéticos y de transporte más limpios. Sobre este punto volveremos más adelante.

Se define la fiscalidad energética como “la ordenación del tributo con el objeto de coadyuvar a la preservación del medio, tanto obteniendo ingresos –generalmente afectados a la política ambiental– mediante el expediente de imputar los costes ambientales generados a sus provocadores, como modulando los comportamientos, con la finalidad de implantar un modelo energético sostenible a través,

por un lado, de un desincentivo para aquellos comportamientos degradadores del medio, tanto por sus efectos contaminantes como despilfarradores de energía y, por el otro, de un incentivo para aquellos comportamientos ecológicos, que tanto favorecen el uso racional de la energía o el uso de energía renovables, siempre dentro del respeto a la idea de justicia tributaria, presidida por el principio de capacidad económica<sup>2</sup>”.

Es decir, hablamos de una pluralidad de instrumentos tributarios que pueden consistir tanto en el establecimiento de tributos energéticos, incluyendo beneficios fiscales, como en la introducción de elementos ambientales en la estructura de los tributos ordinarios, con el objetivo de lograr un tratamiento fiscal favorable para ciertas actividades que benefician al medio ambiente, o introducir una mayor carga fiscal para ciertos productos con una incidencia negativa.

Por tanto, la fiscalidad energética, además de ser una importante fuente de recursos financieros para el Estado, puede entenderse como un instrumento para proteger el medio ambiente. El establecimiento de impuestos sobre la energía se justifica por distintas razones, que se pueden agrupar en tres grandes categorías: fiscales, corrección de externalidades ambientales y captación de rentas<sup>3</sup>:

- I. Comenzando por los **motivos fiscales**, puede afirmarse que los productos energéticos, debido a sus propias características, son una fuente de ingresos públicos elevados y estables. Se trata de productos con una reducida elasticidad de demanda, lo que significa que un incremento en su precio por la introducción de un impuesto no

suele tener un elevado impacto sobre el consumo. Asimismo, la gran dependencia que existe en la actualidad hacia dichos productos hace que sea difícil sustituirlos por otros o reducir su uso, de ahí que se justifique la imposición fiscal sobre los mismos sin que la misma suponga un gran impacto.

- II. En cuanto a los **motivos ambientales** con la carga fiscal sobre los productos energéticos se trata internalizar el daño que causa la producción y el consumo de productos energéticos sobre el medio ambiente; es decir, se puede hablar de una función resarcitoria del coste, en el que ha de incurrir el ente público acreedor del tributo ambiental afectado para reparar la actividad contaminante del contribuyente. Con la imposición de la energía puede justificarse por motivos ambientales en el sentido de que trata de beneficiar a algunos segmentos de la población incentivando la reducción de la contaminación y promoviendo cambios de conductas por parte de productores y consumidores.

Este impacto ambiental se ve reflejado en la producción, extracción, transporte y consumo de productos energéticos que conllevan la emisión de sustancias contaminantes a la atmósfera y la generación de residuos nucleares. Para corregir esta situación se puede introducir un impuesto, o bien sobre los contaminadores<sup>4</sup>, o bien teniendo en cuenta de manera previa el objetivo de reducción de la contaminación.

- III. En cuanto a la **captación de rentas**, los recursos energéticos, o bien se trata directamente recursos naturales, o para su obtención es necesario el uso de éstos como inputs. Se trata de recursos, en muchas ocasiones, pertenecientes

a la sociedad donde se ubican y una de sus principales características es que generan rentas económicas.

Son capaces de generar beneficios al descontar los costes reales de explotación de los ingresos reales que producen<sup>5</sup>. Cuando las rentas que se obtienen de esos recursos son extraordinarias –es decir, están por encima de la retribución habitual de otros factores productivos–, el Estado puede verse incentivado a establecer una imposición sobre las mismas sin distorsionar el comportamiento económico de los agentes.

Una vez vista la justificación de la fiscalidad energética, volvemos a la definición de la misma como un subgrupo de la fiscalidad ambiental, y lo ponemos en relación con una de las justificaciones que hemos visto, la protección al medio ambiente, para tratar de explicar los objetivos que la misma persigue.

Desde nuestro punto de vista, para definir la fiscalidad energética como una categoría de fiscalidad ambiental debemos atender no solo a finalidad o motivación de los impuestos energéticos, si no a la verdadera estructura de los mismos. Es decir, un impuesto energético será ambiental cuando su base imponible tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente, o cuando su objetivo sea la imposición de determinados bienes, servicios o actividades, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y que los productores y los consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas con el entorno.

Es importante mencionar la definición que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>6</sup>,

realiza sobre los impuesto medioambientales, señalando que “un impuesto se dirige a proteger el medio ambiente solo si la estructura del impuesto -es decir, el hecho imponible o el tipo impositivo- está diseñado específicamente para alcanzar ese objetivo, es decir, no es suficiente que el objetivo del impuesto sea desincentivar el uso de productos perjudiciales para el medio ambiente, sino que la estructura del impuesto debe diseñarse específicamente para alcanzar dicho objetivo”.

Llegados a este punto, consideramos, siguiendo las palabras de la Catedrática Marta Villar Ezcurra<sup>7</sup>, que “los impuestos ambientales y los impuestos sobre la energía no pueden considerarse dos conceptos que se solapan, pero algunos impuestos pueden encajar en ambas categorías, es decir, un impuesto sobre la energía puede ser un impuesto medioambiental”.

Para fomentar una utilización más eficiente de la energía, y al mismo tiempo reducir la contaminación, los tributos constituyen un instrumento, con unas ciertas ventajas comparativas estudiadas, sobre todo, desde la vertiente teórica, pero también desde la empírica.

En el momento de introducir un impuesto energético-ambiental es necesario tener en cuenta<sup>8</sup>, tal y como hemos visto, una serie de pautas relacionadas con su diseño impositivo. En primer lugar, el **producto gravado** (acto de consumir energía o los bienes duraderos de la consumen o ambos, la cantidad consumida de energía, el contenido calorífico de los productos energéticos o las emisiones asociadas al consumo); en segundo, el **tipo impositivo**, pudiendo ser uniformes para todos los contaminadores o variables entre

contaminadores en función de su localización o de su nivel de emisiones (suele usarse un tipo creciente o decreciente en función del nivel de las mismas); y en tercer lugar, las **fuentes reguladas** (cadena de producción, consumo final de los productos).

Cuando se utiliza un impuesto sobre la energía para combatir problemas medioambientales, **debe existir un vínculo estrecho y una relación de causalidad entre el impuesto y el problema que se pretende resolver con éste**. En este sentido, tiene un papel fundamental el producto energético sobre el que recae la imposición, y su proximidad con el problema medioambiental. Es importante elegir de manera adecuada el método de imposición que se va a seguir, bien sea imposición directa o indirecta. La utilización de un método directo es más adecuada para lograr una imposición energético-ambiental más precisa, y de esa forma, establecer la base imponible a partir del nivel de contaminación que se produce. Sin embargo, aunque los métodos directos sean los más adecuados, en muchos casos no es posible realizar una medición del problema, por lo que se recurre a métodos indirectos como forma de aproximarse a la base imponible.

Pero en toda esta definición y objetivos de la fiscalidad de la energía no podemos olvidar la conexión ingreso-gasto público, la finalidad que tiene todo impuesto de financiar el gasto público; es decir, la función recaudatoria de todo impuesto y el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución española.

Teniendo en cuenta lo anterior, puede hablarse de que, además del objetivo medioambiental, la fiscalidad energética persigue un objetivo

recaudatorio, la obtención de recaudación adicional para reducir la carga tributaria sobre el factor trabajo, favoreciendo de este modo la creación de empleo y el crecimiento económico.

Si tenemos presente este doble objetivo<sup>9</sup>, el medioambiental y el recaudatorio, y analizamos todos los impuestos que existen sobre el sector de la energía, no resulta fácil determinar la relevancia de uno sobre otro, atreviéndonos a afirmar, si analizamos los elementos cuantitativos de estos impuestos, que el objetivo recaudatorio prevalece muchas veces sobre el medioambiental. Esto es así hasta tal punto que concluimos que no podemos encontrar ningún impuesto cuyo objetivo prioritario sea incidir en la reducción de comportamientos contaminantes o en el fomento de un uso energético más eficiente.

El presente libro se estructura en dos bloques principales –la fiscalidad energética en España y la fiscalidad energética en otros países–, además de las conclusiones. Comienza con una descripción de los principales impuestos energéticos en España y una clasificación según el ámbito territorial de aplicación, según la fuente de energía gravada, según la actividad del ciclo energético gravada y en función del tipo de impuesto (directo o indirecto).

Se tratan también las competencias fiscales estatales, autonómicas y locales, así como la fiscalidad y la competitividad de empresas y territorios.

Posteriormente, se analiza la figura del contribuyente con relación a la factura fiscal de la energía y se desarrolla, asimismo, el destino de lo recaudado a través de los impuestos energéticos. Para finalizar, se hace una

exposición de la fiscalidad energética en el resto del mundo, destacando la regulación europea y realizando una comparación con la fiscalidad de otros países, para terminar con los criterios para una reforma de la fiscalidad de la energía en España.

## Notas del apartado

1. Energy Taxtion and Key legal concepts in the EU State aid context: looking for a common understanding. Documento de Trabajo, Serie Política de la Competencia. Número 50/2015. Marta Villar Ezcurra y Pernille Wegener Jessen.
2. Guías Jurídicas Wolters Kluwer. [http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjU2NjtbLUouLM\\_DxblwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOCSoAn0jfWzUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjU2NjtbLUouLM_DxblwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOCSoAn0jfWzUAAAA=WKE)
3. Informe del Centro de investigación privado Economics for Energy “Impuestos energético-ambientales en España / Informe Total (enero 2014)”. Puede consultarse en la página web <https://eforenergy.org/>
4. Sería lo que en la doctrina se denomina “Impuesto pigouvianos” ya que busca corregir una externalidad negativa y/o positiva. El efecto del impuesto es lograr que el coste marginal privado (lo que le cuesta al productor producir) más el impuesto sea igual al coste marginal social (lo que le cuesta a la sociedad, incluyendo al productor, que produzca).
5. Informe del Centro de investigación privado Economics for Energy “Impuestos energético-ambientales en España / Informe Total (enero 2014)”. Puede consultarse en la página web <https://eforenergy.org/>
6. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, C-82/12, Transportes Jordi Besora S.L. v Generalitat de Catalunya. ECLI: EU: C: 2014:108
7. Energy taxation and key legal concepts in the EU State aid context: looking for a common understanding, Profesora Doctora Marta Villar y Profesor Doctor Pernille Wegener, Documento de Trabajo Serie Política de la Competencia Número 50, Instituto de estudios europeos, Universidad San Pablo CEU.
8. “Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España” Alberto Gago Rodríguez y Xavier Labandeira Billot. Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales.

9. La Fundación para el Análisis y los asuntos sociales (FAES) en su documento número 174 que lleva por título FISCALIDAD ENERGÉTICA EN ESPAÑA: SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE REFORMA, habla de doble objetivo o doble dividendo de la fiscalidad energética al señalar que “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)”



# La fiscalidad energética en España

1. Los principales impuestos energéticos
  - 1.1. Ámbito estatal
  - 1.2. Ámbito autonómico
  - 1.3. Ámbito local
  
2. La clasificación de los impuestos
  - 2.1. En función del ámbito territorial
    - 2.1.1. Las competencias fiscales estatales, autonómicas y locales
    - 2.1.2. La fiscalidad y la competitividad de empresas y territorios
    - 2.1.3. Incidencia de los tributos y cánones sobre el sector energético
    - 2.1.4. La fiscalidad local sobre el transporte de energía eléctrica
  - 2.2. En función de la fuente energética gravada
  - 2.3. En función de la actividad del ciclo energético gravada
  - 2.4. En función del tipo de impuesto: directo e indirecto
    - 2.4.1. Tributos trasladados como un coste más del sistema
    - 2.4.2. Los costes regulados del sistema eléctrico: las tasas de ocupación de la vía pública
    - 2.4.3. Otros impuestos que se repercuten al consumidor en su factura: los impuestos indirectos
  
3. El contribuyente de la factura fiscal de la energía
  - 3.1. Los impuestos directos
  - 3.2. Los impuestos indirectos
  
4. El destino de lo recaudado a través de los impuestos energéticos
  - 4.1. La afectación presupuestaria: la finalidad medioambiental de los tributos
  - 4.2. Ejemplos de afectación de la recaudación impositiva
    - 4.2.1. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
    - 4.2.2. Los tributos autonómicos

