

DESVINCULACIÓN DE LA DIRECTIVA DE FISCALIDAD ENERGÉTICA CON LOS OBJETIVOS CLIMÁTICOS ASUMIDOS POR LA UNIÓN EUROPEA: ESPECIAL REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN DEL QUEROSENO

THE DECOUPLING OF THE ENERGY TAXATION DIRECTIVE FROM THE EU'S CLIMATE GOALS: SPECIAL REFERENCE TO KEROSENE TAXATION

Maria HURTADO BENETÓ

Personal Investigador en el Departamento de Derecho Internacional¹
Universidad de Valencia.

RESUMEN: La Directiva 2003/96/CE de fiscalidad de la energía actualmente rige la tributación de los combustibles pero está desactualizada y desalineada con los objetivos ambientales de la UE. Este capítulo explora la urgente necesidad de su reforma, incorporando a través del derecho financiero y tributario el principio «quien contamina paga» para que los impuestos reflejen el impacto medioambiental de la energía. Las modificaciones propuestas incluyen cambiar la aplicación de la base imponible al contenido energético de los combustible, la eliminación de las exenciones fiscales obsoletas como la aplicada al sector de la aviación y la clasificación impositiva basada en el desempeño ambiental. Se enfatiza

¹ Este artículo se ha financiado con fondos al Proyecto Investigo núm. GVA-INVEST/2022/61.I titulado: «La transformación del sector energético hacia las energías renovables a la luz del Pacto Verde Europeo: Las estrategias de la Comisión Europea para alcanzar la neutralidad climática».

la importancia de estas reformas en la consecución de una tributación energética que impulse la transición hacia fuentes de energía más limpias.

Palabras clave: Pacto Verde Europeo; impuesto energético; Directiva sobre Imposición Energética; impuesto queroseno; Objetivo 55.

ABSTRACT: Energy Taxation Directive (2003/96/EC) —commonly known as the ETD— currently governs the taxation of fuels but is outdated and decoupled from the EU's environmental objectives. This chapter explores the urgent need for its reform, incorporating the «polluter Pays» principle through financial and tax law so that taxes reflect the environmental impact of energy. The proposed modifications include changing the taxable base to the energy content of fuels, eliminating obsolete tax exemptions such as those applied to the aviation sector, and implementing tax classification based on environmental performance. The importance of these reforms in achieving energy taxation that drives the transition to cleaner energy sources is emphasized.

Keywords: European Green Deal; Energy Taxation; Energy Tax Directive; Kerosene Tax; Fit for 55.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. COMPROMISOS JURÍDICOS CLÍ-MATICOS ADQUIRIDOS POR LA UNIÓN EUROPEA. 1. Del Protocolo de Kyoto a la Ley Europea del Clima. 2. La responsabilidad ambiental a través del principio «quien contamina paga». 3. La estrategia para la integración del sistema energético. III. REGULACIÓN TRIBUTARIA DE LA ENERGÍA EN LA UE. 1. La energía como competencia compartida. 2. El impuesto especial sobre los productos energéticos. IV. DESVINCULACIÓN DE LA DIRECTIVA SOBRE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA CON LOS OBJETIVOS CLIMÁTICOS DE LA UNIÓN. 1. La discriminación tributaria de los combustibles alternativos. 2. El favorecimiento del uso de combustibles fósiles a través de subsidios energéticos. 3. Pérdida de función armonizadora de los tipos impositivos. V. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA. 1. Imposición basada en el contenido energético de los combustibles. 2. Clasificación de los niveles mínimos de imposición basada en su uso y en el desempeño ambiental. 3. Sujeción a gravamen de los productos energéticos y la electricidad usados en el sector de la aviación. 3.1. Marco jurídico internacional tributario de la aviación. 3.2. Aplicación del Régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea. 3.3. La exclusión de la aviación extraeuropea del mercado del carbono. 3.4. Tributación del combustible utilizado en el sector de la aviación. 3.5. Incompatibilidad entre la tributación de la aviación y los objetivos climáticos perseguidos por la Unión Europea. 4. Posibles aplicaciones de exenciones y reducciones fiscales. VI. CONCLUSIONES. VII. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El presente capítulo se adentra en la urgente necesidad de reformar la regulación fiscal de la energía en la Unión Europea (UE) en respuesta a los compromisos jurídicos climáticos adquiridos. La regulación actual de los combustibles utilizados para calefacción y transporte, así como de la electricidad, queda establecida por la Directiva 2003/96/CE sobre la fiscalidad de la energía (DFE)², obsoleta y desalineada con la lucha en materia medioambiental emprendida por la UE.

En primer lugar, se hará referencia a las obligaciones climáticas contraídas a través del Acuerdo de París y de la Ley Europea del Clima, que establece objetivos ambiciosos para la reducción de emisiones y la transición hacia una economía descarbonizada. En la medida en que el sector energético es un gran responsable de la generación de dichas emisiones, la Estrategia para la integración del sistema energético plantea como uno de sus ejes de acción la reforma de la DFE. En este contexto, emerge la responsabilidad ambiental a través del principio «quien contamina paga», que busca internalizar los costos ambientales en las actividades económicas y promover prácticas sostenibles. Sin embargo, la regulación tributaria de la energía en la UE enfrenta desafíos importantes, principalmente debido a la reticencia de los Estados miembros a la cesión de competencias en materia de energía.

La propuesta de modificación de la propone tres principales núcleos de acción: cambiar la base impositiva del impuesto, actualmente configurada según el volumen de producto energético utilizado, por su contenido energético, eliminar los incentivos al uso de combustibles fósiles y clasificar los impuestos en función del desempeño ambiental. La Directiva ha de superar en definitiva la priorización que hace actualmente de la armonización del mercado interior de la electricidad y los productos energéticos, sobre la consecución de los objetivos climáticos de la Unión, que deberán ser prioritarios³.

La actual DFE discrimina tributariamente a los combustibles alternativos, favoreciendo el uso de combustibles fósiles a través de subsidios energéticos. Ante este panorama, la propuesta de modificación por parte de la Comisión adquiere una importancia crucial. En el contexto específico de la aviación, se plantea la necesidad de revisar las exenciones aplicadas al queroseno como combustible utilizado en este sector.

² Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. *DOUE* L 283/51 de 31 de octubre de 2003.

³ ANTÓN ANTÓN, A., «EU Energy Taxation Framework Revision in the context of the Green Deal», *International Visual Culture Review*, 11(3), 2022, p. 6.

En conclusión, se subraya la trascendencia de estas reformas en la consecución de una regulación tributaria energética congruente con los imperativos climáticos y energéticos de la UE. Los Estados miembros tienen la responsabilidad de emitir, a través de los impuestos, incentivos y señales para reducir las emisiones, garantizar la disponibilidad de tecnologías energéticas eficientes y promover prácticas sostenibles⁴. Estratégicamente concebidos, los tributos energéticos pueden constituir incentivos económicos, propiciando la emisión de señales de precios correctas para la reducción de emisiones, la optimización de los recursos y el estímulo a la innovación en tecnologías sostenibles.

II. COMPROMISOS JURÍDICOS CLIMÁTICOS ADQUIRIDOS POR LA UNIÓN EUROPEA

1. Del Protocolo de Kyoto a la Ley Europea del Clima

En el marco de la lucha global contra el cambio climático y la subida de la temperatura media mundial, la UE como organización regional de integración, aspira a consolidarse como actor principal en la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y en la descarbonización de su economía. En esta línea, la UE ha desplegado una estrategia de liderazgo transversal sustentada sobre un desarrollo legislativo reflejo de la incorporación a la legislación europea de las obligaciones contraídas en el plano internacional. Si bien la UE ya mostró inicialmente su compromiso con la lucha por el medioambiente después de la ratificación el 31 de mayo de 2002 del protocolo de Kioto, esta se ha consolidado con la ratificación por todos los Estados miembros del Acuerdo de París⁵ en 2015, por el que se pretende limitar el aumento de la temperatura media mundial a 1,5°C a través de la adopción de contribuciones determinadas a nivel nacional (NDC por sus siglas en inglés).

Por lo que respecta a la legislación surgida en el marco de la Unión, cabe destacar el Pacto Verde Europeo⁶, que surgió en 2019 como un instrumento crucial para conseguir los ambiciosos objetivos de neutralidad climática propuestos por la UE. Pretende abordar una amplia gama de retos, *inter alia*, la pérdida de la biodiversidad, el mantenimiento de las temperaturas globales medias, la reducción de la contaminación o

⁴ PIRLOT, A., «Exploring the impact of EU law on energy and environmental taxation», en C. HJI PANAYI, W. HASLEHNER, y E. TRAVERSA (eds.), *Research Handbook in European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing Limited, 2020, p. 24-26.

⁵ Naciones Unidas (ONU), Acuerdo de París de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (UNFCCC) de 12 diciembre 2015.

⁶ Comisión Europea. El Pacto Verde Europeo. Doc. COM (2019) 640 final, de 11 de diciembre de 2019.

el desarrollo de una agricultura sostenible. La Ley Europea del Clima⁷ materializa estas obligaciones y convierte en jurídicamente vinculante el objetivo de alcanzar la neutralidad climática en la UE en 2015. Asimismo, eleva progresivamente el nivel de ambición para 2030 al establecer el objetivo de lograr una reducción del 55 por 100 de las emisiones netas de aquí a 2030 con respecto a los valores de 1990.

El legislador de la Unión, consciente de que el sector energético es responsable del 75 por 100 de emisiones de GEI a escala global⁸, ha incidido especialmente en su regulación. El denominador común del sector energético de todos los Estados miembros es su dependencia a un modelo de producción de energía basado en el consumo masivo de combustibles fósiles. Según Eurostat⁹, durante el año 2021 y principios del 2022 se produjo un aumento en la dependencia en el suministro de energía a fuentes como los productos derivados del petróleo, el gas natural, la energía nuclear o el carbón. Si bien es cierto que la EU produce casi la mitad de su consumo total de energía localmente, un 55,5 por 100 es suplida por importaciones, principalmente de gas natural y petróleo crudo¹⁰.

2. La responsabilidad ambiental a través del principio «quien contamina paga»

La responsabilidad ambiental por la contaminación se ha encauzado históricamente a través del principio «quien contamina paga», constituyéndose como una premisa fundamental en el derecho internacional ambiental que obliga a asumir a los diversos actores implicados en la actividad contaminante, los daños ambientales derivados de esta. En el plano internacional esta principio se positiviza en el Principio 16 de la

⁷ Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de junio, por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y por el que se modifican los Reglamentos (CE) núm. 401/2009 y (UE) 2018/1999 («Legislación europea sobre el clima»). DOUE L 243/1, de 9 de julio de 2021.

⁸ AGENCIA INTERNACIONAL DE LA ENERGÍA. *Greenhouse Gas emissions from Energy Data Explorer: Understanding the contributions of specific fuels and sectors to GHG emissions associated with combustion of fuels from 1971 to 2021 for over 205 countries and 38 regions*, 2022. Disponible en: <https://www.iea.org/data-and-statistics/data-tools/greenhouse-gas-emissions-from-energy-data-explorer>. Última consulta: 20 de abril de 2024.

⁹ Eurostat es la oficina de la Comisión Europea encargada de elaborar los datos estadísticos de la UE y promover la armonización estadística entre sus Estados Miembros. Los datos anuales de cada Estado se transmiten a Eurostat de conformidad con el Reglamento (CE) núm. 1099/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre, relativo a las estadísticas sobre energía. 12 meses después del final del período de referencia publica los datos oficiales finales anuales sobre energía en un formato armonizado.

¹⁰ EUROSTAT, *Energy statistics – an overview*. Disponible en: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Energy_statistics_-_an_overview#Imports_and_exports. Última consulta: 28 de abril de 2024.

Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, aprobada durante la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CNUMAD), también conocida como la «Cumbre para la Tierra» en 1992¹¹. Se puede afirmar que la Declaración de Río mostró por primera vez la preocupación por parte de la comunidad internacional sobre los daños derivados de la contaminación, así como por la falta de utilización de energías renovables. Los países firmantes se comprometieron a fomentar la internalización de los costes de la contaminación ambiental producidos por sus actividades.

En el marco de la UE, este principio se incorporó a través de la Directiva 2004/35/CE sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales¹², que adelantó la barrera protectora e incluyó la responsabilidad a la prevención y la reparación necesarias para sufragar los costes. Las consecuencias de la actividad dañosa se aprecian sobre la conservación de los recursos hídricos, el suelo y las especies y las hábitats naturales protegidos. Sin embargo, el escaso poder disuasorio de esta Directiva, así como de los instrumentos derivados de su trasposición, y la inexistente jurisprudencia al respecto, no ha impedido la realización de las actividad contaminantes, en la medida en que el coste derivado del daño se ha incorporado al precio final pagado por el consumidor¹³.

No obstante, resulta fundamental considerar la idea de responsabilidad subyacente en este principio, ya que sirve como fundamento para alienar el sistema financiero y tributario con el desarrollo sostenible. La principal herramienta para conseguirlo son las reformas verdes fiscales que están ganando reconocimiento a nivel internacional y que pretenden influir en el comportamiento de ciudadanos, empresas y entidades estatales para la consecución de los objetivos de sostenibilidad¹⁴.

En definitiva, el derecho financiero y tributario materializa el principio de «quien contamina paga» a través de la implementación de políticas fiscales y medidas regulatorias que pretenden internalizar los costos ambientales en las actividades económicas, incluyendo la producción y el consumo de energía. Así pues, el objetivo de reducción de las emisiones de GEI se puede perseguir garantizando que la

¹¹ Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, de 14 de junio de 1992.

¹² Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. *DOUE* L 143/56, de 30 de abril de 2004.

¹³ FLUET, C., «Assurance de responsabilité, assurance de choses et dommages environnementaux: une analyse économique de la Directive 2004/35/ce», *Revue d'économie politique*, 126, 2016, p. 207-208. C. t.

¹⁴ RODRIGUES ALDEIA, S. C., «Environmentally friendly tax measures in the portuguese jurisdiction. Enforcement of the polluter pays tax principle», *International Journal of Law and Management*, 65(6), 2023, p. 518.

imposición de los carburantes más contaminantes y con mayores tasas de emisión reflejen las consecuencias de su impacto ambiental.

3. La estrategia para la integración del sistema energético

En la búsqueda de soluciones sostenibles para abordar el desafío energético que supone la transición energética en la UE, la Comisión Europea ha elaborado y perfeccionado la estrategia para la integración del sistema energético¹⁵. Esta estrategia propone un conjunto de medidas políticas y legislativas específicas a nivel europeo para reformar gradualmente la estructura del sistema energético¹⁶, mejorando la eficiencia y la seguridad energética y considerando al mismo tiempo las diferentes circunstancias iniciales de los Estados miembros.

Entre los ejes de acción de la estrategia se encuentra la electrificación de los sectores de uso final a través de las energías renovables, a fin de garantizar la adecuación del suministro a la escala global necesaria. Es por ello, que la Comisión prevé un aumento en la demanda de electricidad, del 23 por 100 del consumo de energía final actual, hasta el 30 por 100 en 2030 y el 50 por 100 en 2050. Asimismo, esta electricidad deberá provenir del incremento de cuotas de energías renovables hasta alcanzar el 84 por 100 en 2050, principalmente producida a través de la energías renovables marinas, energía solar o eólica. La diferencia restante cubierta por otras opciones con bajas emisiones de carbono así como por combustibles renovables para aplicar a los sectores de difícil descarbonización que no puedan funcionar con electricidad.

No obstante, resulta importante hacer referencia al reto que plantea el establecimiento de la electricidad como forma de energía. Las sociedades actuales se caracterizan por haber desarrollado unos sectores de uso final altamente dependientes (o incluso indisociables) del uso de líquidos energéticamente densos como el petróleo o el gas natural. Si bien la electricidad es una forma de energía de alto valor añadido, la realidad es que solo constituye un 20 por 100 del total de la energía final y que las sociedades industriales precisan energía en otras formas derivadas de carburantes más densos energéticamente¹⁷.

¹⁵ COMISIÓN EUROPEA, «Impulsar una economía climáticamente neutra: una estrategia de la UE para la integración del sistema energético», COM(2020) 299 final, de 8 de julio de 2020.

¹⁶ La integración del sistema energético se define por la estrategia como «la planificación y el funcionamiento coordinado del sistema energético en su conjunto, incluyendo múltiples vectores energéticos, infraestructuras y sectores de consumo». La idea fundamental es lograr un enfoque holístico y eficiente en la gestión de la energía, incorporando la utilización de fuentes renovables, optimizando la eficiencia energética y adaptando la taxonomía de las finanzas sostenibles en la UE.

¹⁷ TURIÉL, A., *Petrocalipsis. Crisis energética global y cómo (no) la vamos a solucionar*, Alfabeto, 2020, p. 86.

Otro eje de acción fundamental es impulsar una economía climáticamente neutra y adaptar los mercados de la energía a la descarbonización. Para ello, se intenta garantizar que los componentes no energéticos de los precios contribuyen a la descarbonización de todos los vectores energéticos. La estrategia pretende abordar de forma urgente el problema que supone la divergencia impositiva entre los tipos y gravámenes aplicados a la electricidad respecto a los combustibles fósiles tradicionales como el petróleo, el gas o el carbón. Resulta imprescindible compatibilizar la regulación fiscal de los sectores generadores de altas tasas de carbono o energía, exentos de impuestos actualmente, como la aviación y el transporte marítimo internacional, con los sectores y vectores energéticos sostenibles, que deben ser incentivados.

En consecuencia, la integración del sistema energético se convierte en un elemento crucial en la descarbonización del sector energético, que pretende eliminar las barreras y las rigideces de la infraestructura y de la gestión energética, logrando una mayor flexibilidad, eficiencia y sostenibilidad en la producción y el consumo de energía, promoviendo, a su vez, el crecimiento, la innovación y el liderazgo industrial a nivel mundial.

III. REGULACIÓN TRIBUTARIA DE LA ENERGÍA EN LA UNIÓN EUROPEA

1. La energía como competencia compartida

El art. 4.2.i) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)¹⁸ da cuenta de la existencia de competencias compartidas entre la Unión y los Estados miembros en el ámbito de la energía. Desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa en 2009¹⁹, las ambiciones de la UE en materia energética han sido reforzadas. Las nuevas disposiciones en el ámbito de la política energética contenidas en el art. 194 del TFUE establecen como objetivos el fomento de la eficiencia energética, la conservación de la energía y el desarrollo de las fuentes de energía renovables.

No obstante, el art. 194 TFUE recalca en su apartado segundo la soberanía de los Estados respecto a la toma de decisiones sobre la explotación de sus recursos energéticos, incluyendo la capacidad de fijar las condiciones de extracción y uso. Por tanto, tienen autonomía para priorizar y seleccionar las fuentes de energía que estén en consonancia con sus intereses nacionales, su seguridad energética y sus objetivos

¹⁸ Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. *DOUE C* 326/49 de 26 de octubre de 2012.

¹⁹ Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. C-306/1 de 17 de diciembre de 2007.

medioambientales. Sin embargo, la consecución de estas metas debe mantener un equilibrio y una coherencia con los objetivos energéticos globales de la UE.

La política de la UE en materia medioambiental queda definida en el art. 191 que establece los principios generales y objetivos de la política ambiental cuyo objetivo es alcanzar un nivel elevado de protección, adaptándose a la diversidad de situaciones presentes en las distintas regiones de la Unión. Se basa en principios como el de precaución y acción preventiva, así como en el principio de corrección de los daños ambientales, priorizando la intervención en la fuente misma. Su finalidad es orientar las decisiones políticas en este ámbito y proporcionar un marco para abordar los desafíos ambientales de manera efectiva y sostenible en todo su territorio considerando las realidades dispares de cada Estado miembro.

Consciente de la importancia que tiene la consecución de estos objetivos, el legislador establece, en el art. 192 apartado primero del TFUE, que las acciones emprendidas para ello, se decidirán a través del procedimiento legislativo ordinario, previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones. Sin embargo, en el apartado segundo, establece una cláusula específica que exceptúa la aplicación del procedimiento ordinario previsto en el apartado primero. De esta forma, para la adopción de las disposiciones cuyo carácter sea esencialmente fiscal, así como de medidas que afecten a la elección por un Estado miembro entre diferentes fuentes de energía y a la estructura general de su abastecimiento energético, se requerirá la unanimidad del Consejo siguiendo el procedimiento legislativo especial. Se exhibe así la negativa de los Estados miembros a la cesión de competencias a la UE en materia de política fiscal.

Como se ha señalado anteriormente, el sector energético constituye un pilar esencial en la transición hacia una economía con emisiones netas y sostenible, por lo que su regulación fiscal, deberá atender a los principios generales referidos en art. 191 TFUE. La tributación de la electricidad y los productos energéticos utilizados como carburantes destinados a la automoción o usados como combustible para calefacción se regula a través de impuestos indirectos. La regulación de este tipo de impuestos se articula en el Título VIII del TFUE, referente a las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones, que autoriza a la Unión a establecer normas armonizadas para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, evitando las distorsiones de la competencia. Concretamente, el art. 113, prevé el desarrollo de las disposiciones reguladoras de la armonización de los impuestos indirectos, estableciendo para ello, el requisito de unanimidad del Consejo para su adopción, de acuerdo con el procedimiento legislativo especial.

2. El impuesto especial sobre los productos energéticos

Por lo general, los impuestos energéticos adoptan la forma de impuestos especiales sobre el consumo de combustible y suelen aplicar una tasa impositiva por unidad física (como litros o kilogramos) o por unidad de energía (como kilovatios hora o gigajulios), como se explicará a continuación. En este contexto, la revisión de la DFE cobra particular relevancia en la medida en que es la base legislativa sobre la que deben operar todos los Estados miembros para la tributación de los productos energéticos utilizados en el transporte, la calefacción y la generación de electricidad. Los productos energéticos y la electricidad gravados en la DFE se someten a las disposiciones comunes aplicables a todos los productos sujetos a impuestos especiales, establecidas en la Directiva 2020/262 por la que se establece el régimen general de estos impuestos²⁰, más conocida como Directiva horizontal de impuestos especiales.

La DFE identifica los productos energéticos sujetos a normas armonizadas de impuestos especiales, fija niveles mínimos de imposición especificados en su Anexo I, establece condiciones para la aplicación de exenciones y reducciones fiscales, y proporciona reglas adicionales específicas que regulan su tributación. En este contexto, los Estados miembros pueden imponer tipos impositivos de impuestos especiales por encima de los niveles mínimos, según sus necesidades nacionales. Sin embargo, dichos niveles mínimos han sido superados por todos los Estados miembros, perdiendo su capacidad armonizadora, siendo la base imponible calculada sobre la unidad física del combustible utilizado, lo que genera una tributación desalineada con la lucha medioambiental asumida por la Unión.

IV. DESVINCULACIÓN DE LA DIRECTIVA DE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA CON LOS OBJETIVOS CLIMÁTICOS DE LA UNIÓN

Desde la entrada en vigor de la DFE en octubre de 2003 se han constatado una evolución sustancial en los métodos de producción de la energía así como los carburantes disponibles para ello. Además, se ha asistido a una creciente concienciación a nivel mundial de las graves consecuencias provocadas por el cambio climático y la contaminación global. En consecuencia, la DFE enfrenta desafíos significativos en cuanto a su alineación con los objetivos climáticos actuales de la UE ya que no se ajusta al marco regulatorio actual en materia de clima y energía por varias razones.

²⁰ Directiva 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales. *DOUE* L 58/4 de 27 de marzo de 2020.

Es importante delimitar el ámbito de aplicación objetiva de la DFE, que excluye de su base imponible a los productos energéticos distintos cuyo uso no sea como carburante o combustible destinado a la calefacción. En términos generales, los impuestos energéticos se centran en gravar los productos utilizados para el transporte, como la gasolina, el diésel, el gas natural, el queroseno y el fueloil, así como en productos energéticos utilizados para aplicaciones estacionarias, como el carbón, el coque, los biocombustibles y la electricidad. A pesar de que, en sí mismos, estos impuestos no se consideran necesariamente impuestos ambientales, sí que son susceptibles de incluir elementos ambientales diferenciadores al favorecer positivamente a los combustibles más sostenibles mediante una política fiscal ventajosa²¹.

1. La discriminación tributaria de los combustibles alternativos

En primer lugar, parte de un problema básico que es la menor carga impositiva aplicada a los productos energéticos más contaminantes frente a los combustibles alternativos, lo que desincentiva notablemente la inversión en tecnologías de producción de energía limpia y favorece *de facto* el uso de combustibles fósiles. Esto se debe a que la base imponible se calcula en función del volumen de producto energético utilizado, por lo que los combustibles alternativos acaban resultando poco competitivos, ya que su contenido energético por litro es inferior al del combustible fósil²².

Además, el reciente desarrollo de nuevas formas de productos energéticos avanzados como el hidrógeno renovable o los combustibles sintéticos, cuyas emisiones de carbono son inferiores, ha ocasionado que no se contemplen como productos energéticos por la DFE. Así pues, los productos energéticos para el que la Directiva no especifique ningún nivel de imposición, deberán gravarse con el tipo impositivo aplicable al combustible equivalente utilizado para calefacción o como carburante²³. Los nuevos combustibles con bajas emisiones de carbono se gravan de la misma manera que sus equivalentes fósiles, lo que desincentiva las inversiones en tecnologías limpias²⁴. Esta imposición equivalente no resulta adecuada ya que se impone la misma

²¹ ANTÓN ANTÓN, A., «EU energy taxation framework revision...», cit., p.5.

²² *Vid.*, tablas 2 y 3 de MAHAPATRA, S., KUMAR, D., SINGH, B. y SACHAN, P.K. «Biofuels and their sources of production: a review on cleaner sustainable alternative against conventional fuel, in the framework of the food and energy nexus», *Energy Nexus*, 4, 100036, 2021, p. 5.

²³ Art.2 apartado 3 de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

²⁴ TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO, «fiscalidad De La Energía, Tarificación De Las Emisiones De Carbono Y Subvenciones A La Energía. Análisis 01», 2022, pp.35-37. Disponible

carga tributaria a combustibles más sostenibles con un menor impacto ambiental, e impide encauzar las señales de precios de forma correcta para el fomento de uso por los consumidores, así como para el fomento de su investigación y desarrollo.

2. El favorecimiento del uso de combustibles fósiles a través de subsidios energéticos

En segundo lugar, la existencia de un amplio espectro de subsidios energéticos a los combustibles fósiles, consistentes en reducciones y exenciones fiscales nacionales, entorpece su retirada y su sustitución por otros biocombustibles o fuentes de energía alternativas. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico diferencia entre los subsidios proporcionados por los Estados a los consumidores y a los productores y engloba dentro de estas prácticas a todas las formas de medidas financieras proporcionadas por los gobiernos, como transferencias presupuestarias y exenciones fiscales, que otorgan un beneficio o preferencia para la producción o consumo de combustibles fósiles en diferentes sectores²⁵.

Los subsidios implementados por la mayoría de los Estados miembros consisten principalmente en transferencias directas de fondos estatales así como en exenciones y reducciones previstas por sus políticas fiscales²⁶. Después de la crisis energética generada por la guerra en Ucrania y por la dependencia europea del gas ruso, esta práctica ha sido adoptada por algunos Estados miembros para consolidar su seguridad energética interior. Un ejemplo de transferencia directa ha sido la línea de crédito de 13 mil millones de euros proporcionada por Alemania a Uniper²⁷ para asegurar su liquidez a corto plazo y su posterior nacionalización en diciembre de 2022. Esta crisis bélica también obligó a la renacionalización completa de la sociedad anónima Électricité de

en: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/RW22_01/RW_Energy_taxation_ES.pdf. Última consulta: 21 de abril de 2024.

²⁵ ORGANIZACIÓN EUROPEA DE COOPERACIÓN AL DESARROLLO. «oecd Companion To The Inventory Of Support Measures For Fossil Fuels 2021», OECD Publishing, 2021, p.28. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/deliver/e670c620-en.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fe670c620-en&mimeType=pdf>. Última consulta: 18 de abril de 2024.

²⁶ PROGRAMA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL MEDIO AMBIENTE (PNUMA). «measuring Fossil Fuel Subsidies In The Context Of The Sustainable Development Goals», UN Environment, p.41. Disponible en: <https://wedocs.unep.org/bitstream/handle/20.500.11822/28111/FossilFuel.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Última consulta: 18 de abril de 2024.

²⁷ Uniper SE opera en el mercado de la energía en Europa a través del almacenamiento y transporte de gas, carbón, petróleo y derechos de emisión en diferentes bolsas de valores y en el mercado extrabursátil. Financió el gasoducto Nord Stream 2 que transportaba gas desde Rusia hasta Alemania a través del Mar Báltico, inoperativo actualmente después de las sanciones aplicadas por la UE a Rusia.

France, por parte del Estado francés con el objetivo de reforzar su posición financiera y su capacidad energética nuclear.

En cambio, la presencia de exenciones o reducciones fiscales energéticas específicas por sector, especialmente en los sectores de aviación y el transporte marítimo, así como en las industrias intensivas en energía, debilita sustancialmente los incentivos para invertir el capital en procesos de producción energéticamente eficientes²⁸, generando una competencia desigual entre diferentes medios de transporte. En términos generales, según informan las estimaciones de la Agencia Internacional de la Energía (AIE), los subsidios para el consumo de gas natural y electricidad a nivel global se duplicaron respecto a los de 2021, mientras que los proporcionados al petróleo aumentaron aproximadamente un 85 por 100²⁹.

Como se ha referido anteriormente, esto se explica en gran medida por la inestabilidad política en Europa y el consecuente incremento en la volatilidad de los precios de los combustibles fósiles, especialmente el gas, empeorado por la crisis energética global³⁰. En definitiva, según el modelo económico predictivo desarrollado por Antimani *et al.* (2023)³¹, la forma idónea de cumplir con el PVE implica eliminar por completo los subsidios a los combustibles fósiles, y destinar los ingresos de venta de derechos de emisión de carbono y los ahorros presupuestarios de los subsidios eliminados al desarrollo de tecnologías de energía baja en carbono a través del Fondo de Innovación³².

3. Pérdida de función armonizadora de los tipos mínimos impositivos

En tercer lugar, los tipos mínimos impositivos han dejado de cumplir la función de convergencia y armonización entre los Estados

²⁸ COMISIÓN EUROPEA, «Evaluación de la Directiva 2003/96/ce del Consejo, de 27 de octubre, reestructuración del marco comunitario para la fiscalidad de los productos energéticos y electricidad», SWD (2019) 332 final, de 11 de septiembre de 2019, p. 2-3.

²⁹ AGENCIA INTERNACIONAL DE LA ENERGÍA, «Fossil fuels consumption subsidies 2022», 2023, París. Disponible en: <https://www.iea.org/reports/fossil-fuels-consumption-subsidies-2022>. Última consulta: 19 de abril de 2024.

³⁰ AGENCIA INTERNACIONAL DE LA ENERGÍA, «Fossil fuel subsidies in clean energy transitions: time for a new approach?», IEA, 2023, París. Disponible en: <https://www.iea.org/reports/fossil-fuel-subsidies-in-clean-energy-transitions-time-for-a-new-approach>. Última consulta: 19 de abril de 2024.

³¹ ANTIMIANI, A., COSTANTINI, V. y PAGLIALUNGA, E., «Fossil fuels subsidy removal and the EU carbon neutrality policy», *Energy Economics*, 119, 106524, 2023, p. 11.

³² El Fondo de Innovación de la UE, administrado por la Comisión Europea, es un instrumento crucial para alcanzar los objetivos de descarbonización establecidos en el Acuerdo de París y para la consecución de la neutralidad climática fijada para 2050. Su propósito es la financiación de la investigación y el desarrollo de tecnologías innovadoras bajas en carbono para la implementación a gran escala.

miembros. Con el paso del tiempo algunos han decidido aumentar la carga tributaria nacional a ciertos productos energéticos, elevándolo significativamente por encima del mínimo, mientras que otros no lo han considerado oportuno. Esto se ha traducido en divergencias en el mercado interior de la energía, generando un riesgo de distorsión de la competencia en la UE.

A lo largo de los años, las tasas y los gravámenes sobre la electricidad han aumentado, lo que ha creado una asimetría en los costos no energéticos entre la electricidad y el gas. No existe una relación directa entre las tasas mínimas de impuestos de los combustibles y su contenido energético o sus emisiones de dióxido de carbono (CO₂). Dicha falta de homogeneidad en la aplicación de impuestos, provoca distorsiones que favorecen el uso de ciertos recursos energéticos, debilitando la emisión de señales de precios que fomenten la inversión en tecnologías limpias y sectores sostenibles. Todo lo anterior dificulta la transición hacia una matriz energética más sostenible y en línea con los objetivos climáticos asumidos por la UE.

En consecuencia, se debería efectuar una revisión de las tasas mínimas para los combustibles y reconsiderar la aplicación de exenciones fiscales previstas para ciertos combustibles fósiles y sectores económicos específicos. El objetivo no es otro que ajustar la fiscalidad energética de manera que incentive tanto a las empresas como a los consumidores a adoptar comportamientos más sostenibles desde el punto de vista ambiental.

V. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE FISCALIDAD DE LA ENERGÍA

1. Imposición basada en el contenido energético de los combustibles

La primera modificación sustantiva de la propuesta consiste en basar la imposición fiscal de los carburantes en su contenido energético a través del poder calorífico neto, y no en su volumen o su masa. Este cambio posibilita una mejor comparación entre la eficiencia energética de los diferentes productos energéticos, y contribuye, en consecuencia, a mejorar su referencia respecto a su desempeño ambiental, eliminando así la posibilidad de que los biocarburantes reciban un tratamiento fiscal desfavorable.

El poder calorífico es la cantidad de energía que se libera por unidad de masa o volumen de un material cuando este se oxida en una reacción química, es decir, cuando un combustible se combina con un comburen-

te³³. Los valores caloríficos son muy susceptibles al cambio dependiendo de los enlaces químicos de cada tipo de combustible, por lo que para conseguir la precisión en el cálculo de las emisiones de CO₂ de la quema de cada combustible, la UE³⁴ expresa estos valores en carbono por unidad de energía (t CO₂/Tj)³⁵. Sin embargo, la tributación actual de los combustibles aplicados por la DFE no se basa en el poder calorífico neto sino en la masa o en el volumen de los mismos, lo que implica una falta de precisión en el gravamen aplicado a los combustibles más contaminantes.

Los combustibles alternativos renovables o con bajas emisiones de carbono, como el hidrógeno, los combustibles sintéticos o los biocarburantes avanzados, suelen tener un contenido energético por litro inferior al de los combustibles fósiles, por lo que el establecimiento de la base imponible según el volumen o la masa del producto energético resulta desfavorable para los primeros. Dichos combustibles tributan al tipo impositivo nacional aplicable al combustible fósil equivalente, basándose en las unidades de volumen utilizadas y sin considerar su menor contenido energético, lo que resulta en una mayor carga impositiva en detrimento de la reducción de contaminación. Como consecuencia, la actual imposición de la DFE no garantiza que el tratamiento fiscal de los combustibles usados como carburantes y para la calefacción sea coherentes con un ahorro real del carbono y la consiguiente protección a la biodiversidad³⁶.

La DFE especifica los productos sometidos a gravamen a través de los códigos de nomenclatura combinada (NC) establecidos en el Reglamento (CE) núm. 2031/2001³⁷. En la medida en que este Regla-

³³ Se calcula restando la energía de enlace de las moléculas de combustible de la energía utilizada para formar nuevas moléculas durante la combustión. Dado que la mayoría de los combustibles fósiles se componen de carbono e hidrógeno, durante el proceso de combustión derivado de la aplicación de oxígeno, estos se transforman en CO₂ y agua, produciendo en consecuencia una liberación de estos gases en el ambiente que resultan contaminantes.

³⁴ Esta es la metodología normalizada de cálculo prevista por la UE en el art. 24 del Reglamento de ejecución 2018/2066 de la Comisión sobre el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero en aplicación de la Directiva 2003/87/CE, basándose en las Directrices del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC por sus siglas en inglés) para los inventarios nacionales de gases de efecto invernadero. Disponible en: <https://www.ipcc-nggip.iges.or.jp/public/2006gl/spanish/index.html>. Última consulta: 26 de abril de 2024.

³⁵ GRUPO CONSULTIVO DE EXPERTOS sobre las Comunicaciones Nacionales de las Partes no incluidas en el Anexo I de la Convención (GCE), «Manual del sector de la energía, quema de combustibles». Disponible en: <https://unfccc.int/sites/default/files/7-bis-handbook-on-energy-sector-fuel-combustion.pdf>. Última consulta: 26 de abril de 2024.

³⁶ *Vid.*, datos estadísticos sobre los tipos mínimos aplicados en la UE a los diferentes combustibles informados por la Comisión Europea. «Informe de evaluación de impacto que acompaña al documento propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco de la Unión para la imposición de los productos energéticos y la electricidad», de 14 de julio de 2021. COM (2021) 641 final.

³⁷ Reglamento (CE) núm. 2031/2001 de la Comisión por el que se modifica el Anexo I del Reglamento (CEE) núm. 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística

mento ha sido modificado múltiples veces actualizando los códigos de NC, la Propuesta de modificación de la DFE, en su art. 2 apartado 8, entiende toda referencia a los códigos de NC dispuestos en el Reglamento de Ejecución 2020/1577 de la Comisión³⁸. Así pues, el ámbito objetivo de aplicación de la Propuesta incluye una amplia variedad de productos energéticos destinados a ser puestos a la venta o utilizados como carburante o combustible para calefacción³⁹, incluyendo también la electricidad.

La propuesta prevé una sujeción a niveles específicos de imposición fiscal de los productos energéticos más sostenibles, como son los producidos a partir de biomasa, los combustibles renovables de origen no biológico y los combustibles de bajas emisiones de carbono. Los apartados 4 y 5 del art. 2 establecen los requisitos que deben cumplir para tributar de manera más favorable. En primer lugar, en el caso de los productos derivados de la biomasa, se deberá comprobar que las materias primas utilizadas para su producción son las enumeradas en el anexo IX de la Directiva 2018/2001 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables⁴⁰. Por lo que respecta a los combustibles renovables de origen no biológico, se entenderá como tales aquellos distintos de los biocarburantes, biolíquidos o el biogás cuyo contenido energético proceda de fuentes renovables distintas a la biomasa. Finalmente, por combustibles de bajas emisiones de carbono se entenderá el hidrógeno de bajas emisiones de carbono, más conocido como «hidrógeno azul» producido con combustibles fósiles pero reduciendo las emisiones derivadas a través de la tecnología de la captura, uso y almacenamiento del carbono restante en el subsuelo⁴¹.

Asimismo, se aplica una cláusula residual para suplir la imposición a productos que no sean energéticos pero cuyo destino sea la venta o el uso como carburante, el gravamen del cual se basa en el tipo impositivo aplicable al carburante equivalente. En definitiva, la

y al arancel aduanero común. DO L 279 de 23 de octubre de 2001.

³⁸ Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1577 de la Comisión, de 21 de septiembre, por el que se modifica el Anexo I del Reglamento (CEE) núm. 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. DO L 361 de 30 de noviembre de 2020.

³⁹ De forma ejemplificativa, estarían incluidos, los aceites vegetales (como el de soja, cacahuete, oliva, girasol, coco, etc.), el alcohol etílico sin desnaturalizar, la hulla, el lignito, la turba, los aceites de petróleo, el gas de petróleo, el coque, el betón de petróleo, el amoníaco anhidro, los hidrocarburos acíclico y los cíclicos, la leña, la madera, el aserrín, los aglomerados, briquets y «pellets», etcétera.

⁴⁰ Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables. *DOUE* L 328/82 de 21 de diciembre de 2018.

⁴¹ Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Una Estrategia del Hidrógeno para una Europa climáticamente neutra, de 8 de julio de 2020. COM(2020) 301 final.

Propuesta prevé el cambio de la base imponible del impuesto según el volumen o la masa del producto energético consumido por la de su desempeño ambiental, expresando los tipos mínimos de imposición en EUR/gigajulio de acuerdo con la modificación aplicada a los mismos en el Anexo I.

2. Clasificación de los niveles mínimos de imposición basada en su uso y en el desempeño ambiental

La propuesta establece una modificación de los tres cuadros del Anexo I de la DFE, instando a clasificar los tipos mínimos impositivos dependiendo del uso previsto de los combustibles, así como atendiendo al desempeño ambiental derivado de la emisión de GEI.

En primer lugar, el cuadro A propone la distinción de los tipos mínimos aplicados a los carburantes según los usos previstos por el art. 7, es decir, fines de combustión en cualquier tipo de motor, principalmente utilizados en el sector del transporte. En segundo lugar, el cuadro B clasifica el gravamen mínimo impuesto a los carburantes utilizados para labores agrarias, hortícolas, de acuicultura, para motores estacionarios, para plantas y maquinaria utilizada en construcción, ingeniería civil y obras públicas, así como para vehículos cuyo destino no sea la vía pública. En tercer lugar, el cuadro C prevé la imposición a los combustibles utilizados para la calefacción. Finalmente, el cuadro D fija un único tipo impositivo para la electricidad, notablemente inferior a todos los anteriores.

La finalidad es garantizar una coherencia con la conducta proambiental de dichos combustibles. Según esta clasificación, los combustibles fósiles tradicionales, como el gasóleo, la gasolina o el queroseno, serán gravados con el tipo impositivo más alto (10,75 EUR/Gj en el caso del transporte y 0,9 EUR/Gj en el caso de las actividades relacionadas con el sector primario o la calefacción).

La siguiente categoría incluye a los combustibles fósiles menos perjudiciales medioambientalmente, como el gas natural, el gas licuado de petróleo (GLP) y los combustibles no renovables de origen no biológico, que quedaran gravados con dos tercios del tipo impositivo de referencia durante un período transitorio de diez años (7,17 Eur/Gj en el caso ser usado como carburante en el transporte y 0,6 EUR/Gj si se usa como carburante en actividades del sector primario o como combustible para calefacción).

Los biocarburantes sostenibles pero no avanzados se encuentran en la siguiente categoría y se les aplicará la mitad del tipo impositivo para reflejar su contribución a la descarbonización. En esta categoría se

encuentran los biocarburantes o el biogás sostenibles, que pueden ser obtenidos de cultivos alimentarios y forrajeros (cuyo tipo impositivo es de 5,38 EUR/Gj en los usos del Cuadro A y 0,45 EUR/Gj en los usos de los cuadros B y C).

La categoría con el gravamen más bajo incluye a la electricidad, gravada con 0,15 EUR/GJ no modificable por el periodo de transición, así como los combustibles con bajas emisiones de carbono, los combustibles renovables de origen no biológico y los biocarburantes sostenibles avanzados. Como se ha referido anteriormente, estos combustibles facilitan la transición de la UE hacia una energía más limpia en línea con los objetivos del PVE y del Objetivo 55. En los cuadros A, B y C se prevé la implementación de un periodo transitorio de diez años durante el cual los niveles mínimos de imposición se incrementarán a razón de una décima parte al año hasta el 1 de enero de 2023.

Su finalidad es ajustar gradualmente los niveles de imposición incrementándolos de manera progresiva hasta alcanzar los niveles óptimos para incentivar el desarrollo de estos productos energéticos. Esto permite a los Estados miembros adaptarse gradualmente a las nuevas normativas fiscales y proporciona tiempo para la reestructuración de los sectores afectados. Después de este periodo, el tipo impositivo se incrementará al tipo completo excepto en los carburantes avanzados y la electricidad en aras a fomentar su uso, especialmente en el sector del transporte.

Es esencial que, durante la trasposición en el ordenamiento interno de la Directiva, los Estados miembros reflejen dicha clasificación en los tipos impuestos a los diferentes productos energéticos, relacionándolos de manera paralela con su desempeño ambiental. Además, se deberá actuar armonizando los tipos mínimos impuestos, que están siendo excedidos en gran medida por la mayoría de los Estados miembros. Así pues, la preservación del valor real de dichos tipos mínimos es fundamental para atenuar la volatilidad derivada de los precios de la energía en contextos de crisis económica y gubernamental. Se propone por el considerando decimoprimer de la Propuesta, que se ajusten sobre la base de la variación del índice de precios de consumo armonizado a escala en la unión, publicándose por la Comisión en el *DOUE* de forma regular.

3. Sujeción a gravamen de los productos energéticos y electricidad usados en el sector de la aviación

3.1. Marco jurídico internacional tributario de la aviación

La sujeción a gravamen de los combustibles fósiles utilizados en el sector de la aviación y el sector marítimo en la UE, así como del carbo-

no emitido por estos, ha planteado desafíos para lograr integrar dichos sectores la lucha contra el cambio climático en la UE. Dichos medios de transporte fueron responsables del 2 por 100 de emisiones de CO₂ en 2022 a escala mundial⁴², por lo que su régimen fiscal resulta esencial para cumplir con los objetivos climáticos asumidos por la Unión en la Ley Europea sobre el Clima y el Acuerdo de París.

Así pues, se explica a continuación la regulación tributaria actual de la aviación civil, caracterizada por dos elementos, en primer lugar, la exención de gravamen de los combustibles utilizados en buques y aeronaves, de acuerdo con la actual DFE⁴³, y en segundo lugar, la exención que prevé la Directiva para el régimen para el comercio de derechos de emisión de GEI⁴⁴ de la aviación internacional.

El marco impositivo de la aviación internacional queda fuertemente condicionado por el Convenio sobre Aviación Civil Internacional de 1944⁴⁵, también conocido como el Convenio de Chicago, considerado como el tratado normativo más importante en relación con el derecho internacional aeronáutico y que trajo consigo la creación de la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI). La Convención vincula a 193 Estados firmantes y diferencia entre los «derechos» aeroportuarios que un Estado contratante imponga por el uso de las instalaciones situadas en su territorio e «impuestos» aplicados por los Estados sobre cualquier combustible.

De este modo, su art. 15 regula los cargos destinados a la navegación aérea de un Estado contratante sobre las aeronaves de cualquier otro, no pudiendo discriminar a las aeronaves extranjeras a través de una mayor aplicación de cargos respecto a las nacionales. Además, prohíbe la imposición de gravámenes por el mero derecho de tránsito, entrada o salida de su territorio de cualquier aeronave de un tercer Estado, así como sobre las personas o bienes que se encuentren a bordo. Por otro lado, regula los derechos de aduana y exime de cualquier impuesto nacional o local, *inter alia*, al combustible y los aceites lubricantes que

⁴² AGENCIA INTERNACIONAL DE LA ENERGÍA (AIE), «Tracking clean energy progress 2023». Disponible en: <https://www.iea.org/energy-system/transport/aviation>. Última consulta: 30 de abril de 2024.

⁴³ Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (vid., *supra* nota 8), considerando 23. Debido a las obligaciones internacionales contraídas por la Unión así como la necesidad de mantener la competitividad de las empresas europeas aconsejan aplicar exenciones para estos productos energéticos.

⁴⁴ Directiva 2003/87/CE por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea. *DOUE* L 275/32 de 25 de octubre de 2003.

⁴⁵ Convenio sobre Aviación Civil Internacional. Chicago, 7 de diciembre de 1944. Ratificada por el Estado español el 21 de febrero de 1947.

se lleven en una aeronave de un Estado contratante cuando llegue al territorio de otro Estado.

En este sentido, el Consejo de la OACI, conformado por 36 Estados, ha formulado «políticas» que abogan por la supresión de los impuestos indirectos especiales sobre los productos energéticos utilizados en la aviación internacional, aunque dichas políticas no tienen fuerza jurídica vinculante. Por consiguiente, los criterios establecidos por la OACI en relación con los gravámenes aplicados al transporte aéreo internacional subrayan la singularidad inherente a la aviación civil y la imperiosa necesidad de otorgar exenciones fiscales a las operaciones concernientes al transporte aéreo internacional. El argumento principal era que, considerando el principio de reciprocidad entre Estados, el sometimiento a gravamen de los combustibles, los suministros técnicos y los impuestos sobre su venta y uso obstaculizaban el desarrollo de la aviación⁴⁶.

Durante el 41.º periodo de sesiones, transcurrido en octubre de 2022, la Asamblea volvió a remitirse a los Criterios anteriormente mencionados, instando a los Estados a evitar la aplicación de impuestos discriminatorios en el ámbito de la aviación y eludir así, una presunta doble imposición en el transporte aéreo⁴⁷. No obstante, es dudoso que esto pueda suceder, ya que otras formas de transporte internacional suelen estar sujetas al IVA y a los impuestos especiales sin incurrir en doble imposición⁴⁸. En contra de sus recomendaciones, algunos Estados han aplicado políticas fiscales para gravar el queroseno destinado a la aviación, como es el caso de Japón o Noruega, o han aplicado tasas a los pasajeros en función de la distancia recorrida, como Austria, Francia, Alemania, Noruega o Reino Unido, si bien constituyen una excepción a nivel mundial⁴⁹.

⁴⁶ CONSEJO DE LA ORGANIZACIÓN DE AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL, «Criterios de la oaci impuestos en la esfera del transporte aéreo internacional», Doc. 8632, 3.ª ed., 2000. Aprobado por el Consejo el 24 de febrero del 2000, p.3. Disponible en: https://www.icao.int/publications/Documents/8632_cons_es.pdf. Última consulta: 3 de mayo de 2024. Se insta, por considerarse factible y conveniente, a la exención de otros fluidos y componentes técnicos semejantes como fluidos anticongelantes, refrigerantes, hidráulicos, lubricantes, etcétera.

⁴⁷ CONSEJO DE LA ORGANIZACIÓN DE AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL, Resolución A41-27 Declaración consolidada de las políticas permanentes de la OACI en la esfera del transporte aéreo. Adoptada por el Consejo durante el 41.º periodo de sesiones de 27 de septiembre de 2022 a 7 de octubre de 2022, p. 117. Disponible en: https://www.icao.int/Meetings/a41/Documents/Resolutions/a41_res_prov_es.pdf. Última consulta: 30 de abril de 2024.

⁴⁸ MAYER, B. y DING, Z, «Climate change mitigation in the aviation sector: a critical overview of national and international initiatives», *Transnational Environmental Law*, 12(1), 2023, p. 36.

⁴⁹ LARSSON, J., ELOFSSON, A., STERNER, T. y ÅKERMAN, J., «International and national climate policies for aviation: a review», *Climate Policy*, 19(6), 2019, p. 791.

3.2. *Aplicación del Régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea*

Analizado el marco jurídico internacional aplicado a la aviación y considerando la participación de todos los Estados miembros de la UE en el Convenio, se procederá a explicar la acción en el plano regional de la UE en este ámbito. La regulación principal que controla las emisiones de carbono derivadas de la aviación consiste en el Régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE) de la UE establecido por la Directiva 2003/87/CE⁵⁰. El RCDE se implantó en 2005 cubriendo inicialmente todos los Estados miembros de la Unión así como Noruega, Islandia y Liechtenstein, es decir, el Espacio Económico Europea (EEE). La motivación de su creación fue el compromiso de la Unión con sus objetivos asumidos en el Protocolo de Kyoto⁵¹ mediante la mitigación de las emisiones de sus Estados.

Explicado brevemente, el RCDE está vinculado con el principio «quien contamina paga» y funciona según el sistema de fijación previa de límites máximos, conocido en inglés como *cap-and-trade*. El límite máximo se calcula anualmente según los objetivos climáticos contraídos por la UE, por lo que actualmente, el objetivo es la reducción de GEI en un 55 por 100 respecto a los niveles de 2050. Cada Estado miembro tiene asignada una determinada cantidad de derechos de emisión⁵² en su Plan Nacional de Asignación a adquirir por las aerolíneas de forma obligatoria de manera que cubran las emisiones generadas por sus actividades en dicho periodo. De esta forma, si las emisiones exceden los derechos adquiridos, deberán comprar más certificados en un procedimiento de subasta, so pena de multas sustanciales, aunque también pueden vender los suyos en caso de excedente. Desde 2003, el límite máximo de emisiones para la aviación está fijado en un 95 por 100 de la media de emisiones del sector durante el transcurso del periodo comprendido entre 2004 y 2006 (periodo histórico de emisiones), siendo el 82 por 100 de los derechos de emisión adquiridos a título gratuito por las aerolíneas y solo un 15 por 100 a título oneroso en un procedimiento de subasta⁵³.

La mayoría de los ingresos se destinan principalmente a los presupuestos de los Estados miembros con el objetivo de sufragar los

⁵⁰ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre, por la que se establece un régimen para el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo. DO L 275 de 25 de octubre de 2003.

⁵¹ Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Naciones Unidas, Kyoto, 1997.

⁵² Cada derecho de emisión otorga el permiso de emitir una tonelada de CO₂eq.

⁵³ SCHELHAASE, J., MAERTENS, S. y GRIMME, W., «Options for improving the eu emissions trading scheme (eu ets) for aviation», *Transportation Research Procedia*, 59, 2021, p. 195.

gastos derivados del desarrollo de tecnologías bajas en carbono que ayuden a reducir las emisiones. Según Acción por el Clima de la UE, los ingresos totales generados por la subasta de derechos en 2022, ascendieron a 38.8 mil millones de euros, de los cuales 29,7 mil millones de euros fueron directamente para los Estados miembros de la UE. El resto se destinó al Fondo de Innovación (3,2 mil millones de euros) y al Fondo de Modernización (5,4 mil millones de euros)⁵⁴. España es el tercer país que más ingresos por subastas de derechos de emisión ha generado en 2022, con un total de 3,2 mil millones de euros, detrás de Polonia, con 5 mil millones de euros y Alemania, con 6,8 mil millones de euros, sumando entre los tres Estados el 60 por 100 del total de ingresos derivados de las subastas y repartidos entre los demás Estados miembros⁵⁵.

3.3. *La exclusión de la aviación extraeuropea del mercado del carbono*

A pesar de que las instalaciones sujetas a este régimen eran inicialmente las plantas industriales y las centrales eléctricas, en la tercera fase del sistema de RCGE, desde 2012 a 2020, se incluyó la aviación civil a través de la Directiva 2008/101/EC⁵⁶. En consecuencia, se pretendía el sometimiento a gravamen de todos los vuelos internacionales sin quedar limitados al EEE, requiriendo a las aerolíneas internacionales la adquisición de permisos de emisión de carbono para cualquier vuelo dentro o fuera de la UE. Esta decisión encontró una oposición considerable de la comunidad internacional, en la medida en que se consideró que obstaculizaba la libertad del mercado de la aviación y su se infringía la Convención de Chicago.

Sin embargo, en sede judicial, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consideró que las medidas de trasposición de la Directiva adoptadas por Reino Unido no colisionaban con los principios del Derecho internacional consuetudinario al imponer una especie de tasa sobre el consumo de queroseno en la aviación. En este caso, iniciado por la demanda interpuesta por Air Transport Association of America,

⁵⁴ ACCIÓN POR EL CLIMA DE LA COMISIÓN EUROPEA, «Progress report 2023. Shifting gears: increasing the pace of progress towards a green and prosperous future», 2023, p.20. Disponible en: https://climate.ec.europa.eu/system/files/2023-11/com_2023_653_glossy_en_0.pdf. Última consulta: 2 de mayo de 2024.

⁵⁵ AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE, «Use of ets auctioning revenues – reporting year 2023 – govreg», 3 de diciembre de 2023. Disponible en: <https://www.eea.europa.eu/data-and-maps/data/external/use-of-ets-auctioning-revenues>. Última consulta: 2 de mayo de 2024.

⁵⁶ Directiva 2008/101/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE con el fin de incluir las actividades de aviación en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. DOUE L 8/3 de 13 de enero de 2009.

se alegó la vulneración del Acuerdo de Cielos Abiertos⁵⁷, celebrado entre EE.UU. y la UE, así como de la Convención de Chicago, del Protocolo de Kyoto y finalmente, de los principios consuetudinarios como la soberanía de los Estados sobre su espacio aéreo. El Tribunal realiza una interpretación teleológica sobre la pretensión de la Directiva y pondera la protección medioambiental con la carga pecuniaria impuesta sobre el operador de la aeronave.

En respuesta a la cuestión planteada sobre si el RCDE constituye una infracción a la obligación de eximir el combustible de impuestos, tasas y cargos contenida en la Convención de Chicago y en el Acuerdo de Cielos Abiertos, el Tribunal afirma que no existe un vínculo directo e inseparable entre la cantidad de combustible consumido por una aeronave y la carga impuesta a su operación a través de la obligada adquisición de derechos de emisión. Además, señala que la política de la UE sobre el medio ambiente tiene como objetivo un alto nivel de protección, por lo que el legislador de la UE tiene libertad para determinar los requisitos de operabilidad e imponer las condiciones que considere necesarias a los participantes en el negocio aéreo.

Finalmente, debido a la presión de la comunidad internacional, la EU adoptó la Decisión 377/2013/UE, conocida como *stop-the-clock*⁵⁸ y suspendió temporalmente la aplicación de la Directiva 2003/87/CE, eximiendo a los vuelos internacionales de aplicación del RGDE, con el objetivo de facilitar las negociaciones para el desarrollo de un mecanismo mundial que abordara las emisiones de la aviación internacional.

Posteriormente, el Reglamento (UE) 2017/2392 prorrogó esta excepción hasta el 31 de diciembre de 2023⁵⁹ y la Directiva 2023/958 estableció que los Estados miembros no deberán tomar medidas contra los operadores de aeronaves cuyas emisiones se generen por vuelos con destino u origen en aeródromos situados en Estados no pertenecientes al EEE hasta el 31 de diciembre de 2026⁶⁰. En definitiva, no existe hoy

⁵⁷ Acuerdo de Transporte Aéreo celebrado entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros y los Estados Unidos de América, de 30 de abril de 2007. *DOUE* L 134/4 de 25 de mayo de 2007.

⁵⁸ Decisión núm. 377/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de abril, que establece una excepción temporal a la Directiva 2003/87/UE por la que se establece un régimen para el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión. *DOUE* L 113/1 de 25 de abril de 2013.

⁵⁹ Art. 1 del Reglamento (UE) 2017/2392 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre, por el que se modifica la Directiva 2003/87/CE con objeto de mantener las limitaciones actuales del ámbito de aplicación para las actividades de aviación y preparar la aplicación de una medida de mercado mundial a partir de 2021. *DOUE* L 350/7 de 29 de diciembre de 2017.

⁶⁰ Art. 1, modificación décima del 28 *bis* y *ter*, de la Directiva (UE) 2023/958 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de mayo, por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE en lo que respecta a la contribución de la aviación al objetivo de la Unión de reducir las emisiones en el conjunto de la economía y a la adecuada aplicación de una medida de mercado mundial. *DOUE* L 130/115 de 16 de mayo de 2023.

en día ninguna sujeción impuesta por parte de la Unión a la aviación fuera del EEE que imponga una carga a las aerolíneas por la contaminación derivada de su actividad.

3.4. *Tributación del combustible utilizado en el sector de la aviación*

La segunda posible carga tributaria impuesta al sector de la aviación consiste en gravar el combustible utilizado por las aerolíneas. La OCDE estimó que en 44 miembros de la organización y del G20, los impuestos nacionales al queroseno utilizado eran rara vez gravados, mientras que el utilizado en la aviación internacional no se gravaba nunca⁶¹. En el contexto de la Unión, la Propuesta de modificación de la DFE prevé la modificación del actual art. 14 que exime de imposición los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea que no sea de recreo privada. La propuesta parece positiva y alineada con la tendencia global de eliminar las exenciones a los combustibles fósiles y facilitar su abandono progresivo a través de una política fiscal que lo desaliente.

Las actuales posibilidades de gravamen que ofrece la DFE racaen sobre los vuelos privados, el tráfico aéreo comercial cuyo combustible no sea queroseno, el tráfico aéreo nacional, siempre que el Estado miembro lo haya provisto así, y el tráfico interno entre dos o más Estados miembros que hayan celebrado un acuerdo bilateral, pudiendo aplicar un nivel impositivo menor que el mínimo establecido en la DFE.

La nueva redacción propuesta del art. 14 somete a los productos energéticos utilizados por las aeronaves para su uso como combustible, a los mismos niveles de imposición aplicados a los demás carburantes y a la electricidad, siempre que la navegación aérea se produzca dentro del EEE y se trate de vuelos de negocio o de recreo. En cambio, continuarían quedando exentos los vuelos para el transporte de mercancías dentro de la UE así como los vuelos internacionales, sin perjuicio de que los Estados miembros los incluyeran dentro de su ámbito de aplicación y los sometan a su política fiscal.

No obstante, la realidad para materializar esta imposición no resulta sencilla, puesto que tal y como se establece de forma inicial en el artículo, deberá hacerse «sin perjuicio de las obligaciones internacionales» contraídas. Si bien es cierto que no hay nada en la Convención de Chicago que impida la imposición de gravámenes nacionales o a nivel de la UE, la cantidad de Acuerdos de Transporte Aéreo (ATA)

⁶¹ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, «Taxing energy use 2019. Using taxes for climate action», 2019, p. 5. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-taxing-energy-use-2019.pdf>. Última consulta: 4 de mayo de 2024.

contraídos entre Estados miembros con terceros Estados, dificultan la consecución de este objetivo. Los ATA son tratados multilaterales o bilaterales que se sitúan en un estadio superior al derecho interno de los Estados miembros o al derecho de la Unión, eximiendo de imposición al carburante utilizado por las aeronaves en la mayoría de las ocasiones. En consecuencia, el art. 14 propone someter a gravamen al queroseno sin perjuicio de lo dispuesto en los ATA, con la finalidad de evitar una colisión que derive en el incumplimiento de las obligaciones internacionales contraídas por los Estados miembros de la Unión.

3.5. *Incompatibilidad entre la tributación de la aviación y los objetivos climáticos perseguidos por la Unión Europea*

La tributación del combustible en el sector de la aviación ha sido objeto de un encendido debate debido a su contribución al calentamiento global al emitir toneladas diarias de GEI. Resulta crucial que la UE adopte medidas sólidas para abordar este problema y promueva prácticas más sostenibles en la industria de la aviación que sean consonantes con los objetivos acordados en la Ley Europea del Clima, así como en el Acuerdo de París. Estas medidas implican indudablemente la revisión de las políticas fiscales para gravar de manera más efectiva el queroseno, incentivando así la transición hacia alternativas más ecológicas y sostenibles, ya sea mediante carburantes alternativos u otros medios de transporte.

La Directiva 2023/958, anteriormente referida, reconoce la importancia del cumplimiento del Acuerdo de París, que han firmado y ratificado la totalidad de Estados Parte de la Convención de Chicago, comprometiéndose a asumir NDC para limitar la subida de la temperatura global a menos de 2°C. La Directiva advierte sobre la ultimidad de la excepción temporal al RCDE en caso de que la Asamblea de la OACI no fortalezca el Plan de Compensación y Reducción de Carbono para la Aviación Internacional⁶² (CORSIA por sus siglas en inglés) antes del 1 de julio de 2026 y lo revise antes del 31 de diciembre de 2025, en aras al cumplimiento de los objetivos globales del Acuerdo de París. En consecuencia, se advierte de la futura aplicación del RGDE a

⁶² Se trata de un sistema de compensación de emisiones, también conocido como *offsetting*, que implica equilibrar las emisiones producidas por la aviación reduciendo las emisiones en otros sectores y reduciendo anualmente los derechos de emisión disponibles. Este nuevo esquema global, aplicable únicamente a vuelos de ámbito internacional, comenzará a regir a partir del año 2027, aunque se ofrece un período de participación voluntaria desde el año 2021. Durante la fase obligatoria de participación (a partir de 2027), se otorgan exenciones a países con tráfico aéreo internacional reducido o a Estados con circunstancias especiales, como los países menos desarrollados (*Least Developed Countries*, LDCs), los pequeños estados insulares en desarrollo (SIDS) y los países en desarrollo sin litoral (LLDCs).

las emisiones de vuelos que tengas su origen en un tercer país que no implemente CORSIA a partir de 2027.

No obstante, si bien resultaría esencial mejorar la estructura del RCDE, esta medida debería ir acompañada de la modificación de la DFE y la imposición de tributos al combustible utilizado en los vuelos dentro del EEE. Tal y como señalan Mayer y Ding, el sometimiento a gravamen del carburante para las aeronaves constituye una herramienta más efectiva para la reducción de emisiones que la obligación impuesta a las aerolíneas de adquirir derechos en el mercado del carbono, incluso si esta aumenta su rigidez.

En la hipótesis asumida por estos autores, las aerolíneas que operan dentro de la UE pagaron en 2019 una media de 0,062 euros por litro de queroseno incluyendo los derechos de emisión adquiridos. Sin embargo, si se considera que el 85 por 100 de estos son adquiridos a título gratuito, el precio final resulta en 0,009 euros por litro de queroseno. En caso de someterse este carburante a los niveles de imposición previstos en la DFE, las aerolíneas tendrían que pagar un mínimo de 0,33 euros por litro, lo que sin duda incentivaría la transición hacia otros medios de transporte u combustibles más sostenibles⁶³. Esta afirmación la respalda la Comisión Europea, quien afirma que concretamente reduciría las emisiones de CO₂ en el sector de la aviación en un 11 por 100 e incrementaría el precio de los billetes de avión en un 10 por 100, desalentando la elección de este tipo de transporte y sustituyéndolo por otros más sostenibles⁶⁴.

Existe, por tanto, una tensión indudable entre el crecimiento del transporte aéreo civil propugnado por la ICAO⁶⁵ y la protección ambiental materializada en los instrumentos jurídicos asumidos por la UE. Esta dualidad es susceptible de solucionarse mediante dos enfoques cuyo nexo común será inevitablemente el decrecimiento en el uso de la aviación como transporte. En primer lugar, el desarrollo de combustibles alternativos susceptibles de sustituir al queroseno y en segundo lugar, la sustitución de la aviación como método de transporte por otro tipo más sostenibles y electrificables como el tren o los vehículos eléctricos.

A nivel internacional, la tercera conferencia de la ICAO sobre aviación y combustibles alternativos, celebrada el pasado 24 de noviembre de 2023, adoptó el Marco Global para los Combustibles Sostenibles de Aviación (SAF por sus siglas en inglés), Combustibles de Aviación

⁶³ MAYER, B. y DING, Z, «Climate Change Mitigation In The Aviation Sector...», cit., p.33.

⁶⁴ DIRECTORADO GENERAL DE MOVILIDAD Y TRANSPORTE DE LA COMISIÓN EUROPEA, «Taxes In The Field Of Aviation And Their Impact: Final Report», 2019, p. 11. Disponible en: <https://data.europa.eu/doi/10.2832/913591>. Última consulta: 6 de mayo de 2024.

⁶⁵ Art. 44 apartado a) de la Convención de Chicago, cit.

de Menor Carbono (LCAF por sus siglas en inglés) y otras Energías más Limpias para la Aviación⁶⁶. Esta iniciativa pretende reducir las emisiones en la aviación internacional por parte de sus Estados miembros en un 5 por 100 para el año 2030 mediante el uso de SAF y otras energías limpias, sin concretar, no obstante, a qué otro tipo de energías se refiere.

La acción del legislador europeo en esta materia ha sido más contundente en la medida en que ha obligado mediante reglamento a la consecución de unos porcentajes mínimos de SAF en la aviación. El Reglamento 2023/2405 relativo a la garantía de unas condiciones de competencia equitativas para un transporte aéreo sostenible, más conocido como *Refuel Eu Aviation*, se aplicada exclusivamente a los vuelos comerciales dentro de la Unión⁶⁷. Así pues, en el Anexo I, establece una serie de mínimos anuales en el uso de SAF que irán incrementándose progresivamente, del 2 por 100 a partir del 1 de enero de 2025, el 6 por 100 desde 2030, 20 por 100 en 2035, hasta llegar al 70 por 100 en 2050.

Sin embargo, la producción de combustibles ha dado lugar a una competencia directa con los recursos globales de alimentos, energía y agua, contribuyendo a la utilización extensiva de tierras. La producción de materias primas para los biocombustibles de primera y segunda generación implica una actividad agrícola intensiva que requiere considerables cantidades de agua y energía, recursos que podrían dirigirse, por ejemplo, hacia la mitigación de la desnutrición a nivel mundial, y no al fomento de un modo de transporte para el ocio o el turismo, por lo que las ventajas que presentan los biocombustibles respecto a los combustibles fósiles tradicionales deben realizarse con precaución⁶⁸.

Además, se ha demostrado que los cultivos para biocombustibles tienen un efecto negativo en la riqueza de especies locales y en la abundancia total de biodiversidad, concretamente los de primera generación, causando graves declives en la abundancia de vertebrados y de especies vegetales debido a la deforestación⁶⁹. Consecuentemente,

⁶⁶ ICAO, «Marco global de la oaci para los saf, lcaf y otras energías limpias para la aviación», Aprobado por la tercera conferencia sobre aviación y combustibles alternativos el 24 de noviembre de 2023, p.3. Disponible en: https://www.icao.int/Meetings/CAAF3/Documents/ICAO%20Global%20Framework%20on%20Aviation%20Cleaner%20Energies_24Nov2023.pdf?_gl=1%2anmxfi%2a_ga%2aNj10MTU4MzMzLjE2MTM1ODkzNTY.%2a_ga_992N3YDLBQ%2aMTcwODY5OTg5Ny4xMDczLjEuMTcwODcwMDAxNC4wLjAuMA. Última consulta: 7 de mayo de 2024.

⁶⁷ Reglamento (UE) 2023/2405 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de octubre, relativo a la garantía de unas condiciones de competencia equitativas para un transporte aéreo sostenible (ReFuelEU Aviation). *DOUE* de 31 de octubre de 2023.

⁶⁸ MAHAPATRA, S., KUMAR, D., SINGH, B. y SACHAN, P. K., «Biofuels and their sources of production...» cit. p. 10.

⁶⁹ TUDGE, S. J., PURVIS, ANDY, y DE PALMA, A., «The impacts of biofuel crops on local biodiversity: a global synthesis», *Biodiversity and Conservation*, 30, 2021, p. 2864.

el desarrollo de las políticas sobre biocombustibles deberá respetar la Estrategia sobre Biodiversidad⁷⁰, que subraya que el uso de árboles enteros y de cultivos alimentarios y forrajeros para la producción de energía deberá recudirse al mínimo.

Independientemente de las dos consideraciones anteriores, la sustitución íntegra o a gran escala del queroseno por los combustibles alternativos choca con los límites materiales de producción y de crecimiento. En otras palabras, debido al potencial limitado en términos de suministro de materia prima, los combustibles sostenibles encuentran problemas en cuanto a su producción masiva, resultando en consecuencia demasiado costosos y poco eficientes económicamente⁷¹.

Además, los desafíos que enfrenta *Refueleu Aviation* radican en dos problemas esenciales en cuanto a su rentabilidad económica y energética. En primer lugar, la producción de SAF tiene un coste de 1,5 a 6 veces mayor que la producción convencional de queroseno y, en segundo lugar, la rentabilidad energética de los biocombustibles o del hidrógeno producido mediante el procedimiento *Fisher-Tropsch* es solo de un 15 por 100 en comparación con el queroseno⁷². No obstante, la introducción gradual de SAF resulta positiva, en la medida en que la electrificación del transporte aéreo no está prevista antes de 2050, debido a la falta de madurez de la tecnología requerida para ello⁷³. Su incentivación fiscal, como se ha referido anteriormente, y tal y como prevé la Propuesta de modificación de la DFE, se basaría en su gravamen al tipo mínimo cero durante un periodo de diez años, por lo que esta política favorecería a las aerolíneas y a los suministradores de este tipo de carburantes⁷⁴.

Sin embargo, es necesario ser conscientes de que la solución que ofrecen los combustibles alternativos solo será temporal y su implementación reducida, ofreciendo en definitiva, una ligera mitigación por lo que respecta a los impactos climáticos relacionados con la aviación. El reto principal es la falta de potencial energético suficiente que pueda mantener los niveles de tránsito actuales, y mucho menos, aumentarlos

⁷⁰ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Estrategia de la UE sobre la biodiversidad de aquí a 2030. Reintegrar la naturaleza en nuestras vidas, de 20 de mayo de 2020. COM(2020) 380 final.

⁷¹ MAYERES, I., PROOST, S., DELHAYE, E., NOVELLI, P., CONJUN, S., GÓMEZ-JIMÉNEZ, I. Y RIVAS-BROUSSE, D., «Climate ambitions for european aviation: where can sustainable aviation fuels bring us?» *Energy Policy*, 175, 113502, p. 12.

⁷² PROOST, S., «Looking for winning policies to address the climate issue in eu-aviation», *Journal of Air Transport Management*, 115, 102534, 2024, p. 5.

⁷³ SCHÄFER, A. W., BARRETT, S. R. H., DOYME, K., DRAY, L. M., GNADT, A. R., SELF, R., O'SULLIVAN, A., SYNODINOS, A. P. y TORIJA, A. J., «Technological, economic and environmental prospects of all-electric aircraft», *Nature Energy*, 4(2), 2019, pp. 160–166.

⁷⁴ PROOST, S., «Looking for winning policies to address...», cit. p. 6.

tal y como prevé la ICAO. En consecuencia, una posible solución sería la reducción significativa del uso de la aviación y su sustitución por otras alternativas de transporte susceptibles de ser electrificadas, como el tren o el transporte por carretera, una opción que enfrenta desafíos políticos considerables.

4. Posibles aplicaciones de exenciones y reducciones fiscales

Las exenciones y reducciones fiscales son herramientas clave en la política energética y medioambiental de la Unión, y pueden ser utilizadas de forma estratégica para promover la eficiencia energética, fomentar el uso de fuentes renovables y proteger a los hogares vulnerables.

La aplicación de exenciones fiscales se prevé principalmente para la electricidad generada mediante fuentes renovables, así como a través de la generación combinada de calor y electricidad, siempre que estos generadores sean sostenibles. También se pretende aplicar exenciones a los combustibles renovables de origen no biológico, los biocarburantes, ilíquidos y biogás sostenibles avanzados, y los productos sostenibles avanzados de los códigos NC 4401 y 4402.

Por otro lado, las reducciones fiscales pueden ser necesarias por motivos de eficiencia energética o consideraciones sociales. La Propuesta incluye reducciones para productos energéticos utilizados como combustible para calefacción y electricidad en hogares, con un aumento gradual de los niveles mínimos durante un período transitorio de diez años. Además, se contempla la exención de productos energéticos y electricidad para hogares vulnerables, según una definición armonizada a nivel de la UE, durante un máximo de diez años desde la entrada en vigor de la Directiva propuesta. También se consideran reducciones del nivel de imposición para determinados sectores, como la agricultura, horticultura, acuicultura y silvicultura, así como para los productos energéticos utilizados como combustible para calefacción y electricidad.

VI. CONCLUSIONES

Desde su entrada en vigor en 2003, la actual Directiva 2003/96/CE sobre la fiscalidad de la energía ha quedado obsoleta y desalineada con la lucha de la UE contra el cambio climático. La transformación de la regulación fiscal de los mercados de energía es esencial para cumplir las obligaciones climáticas de la UE contraídas en el Acuerdo de París y la Ley Europea del Clima. Los tipos mínimos que prevé para los diferentes combustibles utilizados para la calefacción, carburantes para el transporte y para la electricidad han quedado sobrepasados por la mayoría de los Estados miembros perdiendo su función armonizadora del

mercado de la Unión. Asimismo, la equiparación a los tipos impositivos aplicados a los combustibles fósiles de los nuevos combustibles avanzados como el hidrógeno y de los biocombustibles, marca una señales de precios en detrimento del desarrollo y aplicación de estos últimos.

La reforma propuesta por la Comisión busca ajustar los impuestos energéticos aplicando la base imponible al contenido energético de los combustibles, lo que reflejaría de forma más precisa el verdadero coste ambiental de la energía. Esto incentivará la reducción de emisiones de GEI, la adopción de tecnologías energéticas eficientes y la promoción de prácticas sostenibles. La propuesta incluye tres ejes principales: cambiar la base impositiva al contenido energético de los combustibles, eliminar las exenciones fiscales para combustibles fósiles y armonizar los tipos impositivos mínimos entre los Estados miembros.

Especial importancia tiene el sector de la aviación, exento actualmente por la DFE de tributación. Puesto que contribuye significativamente a las emisiones globales de GEI, requiere, por ende, una atención particular en el tratamiento fiscal que recibe para abordar adecuadamente su impacto ambiental. En consecuencia, se propone eliminar la exención de gravamen del queroseno dentro del territorio de la Unión como combustible utilizado en el sector de la aviación. Aunque hay esfuerzos regulatorios y propuestas como *refueu Aviation* para fomentar el uso de combustibles sostenibles y avanzados, la implementación de estas medidas enfrenta numerosos desafíos legales, económicos y políticos debido a los ATA suscritos por algunos Estados miembros.

En conclusión, es crucial seguir trabajando en soluciones que equilibren el crecimiento del sector de la aviación con la necesidad de reducir sus gravosos impactos ambientales. Diseñados inteligentemente, los impuestos sobre la energía pueden ofrecer incentivos a través del precio, ayudando a reducir emisiones, mejorar la eficiencia de recursos y fomentar la investigación en tecnologías sostenibles.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- ANTIMIANI, A., COSTANTINI, V. y PAGLIALUNGA, E., «Fossil fuels subsidy removal and the EU carbon neutrality policy», *Energy Economics*, 119, 106524, 2023.
- ANTÓN ANTÓN, Á., «EU energy taxation framework revision in the context of the green deal», *International Visual Culture Review*, 11(3), 2022, pp. 1–13.
- FLUET, C., «Assurance de responsabilité, assurance de choses et dommages environnementaux : une analyse économique de la directive 2004/35/CE.», *Revue d'économie Politique*, vol. 126(2), 2016, pp. 193–211.
- LARSSON, J., ELOFSSON, A., STERNER, T. y ÅKERMAN, J., «International and national climate policies for aviation: a review», *Climate Policy*, 19(6), 2019, pp. 787–799.

- MAHAPATRA, S., KUMAR, D., SINGH, B. y SACHAN, P.K., «Biofuels and their sources of production: A review on cleaner sustainable alternative against conventional fuel, in the framework of the food and energy nexus», *Energy Nexus*, 4, 100036, 2021.
- MAYER, B. y DING, Z., «Climate Change Mitigation in the Aviation Sector: A Critical Overview of National and International Initiatives», *Transnational Environmental Law*, 12(1), 2023, pp. 14–41.
- MAYERES, I., PROOST, S., DELHAYE, E., NOVELLI, P., CONIJN, S., GÓMEZ-JIMÉNEZ, I. y RIVAS-BROUSSE, D., «Climate ambitions for European aviation: Where can sustainable aviation fuels bring us?», *Energy Policy*, 175, 113502, 2023.
- PIRLOT, A., «Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation», en C. HJI PANAYI, W. HASLEHNER y E. TRAVERSA (eds.), *Research Handbook in European Union Taxation Law*, Edward Elgar Publishing Limited, 2020.
- PROOST, S. (2024). Looking for winning policies to address the climate issue in EU-aviation. *Journal of Air Transport Management*, 115, 102534.
- RODRIGUES ALDEIA, S.C., «Environmentally friendly tax measures in the Portuguese jurisdiction. Enforcement of the polluter pays tax principle», *International Journal of Law and Management*, 65(6), 2023, pp. 511–522.
- SCHÄFER, A.W., BARRETT, S.R.H., DOYME, K., DRAY, L.M., GNADT, A.R., SELF, R., O’SULLIVAN, A., SYNODINOS, A.P. y TORIJA, A.J., «Technological, economic and environmental prospects of all-electric aircraft», *Nature Energy*, 4(2), 2018, pp. 160–166.
- SCHEELHAASE, J., MAERTENS, S. y GRIMME, W., «Options for improving the EU Emissions Trading Scheme (EU ETS) for aviation», *Transportation Research Procedia*, 59, 2021, pp. 193–202.
- TUDGE, S.J., PURVIS, A. y DE PALMA, A., «The impacts of biofuel crops on local biodiversity: a global synthesis», *Biodiversity and Conservation*, 30, 2021, pp. 2863–2883.
- TURIEL, A., *Petrocalipsis. Crisis energética global y cómo (no) la vamos a solucionar*, 9.ª ed., Madrid, Alfabeto, 2020.

