

EL CONCEPTO DE IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE AYUDAS DE ESTADO*

Estela Ferreiro Serret**

Resumen

La delimitación del concepto de impuesto medioambiental es una cuestión compleja por la multiplicidad de términos empleados, por las diversas definiciones dadas por distintas instituciones internacionales y nacionales, así como por las diversas teorías económicas que los fundamentan. No obstante, tras la sentencia relativa al asunto *Transportes Jordi Besora*, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) parece que está primando los efectos sobre el medioambiente como elemento determinante para calificar un impuesto como medioambiental.

La finalidad de este trabajo es contrastar dicha posición con la adoptada en relación con la aplicación de la normativa de ayudas de Estado, concretamente, respecto a la aplicación del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFEU). Para ello, realizaremos un análisis crítico de tres sentencias esenciales en la materia, determinando cuáles son los elementos que el TJUE tiene en cuenta para valorar si la finalidad medioambiental puede servir como justificación de la selectividad material del impuesto o de alguno de los elementos de su estructura.

Palabras clave: impuesto medioambiental; ayuda de Estado; selectividad material.

THE CONCEPT OF ENVIRONMENTAL TAX IN THE LIGHT OF EUROPEAN COURT OF JUSTICE CASE LAW ON STATE AID

Abstract

Defining the concept of environmental tax is a complex question, given the multiplicity of terms employed, the variety of definitions used by different national and international institutions, and the diverse economic theories that underlie them. However, after the Judgment on the Transportes Jordi Besora case, the Court of Justice of the European Union (CJEU) seems to be giving precedence to effects on the environment as the decisive factor for describing a tax as environmental.

The purpose of this paper is to contrast that position with the one adopted in relation to the application of legislation on State aid, specifically with regard to the application of Article 107.1 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU). To do that, we offer a critical analysis of the three basic rulings on this matter, showing which elements the CJEU takes into account when assessing whether environmental purpose can serve as a justification for the material selectivity of the tax or one of its structural elements.

Keywords: environmental tax; State aid; material selectivity.

* Este trabajo se enmarca en los proyectos de investigación «Energy taxation and State aid control: Looking for a better coordination and efficiency. ETSA-CE», coordinado por la Prof. Dra. Marta Villar Ezcurra, Ref. 553321-EPP-1-2014-1-ES-EPPJMO-PROJECT y «Relaciones tributarias en la Unión Europea», cuyo investigador principal es el Prof. Dr. Luis M. Alonso González, Ref. DER2012-38519.

** Estela Ferreiro Serret, investigadora postdoctoral al Departament de Dret Financer i Tributari de la Facultat de Dret de la Universitat de Barcelona, Av. Diagonal, 684, 08034 Barcelona, estelaferreiro@ub.edu.

Artículo recibido el 15.01.2016. Evaluación ciega: 29.1.2016 y 7.02.2016. fecha de aceptación de la versión final: 10.02.2016.

Citación recomendada: FERREIRO SERRET, Estela. «El concepto de impuesto medioambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado», *Revista catalana de dret públic*, Núm. 52 (junio 2016), p. 105-114, DOI: [10.2436/20.8030.01.68](https://doi.org/10.2436/20.8030.01.68).

Sumario

1 Introducción

2 El asunto *Adria Wien Pipeline*: la no justificación de la selectividad de la medida por la finalidad medioambiental del impuesto

2.1 El asunto *Adria Wien Pipeline*

2.2 La necesidad de una definición precisa de la finalidad medioambiental

3 El asunto *British Aggregates*: la justificación de la selectividad de la medida por la finalidad medioambiental del impuesto

3.1 El asunto *British Aggregates*

3.2 La justificación de la selectividad de la medida por la finalidad medioambiental del impuesto

4 La decisión del TJUE del 2015 sobre el impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir electricidad con fines comerciales: la negación de la selectividad del impuesto por la afectación de los ingresos

4.1 La decisión del TJUE del 2015 sobre el impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir electricidad con fines comerciales

4.2 La negación de la selectividad del impuesto por la afectación de los ingresos

5 Conclusiones

Bibliografía

1 Introducción

La definición de la noción de impuesto medioambiental es una cuestión compleja¹ por la multiplicidad de términos empleados,² por las diversas definiciones dadas por distintas instituciones internacionales,³ así como por las diversas teorías económicas que los fundamentan.⁴ No obstante, tras la sentencia relativa al asunto *Transportes Jordi Besora*,⁵ el Tribunal de la Unión Europea parece que está primando los efectos sobre el medioambiente como elemento determinante para calificar un impuesto como medioambiental.⁶

La finalidad de este trabajo es contrastar dicha posición con la adoptada en relación con la aplicación de la normativa de ayudas de Estado,⁷ concretamente, respecto a la aplicación del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Para ello, realizaremos un análisis crítico de tres sentencias esenciales en la materia, determinando cuáles son los elementos que el TJUE tiene en cuenta para valorar si la finalidad medioambiental puede servir como justificación de la selectividad material del impuesto o de alguno de los elementos de su estructura.

Cabe recordar que el artículo 107.1 del TFUE establece un principio general de incompatibilidad con el mercado interior de las ayudas otorgadas por los Estados a determinadas empresas.⁸ No obstante, para que una medida, incluidas las de naturaleza tributaria,⁹ constituya una ayuda en el sentido de dicho precepto, deben darse, de forma cumulativa, tres condiciones.¹⁰

En primer lugar, la medida debe, por un lado, falsear, o amenazar con falsear, la competencia y, por otro lado, afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. En segundo lugar, la medida debe tener un origen estatal, en el sentido de que debe existir un uso de fondos estatales imputables al Estado. Y, en tercer y

1 Prueba de ello son los múltiples trabajos al respecto. Ver, entre otros, ALONSO GONZÁLEZ, Luís M. «Los impuestos especiales como tributos medioambientales». En: ESTEVE PARDO, José. *Derecho del medio ambiente y administración local*. Madrid: Civitas, 1996, pp. 651-670; y ROSEMBUIJ, Tulio. *El impuesto medioambiental*. Barcelona: El Fisco, 2009.

2 HERRERA MOLINA, Pedro M. «Design options and their rationales». *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2012, pp. 85-101, pp. 85 y 86.

3 MILNE, Janet E.; ANDERSEN, Mikael Skou. «Introduction to environmental taxation concepts and research». *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2014, pp. 15-32, pp. 20-23.

4 MILNE, Janet E. «Environmental Taxation: Why Theory Matters». *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2012, pp. 3-26.

5 STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL contra Generalitat de Catalunya*. En adelante, STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12.

6 En este sentido se pronuncia Pitrone, quien considera que la primera parte de la definición antes señalada resulta redundante, en el sentido de que la base imponible es solo uno de los elementos a tener en cuenta a la hora de diseñar impuestos medioambientales, defendiendo de esta manera una aproximación distinta a la noción del impuesto medioambiental, según la cual únicamente tendrían importancia los efectos del impuesto sobre el medioambiente (PITRONE, Federica. «Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union». *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, núm. 1 [2015], pp. 58-64, p. 62).

7 El análisis de una medida desde la perspectiva de la normativa relativa a las ayudas de Estado puede dividirse en dos etapas. La primera de ellas consiste en examinar si la medida cumple con cada una de las condiciones establecidas en el artículo 107.1 del TFUE, en el que se establece un principio general, pero no absoluto, de incompatibilidad con el mercado interior de las ayudas otorgadas por los Estados. La segunda etapa se centra en el análisis de si la medida puede ser compatible con el mercado interior a tenor de alguna de las excepciones establecidas en los puntos 2 y 3 del mismo artículo 107 del TFUE, desarrolladas por las instituciones europeas a través de derecho derivado. Este trabajo únicamente abordará cuestiones relativas a la primera etapa del análisis. Para un estudio más amplio, ver VILLAR EZCURRA, Marta. «Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014». *Quincena Fiscal*, núm. 14 (2015), pp. 151-181.

8 El artículo 107.1 del TFUE establece que: «[s]alvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

9 Cabe recordar que el Tribunal de la Unión Europea afirmó ya en 1961 que «el concepto de ayuda es más general que el concepto de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, de diversas maneras, aligeran las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por tanto, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen el mismo carácter e idénticos efectos» (STJUE, 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero*, as. 30/59, p. 10).

10 El número de condiciones no es uniforme según el TJUE ni según la doctrina. Pero, dado que son cumulativas, no es relevante para el resultado.

último lugar, el uso de fondos estatales debe generar una ventaja para unas empresas determinadas, es decir, la medida debe otorgar una ventaja selectiva.

Sin embargo, el Tratado no define con precisión cada una de estas condiciones, de modo que su interpretación queda en manos del TJUE.¹¹ El análisis de cada una de estas condiciones por parte del Tribunal ha dado lugar a una cuantiosa jurisprudencia que excede con creces el objetivo del presente trabajo. Recordemos que dicho objetivo es determinar cuáles son los elementos en los que el TJUE se apoya para calificar un impuesto como medioambiental cuando aplica el artículo 107.1 del TFUE. Por lo tanto, debemos identificar cuáles son los elementos que el Tribunal tiene en cuenta para valorar si la finalidad medioambiental puede servir como justificación de la selectividad material de la medida en cuestión.

Así pues, debemos centrar nuestro trabajo en el análisis de las sentencias que aborden la tercera condición establecida por el artículo 107.1 del TFUE, es decir, la condición relativa a la existencia de una ventaja selectiva y, más concretamente, la selectividad material de aquella.¹² En este sentido, examinaremos de forma crítica tres sentencias fundamentales en la materia: la sentencia relativa al asunto *Adria Wien Pipeline*¹³ (véase sección 2), la relativa al asunto *British Aggregates*¹⁴ (véase sección 3) y la sentencia del 2015 sobre el impuesto sobre el uso de combustible nuclear para la producción de electricidad con fines comerciales¹⁵ (véase sección 4).

2 El asunto *Adria Wien Pipeline*: la no justificación de la selectividad de la medida por la finalidad medioambiental del impuesto

2.1 El asunto *Adria Wien Pipeline*

Los hechos que dieron lugar al asunto *Adria Wien Pipeline*¹⁶ se fundamentan en el derecho a la devolución de los impuestos sobre la energía otorgado a determinadas empresas, concretamente, a las empresas que se dedicaban a la producción de bienes.¹⁷ Cabe recordar que Austria introdujo dicha devolución al mismo tiempo que la introducción en 1996 de dos impuestos sobre la energía, en concreto, un impuesto sobre la energía eléctrica¹⁸ y un impuesto sobre el gas natural.¹⁹ Las empresas en cuestión podían solicitar la devolución de dichos impuestos cuando estos excedían el 0,35 % del valor neto de la producción.²⁰

11 Ello ha provocado la existencia de múltiples criterios de interpretación sistematizados por la Comisión Europea, en primer lugar, en la Comunicación 98/C384/03, de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOUE C 384, de 10 de diciembre de 1998) y, recientemente, en el Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE de 2014, disponible en línea [aquí](#) (Consulta: 15 enero 2016).

12 Cabe destacar que, cuando la medida en cuestión es de naturaleza tributaria, la selectividad de la medida es probablemente el elemento del concepto de ayuda de Estado más importante y más complejo. Prueba de ello es que, en la Comunicación de 1998, la Comisión apuntaba ya que «[p]ara aplicar el apartado 1 del artículo 92 a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro» (Comunicación de 1998, párr. 16). Por otro lado, la doctrina se ha manifestado claramente en este sentido. Ver, entre otros, ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo. «The Point on Selectivity in State Aid Review of Business Tax Measures». *Legal Remedies in European Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2009; y CORDEWENER, Axel. «Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Law Control». *EC Tax Review*, vol. 21, núm. 6 (2012), pp. 288-292, p. 288.

13 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contra Finanzlandesdirektion für Kärnten*. En adelante, STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99.

14 STJUE, 22 de diciembre de 2008, as. C-487/06 P, *British Aggregates Association contra Comisión de las Comunidades Europeas y Reino Unido*. En adelante, STJUE, 22 de diciembre de 2008, as. C-487/06 P.

15 STJUE, 4 de junio de 2015, as. C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH contra Hauptzollamt Osnabrück*. En adelante, STJUE, 4 de junio de 2015, as. C-5/14.

16 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99.

17 Artículo 2.1 de la *Energieabgabenvergütungsgesetz* (Ley sobre la devolución de los impuestos sobre la energía).

18 Impuesto introducido por la *Elektrizitätsabgabegesetz* (Ley del impuesto sobre la energía).

19 Impuesto introducido por la *Erdgasabgabegesetz* (Ley del impuesto sobre el gas natural).

20 Artículo 1.1. de la Ley sobre la devolución de los impuestos sobre la energía.

Contra la Ley sobre la devolución de los impuestos sobre la energía se presentaron dos recursos ante el Tribunal Constitucional de Austria,²¹ quien, a su vez, planteó dos cuestiones prejudiciales ante el TJUE.²² La primera cuestión se refería a la posibilidad de calificar el derecho a devolución como ayuda de Estado por el hecho de que las empresas que prestan servicios están excluidas del derecho de pedir la devolución; mientras que la segunda cuestión planteada por el Tribunal Constitucional austríaco se refería igualmente a la posibilidad de calificar como ayuda de Estado dicho derecho de devolución, pero en este caso por limitarlo a las empresas cuya deuda tributaria en concepto de impuestos energéticos supere el 0,35 % de su producción neta.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, el TJUE consideró que la exclusión de las empresas que prestaban servicios del derecho a pedir la devolución de los impuestos constituía una ayuda de Estado.²³ Mientras que, por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones planteadas por el Tribunal Constitucional austríaco, el Tribunal consideró que la limitación del derecho a las empresas cuya deuda tributaria en concepto de impuestos energéticos superara el 0,35 % de su producción neta no constituía una ayuda de Estado puesto que dicha limitación no impedía que el derecho lo tuvieran todas las empresas situadas en el territorio nacional, independientemente del objeto de su actividad.²⁴

Por lo que se refiere a la primera cuestión, cabe destacar la clara aplicación del análisis en tres fases establecido por el Tribunal en reiterada jurisprudencia.²⁵ El sistema de referencia (primera fase) sería el derecho a devolución para las empresas cuya deuda tributaria en concepto de impuestos energéticos supera el 0,35 % de su producción. La derogación de dicho sistema (segunda fase) sería la restricción del derecho a pedir la devolución a las empresas cuya actividad consiste principalmente en la producción de bienes. Y, por último, por lo que se refiere a la posible justificación por la naturaleza o la economía general del sistema de referencia (tercera fase), el Tribunal consideró que la distinción entre empresas cuya actividad principal consistía principalmente en la producción de bienes y empresas cuya actividad principal consistía en la prestación de servicios no estaba justificada, entre otros,²⁶ por las consideraciones de orden ecológico en las que se basaba la legislación nacional.²⁷

Por lo tanto, en este asunto, la finalidad medioambiental de los impuestos sobre la energía introducidos por Austria no fue suficiente justificación de la distinción entre empresas cuya actividad consistía en la fabricación de productos y empresas que prestaban servicios, ya que el consumo de energía en cada uno de estos sectores era, según el Tribunal, igualmente perjudicial para el medioambiente.²⁸

2.2 La necesidad de una definición precisa de la finalidad medioambiental

Tras el análisis de asunto *Adria Wien Pipeline*, podríamos afirmar que la imprecisión en la definición de la finalidad medioambiental del impuesto²⁹ puede llevar a la no justificación de la definición selectiva de alguno

21 Tal y como describe SUTTER, «[o]ne case was brought by a company with its central business activity in the production of cement and lime. It claimed that it was not granted a full refund because the tax authorities interpreted the calculation provisions of the ceilings in an unconstitutional way, which infringes basic rights. The other pending case was initiated by a company, the *Adria Wien Pipeline GmbH*, whose business activity is the construction and maintenance of pipelines. As its central business activity was not the production of tangible goods, *Adria Wien Pipeline's* motion was dismissed by the lower administrative instances. *Adria Wien Pipeline* thereafter lodged an appeal at the Constitutional Court claiming the infringement of the constitutional equality principle by the Austrian legislator» (SUTTER, Franz Philipp. «The *Adria Wien Pipeline* Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters». *European Taxation* [2001], pp. 239-250., p. 239).

22 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, párr. 13.

23 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, párr. 55.

24 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, párr. 36.

25 Este análisis en tres fases ha sido claramente aplicado y descrito por el Tribunal en las siguientes sentencias: STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, antes citada, y más recientemente en la STJUE, 8 de septiembre de 2011, ass. ac. C-78/08 hasta C-80/08, *Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate v. Paint Graphos Soc. Coop. arl; Adige Carni Soc. Coop arl v. Agenzie delle Entrate and Ministero dell'Economia e delle Finanze; Ministero delle Finanze v. Michele Franchetto*.

26 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, párrs. 50, 51 y 52.

27 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, párr. 52.

28 STJUE, 8 de noviembre de 2001, as. C-143/99, párr. 52.

29 El Tribunal se refiere a «las consideraciones ecológicas que subyacen a la legislación nacional» (STJUE, 8 de noviembre

de sus elementos. En esta misma línea parece haberse pronunciado el Tribunal de Luxemburgo en su decisión del 2014 *Transportes Jordi Besora*,³⁰ una decisión que cabe recordar, a pesar de que el impuesto en cuestión no se analice desde la perspectiva de la normativa relativa a las ayudas de Estado.

En dicha decisión, el TJUE consideró que la «finalidad específica»³¹ del impuesto en cuestión, es decir, una finalidad distinta de la fiscal, debía deducirse de la estructura del impuesto. Y, solo si dicha finalidad específica no podía ser determinada con el análisis de la estructura del impuesto, otros elementos, como, por ejemplo, la afectación de los ingresos, serían tenidos en cuenta.

Sin embargo, aun analizando estos otros elementos, el Tribunal consideró que la disposición relativa a la afectación de los ingresos era demasiado amplia como para entender que el impuesto tenía una finalidad medioambiental.³² En particular, el Tribunal concluyó que «el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente».³³

Por lo tanto, se podría defender que hay muy pocas posibilidades de que la finalidad medioambiental de un impuesto sea tomado en cuenta por el Tribunal de Justicia si esta está definida en un sentido amplio. Por lo tanto, desde la perspectiva de las ayudas estatales, se podría decir que hay muy pocas probabilidades de que una definición amplia de la finalidad medioambiental de un impuesto sirva de justificación de la definición selectiva de los elementos de la estructura del impuesto.

3 El asunto *British Aggregates*: la justificación de la selectividad de la medida por la finalidad medioambiental del impuesto

3.1 El asunto *British Aggregates*

El asunto *British Aggregates* gira en torno al análisis del impuesto sobre los áridos como ayuda de Estado. Dicho impuesto se introdujo en el Reino Unido en el 2001. Su tipo de gravamen era de 1,60 £ por tonelada de árido sujeta a explotación comercial. La definición de árido se realizó a través de una lista de materiales sujetos y materiales exentos. En marzo del 2001, el Ministerio de Hacienda del Reino Unido declaró, en el *Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report* que el impuesto se introdujo con la finalidad de reflejar el impacto medioambiental de la extracción de áridos en los precios, promover un cambio en la demanda, potenciar un uso eficiente de los áridos y el desarrollo de otros materiales alternativos a los gravados por el impuesto.³⁴

Es importante destacar que el objetivo ambiental del impuesto se afirma en otro texto diferente a la de la ley en la que se establece la estructura del impuesto, es decir, la *Finance Act* del 2001. Por otra parte, cabe

de 2001, as. C-143/99, párr. 52). Una declaración de intenciones amplia que no refleja un propósito concreto en relación con la protección del medioambiente, como podría ser, por ejemplo, el desplazamiento de la demanda.

30 STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL contra Generalitat de Catalunya*. En adelante, STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12.

31 El término de «finalidad específica» fue interpretado en el sentido del artículo 3.2 de la Directiva 92/12/EEC de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DOUE L-76, de 23 de marzo de 1992). El artículo en cuestión dispone que «[l]os productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto».

32 STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12, párr. 31.

33 STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12, párr. 36.

34 Concretamente, el Ministerio de Hacienda establece que «[t]he levy will ensure that the environmental impact of aggregates extraction are more fully reflected in prices and encourage a shift in demand away from primary aggregate towards alternatives such as recycled construction and demolition waste and china clay waste. It will also encourage the more efficient use of all aggregates, greater resource efficiency in the construction industry, and the development of a range of other alternatives including the use of waste glass and tyres in aggregate mixes» (HM Treasury, *Budget 2001. Investing for the Long Term: Building Opportunity and Prosperity for All. Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report*, marzo de 2001, sección 6.91).

señalar que la finalidad medioambiental se divide, de hecho, en distintos objetivos definidos de forma precisa que hacen referencia a los efectos concretos del impuesto.

El 20 de diciembre de 2001, el Reino Unido notificó a la Comisión Europea la introducción de una exención del impuesto sobre los áridos para las empresas situadas en Irlanda del Norte que llevaran a cabo una actividad relacionada con la extracción y procesamiento de los áridos.³⁵ La Comisión Europea en su Decisión 2002,³⁶ no solo consideró que la exención para las empresas de Irlanda del Norte era compatible con el mercado interior,³⁷ sino que las exclusiones del ámbito de aplicación del impuesto no podían calificarse como ayudas de Estado ya que estaban justificadas por la naturaleza o la economía general del sistema de referencia,³⁸ refiriéndose a las finalidades medioambientales establecidas en el *Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report* del 2001.

Contra dicha decisión, *British Aggregates Association Co Limited* presentó un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia (TPI),³⁹ actualmente denominado Tribunal General de la Unión Europea (TGUE). No obstante, el TPI desestimó el recurso,⁴⁰ lo que permitió llevar el caso ante el TJUE.⁴¹ Este último anuló la sentencia del TPI,⁴² quien tuvo que pronunciarse de nuevo.⁴³ A efectos del propósito del presente trabajo, debemos destacar que el TGUE afirmó que los objetivos descritos en el *Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report* del 2001 eran suficientes para justificar la definición selectiva de algunos de los elementos de la estructura del impuesto sobre los áridos.⁴⁴

3.2 La justificación de la selectividad de la medida por la finalidad medioambiental del impuesto

Tras el análisis del asunto *British Aggregates*, cabe destacar que es posible que un impuesto con finalidad medioambiental tenga diversos objetivos en relación con la protección del medioambiente. Por otro lado, es preciso señalar que dichos objetivos serán tenidos en cuenta para justificar la definición selectiva de algunos de los elementos de la estructura del impuesto, incluso si no están descritos en el texto jurídico en el que se define el impuesto.

No obstante, en cualquier caso, la descripción de dichos objetivos debe ser precisa. En este sentido, recordemos que los objetivos en cuestión eran, entre otros, promover un cambio en la demanda, potenciar un uso eficiente de los áridos y desarrollar otros materiales alternativos a los gravados por el impuesto.⁴⁵ Todos ellos hacen referencia, al fin y al cabo, a los efectos del impuesto.

Por lo tanto, podemos concluir, por un lado, que la definición precisa de dichos objetivos tiene más probabilidades de ser aceptada como justificación de la selectividad de alguno de los elementos de la estructura del impuesto que una definición amplia; y que, por otro lado, la referencia a los efectos concretos del impuesto será considerada una definición precisa de la finalidad del impuesto.

35 Dicha exención fue introducida por la *Finance Act* del 2002, además de otras exclusiones del ámbito del impuesto.

36 Decisión de la Comisión Europea C(2002)1478fin, 24.04.2002.

37 Decisión de la Comisión Europea C(2002)1478fin, 24.04.2002, párr. 43.

38 Decisión de la Comisión Europea C(2002)1478fin, 24.04.2002, párr. 34.

39 Recurso interpuesto el 12 de julio de 2002 contra la Comisión de las Comunidades Europeas por el *British Aggregates Association Co Limited* (asunto T-210/02), publicado en DOUE C 219, 14 de septiembre de 2002.

40 STGUE, 13 de septiembre de 2006, as. T-210/02, *British Aggregates Association contra Comisión de las Comunidades Europeas*.

41 Recurso de casación interpuesto el 27 de noviembre de 2006 por *British Aggregates Association* contra la decisión del Tribunal de Primera Instancia (Sala Segunda ampliada) dictada el 13 de septiembre de 2006 en el asunto T-210/02, *British Aggregates Association/Comisión de las Comunidades Europeas* (asunto C-487/06 P), publicado en DOUE C 42, 24 de febrero de 2007.

42 STJUE, 22 de diciembre de 2008, as. C-487/06, *British Aggregates Association contra Comisión de las Comunidades Europeas y Reino Unido*. En adelante, STJUE, 22 de diciembre de 2008, as. C-487/06.

43 STGUE, 7 de marzo de 2012, as. T-210/02 REENV, *British Aggregates Association v European Commission*. En adelante, STGUE, 7 de marzo de 2012, as. T-210/02 REENV.

44 STGUE, 7 de marzo de 2012, as. T-210/02 REENV, párr. 85.

45 HM Treasury, *Budget 2001. Investing for the Long Term: Building Opportunity and Prosperity for All. Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report*, marzo de 2001, sección 6.91.

4 La decisión del TJUE del 2015 sobre el impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir electricidad con fines comerciales: la negación de la selectividad del impuesto por la afectación de los ingresos

4.1 La decisión del TJUE del 2015 sobre el impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir electricidad con fines comerciales

El impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir electricidad con fines comerciales fue introducido en Alemania el 8 de diciembre de 2010.⁴⁶ El objetivo de dicho impuesto era, tal y como destaca el Tribunal:

[...] generar ingresos fiscales que deben contribuir, en particular, en el contexto de un saneamiento presupuestario, con arreglo al principio de quien contamina paga, a la reducción de la carga que para el presupuesto federal representa la rehabilitación necesaria de la zona minera de Asse II, en la que se almacenan residuos radioactivos procedentes del uso de combustible nuclear.⁴⁷

Cabe destacar que el impuesto gravaba el uso de combustible nuclear y no el uso de otro tipo de combustible para producir comercialmente electricidad.⁴⁸ Ello fue la razón por la que el *Finanzgericht Hamburg* planteó ante el TJUE, entre otras cuestiones prejudiciales, si dicho impuesto constituía una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE por el hecho de no gravar el uso de otros combustibles.⁴⁹

Sobre dicha cuestión, el TJUE contestó lo siguiente:

Pues bien, hay que señalar que el régimen que la KernbrStG establece no afecta a las producciones de electricidad que no utilizan combustible nuclear y que, en cualquier caso, no se encuentran, por lo que respecta al objetivo perseguido por dicho régimen, en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las producciones de electricidad que utilizan combustible nuclear, que son las únicas que generan residuos radioactivos procedentes de tal uso.⁵⁰

Por lo tanto, el Tribunal concluyó que el impuesto en cuestión no constituía una ayuda de Estado.⁵¹ Según el razonamiento del Tribunal, el objetivo perseguido por dicha normativa, es decir, aumentar los ingresos públicos con el fin de reducir la carga que supone para el presupuesto federal la rehabilitación de la mina en la que se almacenaban los residuos radioactivos procedentes de la utilización de combustible nuclear, no permite comparar el método de producción basado en el combustible nuclear con otros métodos de producción de energía eléctrica.

En este sentido, cabe subrayar dos cuestiones. Por un lado, que el objetivo al que se refiere el Tribunal se encuentra recogido en la exposición de motivos de la propuesta de la ley que introdujo dicho impuesto;⁵² y, por otro lado, que dicho objetivo se refiere a un elemento externo a la estructura del impuesto, ya que se trata del uso de los ingresos obtenidos a través de dicho tributo.

4.2 La negación de la selectividad del impuesto por la afectación de los ingresos

Cuando un impuesto grava el uso de un determinado producto para la producción de electricidad, se podría decir que la no sujeción a dicho impuesto del resto de empresas que producen electricidad es una ayuda

46 Ley sobre el impuesto sobre el combustible nuclear, publicada en BGB 1.2010 I, p. 1804.

47 STJUE, 4 de junio de 2015, as. C-5/14, párr. 78.

48 Tal y como destaca CORDEWENER, «*the new tax on the utilization of nuclear fuel for the commercial production of electrical energy in Germany [...] does not cover such production from conventional (mineral oil, gas or coal) or renewable natural resources (water, wind, biomass, photovoltaic power, geothermal heat, etc.)*» (CORDEWENER, Axel. «Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Law Control». *EC Tax Review*, vol. 21, núm. 6 [2012], pp. 288-292, p. 291).

49 Concretamente, la cuestión prejudicial a la que nos referimos aquí fue la tercera planteada al Tribunal (STJUE, 4 de junio de 2015, C-5/14, párr. 28)

50 STJUE, 4 de junio de 2015, C-5/14, párr. 79.

51 STJUE, 4 de junio de 2015, C-5/14, párr. 80.

52 STJUE, 4 de junio de 2015, C-5/14, párr. 78.

de Estado negativa en el momento en el que las empresas no sujetas están en una relación de competencia con las empresas sí sujetas al impuesto. Sin embargo, el TJUE, en su decisión del 2015, niega el carácter selectivo del impuesto por el hecho de que los ingresos están afectados a un daño medioambiental que producen solamente las empresas que están sujetas al impuesto.

Ello estaría en la línea de la sentencia relativa al asunto *Transportes Jordi Besora*,⁵³ es decir, la necesidad de que haya una conexión entre la estructura del impuesto y el uso de los ingresos obtenidos por este para poder identificar la finalidad medioambiental del impuesto.⁵⁴ Desde la perspectiva la normativa relativa a las ayudas de Estado, podría afirmarse que debe existir una conexión entre la estructura del impuesto y la afectación de los ingresos obtenidos por aquel para poder negar el carácter selectivo del impuesto. Por lo tanto, esto significaría que, siempre que los ingresos de un impuesto estén afectados a un objetivo concreto, el impuesto en sí, si la estructura del impuesto está en línea con dicho objetivo, no será considerado ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE.⁵⁵

Sin embargo, cabe tener en cuenta que en el caso del impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear, el uso de dichos ingresos para tal fin solamente era uno de los posibles. En este sentido, podríamos destacar que, si bien en este caso la finalidad medioambiental está definida de forma precisa, dicha finalidad es solo una de varias. Ello haría que la precisión en la definición de la finalidad medioambiental perdiera importancia. Nos preguntamos si dicho criterio es coherente con el aplicado en la sentencia relativa al asunto *Transportes Jordi Besora*,⁵⁶ señalado en la sección 2.2. de este trabajo, es decir, la necesidad de una definición precisa de la finalidad medioambiental.

5 Conclusiones

Tras el estudio de las tres sentencias podemos concluir que la definición selectiva de los elementos de la estructura del impuesto con finalidad medioambiental solamente estará justificada por la lógica del impuesto si su estructura está en línea con la finalidad y si esta está definida de forma precisa, de una forma que pueda posteriormente probarse que el objetivo-finalidad del impuesto se cumple tras la introducción del impuesto.

Por lo que se refiere a la definición del objetivo o finalidad del impuesto, para que este pueda servir como justificación de una posible definición selectiva, puede afirmarse que es posible dividirlo en varios y estar definidos en un texto distinto al de la ley que introduce el impuesto, siempre y cuando estén relacionados con la protección del medioambiente y estén definidos de forma precisa. En este sentido, parece que el Tribunal acepta que el objetivo o finalidad está definido de forma precisa si se refiere al efecto que el impuesto puede tener sobre el medioambiente.

No obstante, tal y como hemos destacado anteriormente, la estructura del impuesto estaría en línea con su finalidad medioambiental también si hay una conexión directa entre el uso de los ingresos obtenidos por el impuesto y la finalidad extrafiscal, siempre y cuando dichos ingresos estén afectados a medidas medioambientales específicas.⁵⁷ Por lo tanto, desde la perspectiva de la aplicación del artículo 107.1 del TFUE, podría decirse que un impuesto no otorgará ninguna ventaja selectiva si los ingresos obtenidos están

53 STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12.

54 En este sentido, Pitrone considera que «[...] it is not sufficient that the objective of the tax is to discourage the use of products that are considered to be harmful from an environmental perspective, but, rather, that the structure of the tax should be specifically designed to attain such an objective. The latter could also be realized if there is a direct link between the use of the revenue and the non-budgetary purposes, i.e. the protection of the environment. However, the revenue so collected must be allocated to specific environmental measures that could confirm the existence of non-budgetary purposes» (PITRONE, Federica. «Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union». *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, núm. 1 [2015], pp. 58-64, p. 64).

55 Otra cuestión distinta es que los elementos de la estructura del impuesto discriminen entre empresas que están en una situación de hecho y jurídica en relación con el objetivo del impuesto. En este caso, la ventaja selectiva estaría constituida por la definición selectiva de alguno de estos elementos.

56 STJUE, 27 de febrero de 2014, as. C-82/12, párr. 36.

57 En este sentido, PITRONE, Federica. «Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union». *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, núm. 1 (2015), pp. 58-64, p. 64.

afectados a un fin medioambiental, siendo en cualquier caso necesario que se haga una definición precisa de a qué se van a destinar dichos fondos. La cuestión que queda aún sin resolver es si es posible afectar solo parte de los fondos a la finalidad medioambiental y no a otra; y, si es así, qué parte debería estar destinada a la finalidad medioambiental para que la afectación de los ingresos sea una justificación suficiente de la selectividad del impuesto.

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ, LUÍS M. «Los impuestos especiales como tributos medioambientales». En: ESTEVE PARDO, José. *Derecho del medio ambiente y administración local*. Madrid: Civitas, 1996, pp. 651-670.
- CORDEWENER, Axel. «Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Law Control». *EC Tax Review*, vol. 21, núm. 6 (2012), pp. 288-292.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. «Design options and their rationales». *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2012, pp. 85-101.
- MILNE, Janet E. «Environmental Taxation: Why Theory Matters». *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2012, pp. 3-26.
- MILNE, Janet E.; ANDERSEN, Mikael Skou. «Introduction to environmental taxation concepts and research». *Handbook of Research on Environmental Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing, 2014, pp. 15-32, pp. 20-23.
- PITRONE, Federica. «Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union». *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, núm. 1 (2015), pp. 58-64.
- ROSEMBUJ, Tulio. *El impuesto medioambiental*. Barcelona: El Fisco, 2009.
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo. «The Point on Selectivity in State Aid Review of Business Tax Measures». *Legal Remedies in European Tax Law*. Ámsterdam: IBFD, 2009.
- SUTTER, Franz Philipp. «The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters». *European Taxation* (2001), pp. 239-250.
- VILLAR EZCURRA, Marta. «Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de estado al hilo de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014». *Quincena Fiscal*, núm. 14 (2015), pp. 151-181.