

INDICE

A) Objeto del Informe

B) Resumen ejecutivo

C) Derecho Comparado

1. Análisis de los impuestos medioambientales en Alemania

- 1.1 Fiscalidad sobre la energía en Alemania
- 1.2 Fiscalidad sobre los efluentes en Alemania
- 1.3 Fiscalidad sobre los residuos sólidos en Alemania
- 1.4 Fiscalidad sobre el envasado en Alemania

2. Análisis de los impuestos medioambientales en Bélgica

- 2.1 Impuestos medioambientales federales
- 2.2 Impuestos medioambientales regionales

3. Análisis de los impuestos medioambientales en Dinamarca

- 3.1 Fiscalidad sobre la energía en Dinamarca
- 3.2 Fiscalidad sobre los efluentes en Dinamarca
- 3.3 Fiscalidad sobre los residuos sólidos en Dinamarca
- 3.4 Fiscalidad sobre el envasado en Dinamarca
- 3.5 Otros impuestos

4. Análisis de los impuestos medioambientales en Francia

5. Análisis de los impuestos medioambientales en Reino Unido

6. Análisis de los impuestos medioambientales en Suecia

- 6.1 Fiscalidad sobre la energía en Suecia
- 6.2 Fiscalidad sobre los residuos sólidos en Suecia
- 6.3 Fiscalidad sobre el envasado en Suecia
- 6.4 Fiscalidad sobre las emisiones a la atmósfera en Suecia

A) Objeto del Informe

La fiscalidad medioambiental está adquiriendo una creciente importancia en los sistemas tributarios de nuestro entorno, especialmente en el ámbito de la Unión Europea.

El objeto de este Informe es analizar los impuestos medioambientales que inciden en la industria de la alimentación y bebida en los siguientes países europeos:

- Alemania;
- Bélgica;
- Dinamarca;
- Francia;
- Reino Unido; y,
- Suecia.

B) Resumen ejecutivo

Derecho Comparado:

En Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Reino Unido y Suecia existen impuestos verdes que afectan de manera directa a la industria de la alimentación y bebida, tanto en materia de emisiones atmosféricas, como de vertidos efluentes al agua, de residuos y de empaquetado y reciclaje.

C) Derecho Comparado

En este punto realizamos un análisis de los tributos medioambientales en vigor a la fecha de emisión del presente Informe que afectan a la industria de la alimentación y bebida en los siguientes países europeos: Alemania, Bélgica, Dinamarca, Francia, Reino Unido y Suecia¹.

1. Análisis de los impuestos medioambientales en Alemania

A continuación se analiza la normativa fiscal que incide en la industria de la alimentación y bebida en Alemania desde el punto de vista de las emisiones a la atmósfera, el vertido de efluentes y la generación de residuos.

Además de los impuestos verdes específicos, en Alemania existen otros instrumentos regulatorios con fines medioambientales que tienen un impacto financiero directo en las industrias, como son las tarifas por consumo de agua y electricidad así como la tasa del sistema de recogida y recuperación de residuos de envases.

¹ La realización de este punto se ha llevado a cabo sobre la base de la información proporcionada por nuestras oficinas EY en relación con Alemania, Dinamarca y Suecia. En lo que respecta a Reino Unido, Francia y Bélgica, la confección de estos puntos se ha llevado a cabo de acuerdo con la información contenida en el Tratado de Tributación Medioambiental, Aranzadi.

Debido a la estructura federal existente en Alemania, con carácter general, las competencias para la implementación de regímenes específicos en materia medioambiental se encuentran tanto a nivel municipal o como a nivel del Estado Federal. Por lo tanto, las medidas varían dependiendo de dónde se encuentre localizada territorialmente la industria.

Finalmente, señalar que, aunque existen impuestos específicos sobre determinados productos (como por ejemplo, el impuesto sobre el consumo de alcohol o el impuesto sobre el café), no existen regímenes fiscales de carácter medioambiental que afecten de manera específica a la industria de la alimentación y bebida en Alemania.

1.1. Fiscalidad sobre la energía en Alemania

En Alemania existe un Impuesto sobre productos energéticos denominado “Energiesteuer”, un Impuesto sobre los vehículos de motor y un Impuesto sobre la electricidad, denominado “Stromsteuer”.

A continuación comentamos las características principales de los Impuestos alemanes sobre las emisiones de gases a la atmósfera:

- Impuesto sobre productos energéticos (gas natural, carburantes, etc.)

Este Impuesto no está directamente relacionado con las emisiones de gases de efectos invernadero (GEI) debido a que la base imponible del mismo, en concreto, viene determinada por el consumo de combustibles fósiles.

Por un lado, este Impuesto grava la adquisición de determinados productos energéticos en el marco de un proceso de generación de energía (por ejemplo, combustibles para la autogeneración de electricidad).

Existen exenciones y reducciones en el nivel de imposición que resultan aplicables a determinados usos de productos energéticos que son empleados en la producción de energía y en la generación de electricidad basadas en la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad².

En concreto, quedan exentos del Impuesto los productos energéticos utilizados para producir electricidad y los productos energéticos utilizados para producir productos energéticos gravables. Asimismo, resultan aplicables reducciones del nivel de imposición en el caso de productos energéticos usados en determinadas instalaciones de cogeneración.

² Los productos energéticos y de la electricidad están sometidos a impuestos cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción y no lo están cuando sirven de materia prima o intervienen en reducciones químicas o en procedimientos electrolíticos o metalúrgicos. Sobre la base de este principio, la Directiva fija los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes, a los carburantes destinados a uso industrial o comercial y a los combustibles y a la electricidad. Los niveles de imposición que los países de la UE aplican no pueden ser inferiores a los niveles mínimos previstos por la Directiva.

Por otro lado, grava la adquisición de productos energéticos como consumidor final (carburantes y combustibles para calefacción). En este supuesto son aplicables las exenciones y reducciones propias de las empresas fabricantes. En concreto, es posible la aplicación de reducciones en el nivel de imposición en supuestos de uso de energía en procesos energéticos intensivos (por ejemplo, procesos metalúrgicos) así como la aplicación de reducciones parciales para las empresas fabricantes y de reducciones adicionales en el caso de determinados procesos especiales de fabricación.

En ambos casos, el tipo de gravamen varía en función del tipo de producto energético del que se trata y en función del tipo de consumo llevado a cabo (por ejemplo, el tipo de gravamen aplicado sobre el consumo de carburantes variará según el tipo de instalaciones en los que dicho producto es consumido). Existe un tipo fijo para el gas natural de 13 € por cada 90/Mwh y un tipo reducido de 50€/Mwh de producto energético utilizado en determinadas instalaciones.

- Impuesto sobre los vehículos de motor

Este Impuesto grava la tenencia de coches para su uso en las vías públicas. La legislación a nivel nacional alemana establece reducciones en el nivel de imposición aplicables a vehículos con características o circunstancias especiales.

El nivel de tributación específico se determina sobre la base de las emisiones de CO₂ y de la capacidad cilíndrica del motor. En el caso de vehículos especiales, no sólo el nivel de emisiones sino también el peso del vehículo así como los niveles de contaminación acústica son tenidos en cuenta.

- Impuesto sobre la electricidad

El Impuesto sobre la electricidad grava el suministro de energía eléctrica al consumidor final. En supuestos de generación propio o de reabastecimiento de electricidad a terceros, también se puede ser responsable del pago del Impuesto. Existe un tipo de gravamen standard de 20,50€/Mwh.

Sobre la base de la Directiva 2003/96/CE, a la que hemos hecho referencia anteriormente, en Alemania existen exenciones y reducciones en este Impuesto aplicables a determinados usos de los productos energéticos destinados a la autogeneración de electricidad y a la generación de electricidad a partir de fuentes de energía renovables.

En cuanto a las exenciones, encontramos (i) la exención por electricidad usada para generar electricidad y para mantener la capacidad de producir electricidad, (ii) la exención a electricidad procedente de pequeñas instalaciones (capacidad máxima de hasta 2MW) si dicha electricidad es usada por un operador o es suministrada a consumidores locales; (iii) la exención por electricidad procedente de energías renovables; y; (iv) la exención por electricidad procedente de generadores de emergencia.

En lo que respecta a las reducciones en el nivel de imposición, las mismas son aplicables en supuestos de uso de electricidad en procesos energéticos intensivos (por ejemplo, procesos metalúrgicos). Asimismo resultan de aplicación reducciones parciales para las empresas fabricantes así como reducciones adicionales en el caso de determinados procesos especiales de fabricación.

1.2. Fiscalidad sobre los efluentes en Alemania

En Alemania existe una tarifa establecida a nivel de los Estados Federados que grava el uso y la extracción de aguas superficiales y subterráneas. Debido a que la legislación es diferente en cada uno de los Estados, los tipos varían en cada uno de ellos.

Pueden concederse reducciones en el tipo si (i) el consumidor toma medidas razonables dirigidas a la reducción del consumo de agua y al ahorro, o si (ii) se eliminan o reúsan las aguas residuales en lugar de depositarlas en la red pública de depuración. Asimismo, pueden concederse no sólo reducciones, sino también exenciones en el caso de que se destine el agua a usos especiales, como por ejemplo, a la producción de energía térmica.

1.3. Fiscalidad sobre los residuos sólidos de la industria en Alemania

En cuanto a los residuos, en Alemania existen tarifas que gravan el uso de los servicios locales de recogida de residuos. Estas tarifas están establecidas a nivel municipal, por lo que el nivel de imposición varía en función de la normativa vigente en cada municipio aunque principalmente se basan en los costes efectivamente soportados.

1.4. Fiscalidad sobre el envasado en Alemania

La Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y sus residuos prevé medidas cuyo objeto es limitar la producción de residuos de envases y promover el reciclaje, la reutilización y otras formas de valorización de dichos residuos; considerándose su eliminación final como la solución de último recurso. En el marco de la Directiva 94/62/CE, se creó en Alemania una tasa por la participación obligatoria de distribuidores y participantes en el sistema de recogida y valorización de residuos de envases.

En concreto, la tasa se paga para la obtención de la licencia de uso del logo del sistema de recogida y valorización por parte de los participantes en el sistema.

La tasa se determina sobre la base del tipo de envasado y del peso de los materiales envasados que son puestos en circulación por los distribuidores y fabricantes. La tasa mínima es de 140 €/p.a.

2. Análisis de los impuestos medioambientales en Bélgica

En este apartado analizamos la tributación medioambiental existente en Bélgica, señalando los distintos impuestos medioambientales tanto a nivel federal como regional. En relación con los impuestos medioambientales regionales, nos centraremos en la Región de Flandes, que, de las tres regiones, es la que tiene la legislación medioambiental más extensa.

2.1. Impuestos medioambientales federales

A escala federal, en Bélgica, existen Ecoimpuestos y un Canon sobre los envases de bebidas, Impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad, una Tasa sobre la electricidad y sobre el gas natural y una Tasa sobre la electricidad en compensación por la pérdida de ingresos en los municipios.

- Los Ecoimpuestos y el Canon sobre los envases de bebidas (“milieutaksen en verpakkingsheffing”, “écotaxes et taxe sur les emballages”)

La Ley belga de los Ecoimpuestos define estos como *“impuestos que se asimilan a los impuestos especiales y que gravan un producto destinado al consumo, por razón del daño medioambiental que se entiende que causa el producto”*.

La finalidad de los Ecoimpuestos sobre productos es concienciar a los consumidores y productores de realizar un uso más consciente de los recursos y de la energía. En el caso de que se pongan en marcha sistemas organizados de recogida y de que se reciclen los productos de manera efectiva se produce la concesión de exenciones.

En cuanto al Canon sobre los envases de bebidas, su tarifa consiste en un importe fijo por hectolitro de producto envasado en envases individuales. Son aplicables exenciones para envases de vidrio, loza o cristal, así como para los envases de leche y productos lácteos. Asimismo, también son aplicables exenciones a los envases reciclables si se prueba que se pueden rellenar al menos siete veces y que se recogen mediante un sistema de recogida financiado.

Por su parte, es preciso señalar que en la actualidad los Ecoimpuestos se limitan a las cámaras de usar y tirar y a las pilas no recargables, respecto de los que la tarifa es un importe fijo por cada cámara y cada pila, y a los envases de determinados tipos de pegamentos, disolventes y tinta para uso profesional, respecto de los que la tarifa del ecoimpuesto depende del volumen del envase.

- Impuestos especiales sobre productos energéticos y sobre la electricidad (“accijnzen op energieproducten en electriciteit”, “accises des produits énergétiques et de l’électricité”).

La relación de los productos sujetos a estos impuestos especiales está contenida en la Ley de 27 de diciembre de 2004.

Estos impuestos especiales tienen forma de impuestos especiales normales y específicos, de contribuciones sobre el gasóleo de calefacción y de tasa sobre la energía.

El tipo de la tarifa depende del uso que se dé a la energía, de la cantidad consumida y del tipo de consumidor, aplicándose tipos más bajos a los biocombustibles y pudiendo incluso aplicarse una tarifa cero. Existen también exenciones aplicables, por ejemplo, a productos energéticos derivados de fuentes renovables.

- Tasas sobre la electricidad y sobre el gas natural (“bijdrage op electriciteit en bijdrage opa ardas”, “cotisation fédérale sur l’électricité et le gaz naturel”).

La Tasa sobre la electricidad grava el número total de megavatios-hora (MWh) que los distribuidores de electricidad suministran a los consumidores finales. La tarifa aplicable es una cantidad fija por MWh de electricidad suministrado.

En el caso de electricidad que se produce utilizando fuentes de energía respetuosas con el medio ambiente resulta de aplicación una exención parcial de esta Tasa.

Por otro lado, la Tasa sobre el gas natural se calcula sobre el volumen de gas natural que se suministra a los consumidores finales. La tarifa de esta tasa consiste en una cantidad fija por MWh de gas natural suministrado.

En ambos casos la tasa sólo se devenga si el consumidor final es una persona física o jurídica establecida en territorio belga que utilice el gas natural para su uso exclusivo.

- Tasa sobre la electricidad en compensación por la pérdida de ingresos de los municipios (“federale bijdrage electriciteit ter compensatie van de gemeenten”, “cotisation fédérale sur l’électricité en vue de la compensation de la perte de revenus des communes”).

Esta Tasa, adicional a la Tasa sobre la electricidad, tiene como finalidad cubrir las pérdidas de ingresos de los municipios a consecuencia de la liberalización del mercado eléctrico en Bélgica.

La Tasa sobre la electricidad en compensación por la pérdida de ingresos grava los primeros 25.000 MWh de electricidad que anualmente consumen los consumidores finales, y los sujetos pasivos son los que explotan la red de distribución.

2.2. Impuestos medioambientales regionales

2.2.1. Región de Flandes

Los impuestos medioambientales existentes en la Región de Flandes son los siguientes:

- Impuesto sobre la contaminación del agua (“heffing op de waterverontreiniging”)

El Impuesto sobre la contaminación del agua en la Región de Flandes grava la contaminación del agua producida por vertidos de residuos en el agua, el consumo de redes de distribución pública y la extracción de aguas subterráneas.

La base del impuesto lo constituye el consumo efectivo de agua o el residuo efectivamente vertido.

- Impuesto sobre la extracción de aguas de superficie (“heffing op de captatie van wáter”)

Este Impuesto se paga anualmente para recibir una licencia para la extracción de agua de cursos navegables, puertos y canales, por cualquier medio, dependiendo su importe del volumen total de agua superficial extraída.

- Impuesto sobre la extracción de aguas subterráneas (“heffing op winning van grondwater”)

Este Impuesto grava la extracción de aguas subterráneas para su uso público como agua potable, calculándose sobre la cantidad de agua subterránea extraída en función de la categoría de extracción empleada. Asimismo, existen exenciones aplicables a este Impuesto.

- Impuesto sobre residuos (“afvalstoffenheffing”)

El Impuesto sobre los residuos se calcula sobre la cantidad de residuo desechada o quemada. En concreto, la tarifa a aplicar consiste en una cantidad fija por tonelada de residuos desechados o quemados, la cual depende de la categoría del residuo y de la forma en que se trata dicho residuo.

- Impuesto sobre la licencia medioambiental (“dossier taks milieuvregunning”)

En la Región de Flandes debe solicitarse una licencia medioambiental siempre que una empresa desarrolle actividades que se consideren nocivas para la población o para el medio ambiente.

Es sujeto pasivo es toda persona física o jurídica que presente una solicitud para obtener una licencia medioambiental o que presente recurso contra una decisión relativa a una licencia medioambiental.

La tarifa depende de la categoría de licencia solicitada y de la categoría del procedimiento de recurso.

2.2.2. Región Valona

En la Región Valona existe un Impuesto sobre el vertido de agua potable del hogar o industrial, un Impuesto sobre residuos y un Impuesto sobre las aguas subterráneas y las aguas susceptibles de tratamiento potabilizador.

2.2.3. Región de Bruselas-Capital

Por último, en la Región de Bruselas-Capital existe un Impuesto sobre aguas residuales y un Impuesto sobre residuos.

3. Análisis de los impuestos medioambientales en Dinamarca

La mayoría de los impuestos medioambientales en Dinamarca son exigidos a empresas. Pueden dividirse en tres grandes grupos:

- Impuestos sobre productos peligrosos o perjudiciales para el medio ambiente relacionados con el consumo o la fabricación (por ejemplo, pesticidas e insecticidas).
- Impuestos sobre el vertido de sustancias contaminantes. Entre otros, encontramos el Impuesto sobre el vertido de aguas residuales.
- Impuestos sobre recursos escasos o limitados. Dentro de este tercer grupo se encuadran el impuesto o canon sobre el agua así como el Impuesto sobre materias primas.

A continuación describimos los impuestos medioambientales más relevantes vigentes en Dinamarca que inciden de manera directa sobre la industria de la alimentación y bebida tanto en relación con la energía como con el vertido de efluentes, la generación de residuos y, especialmente, con el envasado.

3.1. Fiscalidad sobre la energía en Dinamarca

En lo que respecta a la energía, en Dinamarca el impuesto más relevante es el Impuesto sobre la electricidad. En concreto, este Impuesto sobre la electricidad grava la utilización de energía eléctrica.

La base imponible viene determinada por la cantidad de electricidad suministrada al consumidor final. En cuanto al tipo de gravamen, está establecido en 0,885 DKK³ por kWh, siendo posible solicitar una devolución de hasta 0,881 DKK por kWh.

3.2. Fiscalidad sobre los efluentes en Dinamarca

En relación con la contaminación de las aguas, en Dinamarca existen dos impuestos principales, el Impuesto sobre las aguas en tuberías y el Impuesto sobre las aguas residuales.

³ 1,00 DKK = 0,13 EUR, aprox.

- Impuesto sobre las aguas en tuberías

Este Impuesto grava la utilización de aguas subterráneas y de aguas superficiales. La base imponible es la cantidad de agua suministrada a los consumidores. El tipo de gravamen es 6,25 DKK⁴ por m³.

Existe la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto pagado en determinados supuestos.

- Impuesto sobre las aguas residuales

El Impuesto sobre las aguas residuales grava las aguas residuales vertidas a lagos, ríos, arroyos o mares, así como las aguas residuales usadas para regar campos, que penetran en el suelo.

La base imponible viene determinada en función del nivel de presencia de las siguientes sustancias contaminantes en las aguas residuales:

- Nitrato: 30 DKK por Kg.
- Fosfato: 165 DKK por Kg.
- Material orgánico: 16,5 DKK por Kg.

El nivel de dichas sustancias gravables presentes en las aguas residuales puede ser determinado a través de mediciones mensuales o de evaluaciones globales.

3.3. Fiscalidad sobre los residuos sólidos en Dinamarca

En Dinamarca existe un Impuesto sobre los residuos depositados en vertederos. El tipo de gravamen es 475 DKK⁵ por tonelada de residuos. Normalmente es la compañía que transporta los residuos quien paga el impuesto incluyendo el mismo en su factura.

Además, las autoridades municipales imponen una tasa sobre residuos industriales a cada compañía registrada a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido en Dinamarca. El importe de la tasa varía en función del municipio, pero normalmente tiene unos límites de 300 a 800 DKK por año.

3.4. Fiscalidad sobre el envasado en Dinamarca

En Dinamarca existe un impuesto que grava determinados tipos de envases así como artículos desechables.

En concreto, este impuesto sobre envases grava (i) envases con un volumen de hasta 20 litros; (ii) envases de cualquier material; (iii) plásticos y bolsas de papel con un

volumen mínimo de 5 litros; (iv) artículos desechables; y, (v) film para embalar de polícloruro de vinilo (PVC) blando usado para empaquetar.

Por lo que se refiere a los distintos envases, el tipo de gravamen difiere en función del material del envase en cuestión. El tipo mínimo es de 0,05 DKK y el tipo más alto es 33,30 DKK.

En cuanto al film para embalar de PVC blando, el tipo aplicable es de 20,35 DKK por Kg. En lo que respecta a las bolsas, el tipo aplicable depende del material del que estén hechas. Así, el tipo aplicable a las bolsas de papel es de 10 DKK por Kg, mientras que para las bolsas de plástico, el tipo impositivo es de 22 DKK por Kg.

Asimismo, este Impuesto sobre envases grava específicamente envases usados en la industria de la bebida, estableciendo tipos diferentes en función de la capacidad del envase y del tipo de bebida.

Los tipos de gravamen aplicables en el ejercicio 2016 para aquellos envases que contienen cerveza, refresco, agua mineral, limonada, té, sidra, etc. y que están hechos de cualquier material (cartón plástico, cristal o metal) se detallan a continuación:

<i>Volumen</i>	<i>DKK por unidad</i>
Menos de 10 cl	0.05
Entre más de 10 cl y 40 cl	0.10
Entre más de 40 cl y 60 cl	0.16
Entre más de 60 y 110 cl	0.32
Entre más de 110 cl y 160 cl	0.48
Más de 160 cl	0.64

Por su parte, los tipos de gravamen aplicables en el ejercicio 2016 a aquellos envases que contienen alcohol y vino, en función del material del que están hechos son los siguientes:

<i>Volumen</i>	<i>Envases de cartón</i>	<i>Envases hechos de otros materiales (cristal, plástico o metal)</i>
	<i>DKK por unidad</i>	<i>DKK por unidad</i>
Menos de 10 cl	0.08	0.13
Entre más de 10 cl y 40 cl	0.15	0.25
Entre más de 40 cl y 60 cl	0.25	0.40
Entre más de 60 y 110 cl	0.50	0.80
Entre más de 110 cl y 160 cl	0.75	1.20
Más de 160 cl	1.00	1.60

3.5. Otros impuestos

Finalmente, en Dinamarca existen otros Impuestos de carácter medioambiental que gravan aquellos bienes que contienen determinadas sustancias consideradas como perjudiciales para el medioambiente.

Así, por un lado encontramos el Impuesto sobre PVC y ftalatos (plastificadores). Este impuesto grave aquellos bienes que contienen PVC blando y ftalatos. El tipo aplicable varía en función del bien, siendo el porcentaje mínimo aplicable 0,10 DKK por Kg y el tipo máximo 3,60 DKK por Kg.

Por otro lado, existe un impuesto sobre determinados disolventes clorados. En concreto, este impuesto grava los que contienen tetracloroetileno, tricloroetileno y el diclorometano. El tipo aplicable es de 2 DKK por Kg neto de las citadas sustancias.

Por último, indicar que en Dinamarca existen diversos bienes que están sujetos a impuestos especiales, entre otros: bebidas alcohólicas, pilas, chocolate, cacao, licores, dulces, tabaco, bombillas eléctricas, neones, café, té, frutos secos, gasolina, etc.

4. Análisis de los impuestos medioambientales en Francia

Francia cuenta con un conjunto de Impuestos cuyo objetivo principal es conseguir la mejora del medio ambiente. Con carácter general, el impuesto general sobre las actividades contaminantes (el “TGAP”) ha sido durante mucho tiempo el único impuesto con finalidad medioambiental en Francia.

Actualmente, también existen impuestos que han sido establecidos por tener una incidencia sensible sobre el medio ambiente en los ámbitos de los hidrocarburos y de los transportes. Finalmente, en Francia existen tasas por servicios públicos que permiten financiar las medidas que contribuyen a limitar la contaminación.

- **El TGAP**

EL TGAP creado en 1998 ha tenido, desde su origen, el objetivo de sustituir progresivamente a otros impuestos con finalidad medioambiental. El TGAP se encuadra dentro del marco de la creación del proyecto de “ecotasa” europea. Su recaudación no está destinada a acciones medioambientales determinadas sino a la contribución a los presupuestos del Estado.

Los diferentes componentes del TGAP gravan ciertos productos, ciertas emisiones y ciertas instalaciones.

- a) **Impuesto sobre los productos**

- TGAP sobre lubricantes, aceites y preparados de lubricantes: el impuesto se aplica a lubricantes susceptibles de producir aceites. El impuesto se calcula sobre el peso neto del lubricante y su recaudación ayuda a financiar los costes de gestión de los residuos.
- TGAP sobre preparados de detergentes y preparados auxiliares de lavado: dicho impuesto tiene como fin incentivar la producción de detergentes sin fosfato a fin de luchar contra la contaminación del agua. El impuesto se calcula sobre el peso neto del producto, y su tipo varía en función de la naturaleza de dichos productos.
- TGAP sobre productos parasitarios: el TGAP recae sobre ciertos productos fitosanitarios agrícolas responsables de la degradación de la calidad de los ríos. El TGAP se calcula sobre el peso neto de los productos, su tarifa varía en función de su toxicidad, tanto para el hombre como para el medio ambiente, de las sustancias utilizadas.
- TGAP sobre materiales de extracción: este impuesto ha sido introducido con el fin de reducir la utilización de componentes minerales e incentivar el uso de recursos materiales renovables. Se calcula el peso neto de los materiales.
- TGAP sobre las impresiones distribuidas: con el fin de limitar los impactos negativos ligados a la proliferación de panfletos y folletos publicitarios, las personas que distribuyen dichos impresos particulares sin que estos últimos los hayan solicitado estarán obligados a contribuir, financieramente o en especie, a la colecta y eliminación de los residuos generados. Aquellos que no contribuyan estarán sujetos a TGAP por las impresiones distribuidas, siendo la tasa proporcional al peso de los impresos distribuidos.

b) Impuesto sobre las emisiones

- TGAP sobre las emisiones de sustancias contaminantes a la atmósfera: se calcula sobre la cantidad de componente sulfúrico, componente nítrico y otras sustancias nocivas liberadas a la atmósfera. Serán sujetos pasivos del impuesto las instalaciones de incineración de residuos domésticos.

c) Impuesto sobre las instalaciones

- TGAP sobre determinadas instalaciones: esta modalidad del impuesto recae sobre determinadas instalaciones.
- TGAP sobre el desecho de residuos: el objeto de esta modalidad del impuesto consiste en limitar la producción de residuos y favorecer su reciclaje. El impuesto grava principalmente los residuos, aplicando un tipo incrementado a las instalaciones de almacenaje o destrucción de residuos sin autorización.

▪ Los Impuestos sobre los hidrocarburos y los transportes

El sector de los transportes está sujeto a numerosos impuestos susceptibles de contribuir indirectamente a la protección del medio ambiente, bien porque gravan los hidrocarburos o bien, porque afectan a los vehículos o redes de carreteras.

Por un lado existen los impuestos sobre carburantes, los cuales gravan el consumo de carburantes, representando más del 90% de los impuestos medioambientales en Francia.

En particular, el Impuesto interior sobre productos petrolíferos (el “TIPP”) constituye una partida especialmente significativa en los presupuestos estatales. El TIPP grava los hidrocarburos comercializados para el consumo en Francia, mediante una tarifa que depende de la naturaleza del carburante.

Por otro lado, existen números impuestos que recaen, directa o indirectamente, sobre los vehículos teniendo en cuenta sus efectos contaminantes. Entre otros, existe el impuesto de inmatriculación, donde la tarifa depende de la potencia y de las emisiones de CO₂ de los vehículos, el impuesto sobre camiones de gran tonelaje o, el impuesto especial sobre vehículos de turismo.

- Las Tasas por servicios públicos

La técnica fiscal en Francia distingue, de modo paralelo a los impuestos, las tasas que financian un servicio público, que pueden presentar un carácter medioambiental. En principio, estas tasas tienen una doble finalidad favorable: disuasoria, al hacer recaer el peso del coste de la contaminación sobre los usuarios y, de corrección, al financiar con la recaudación la eliminación de dicha contaminación. La recogida de basuras y la gestión del agua son los ámbitos más representativos de las tasas.

- El trato de los residuos domésticos

La eliminación de los residuos domésticos ha sido tradicionalmente competencia de las administraciones locales. La financiación de este servicio público reside en el Impuesto sobre la retirada de basura (el “TEOM”), que pueden imponer los municipios aunque no se trata propiamente de una tasa. En este sentido, se pueden establecer ciertos mecanismos por las agrupaciones locales con el fin de ajustar el importe de la tarifa aplicable a cada zona geográfica en función de la frecuencia de la recogida de los residuos en dicha zona.

- La gestión del agua

Por un lado encontramos las tasas sobre el agua potable y de saneamiento, que son soportadas por las agrupaciones locales y su recaudación se destina a la gestión del agua y al tratamiento de aguas residuales. El importe de la tasa se determina en función del volumen de agua distribuido para su uso.

Por otro lado, existe la Tasa sobre la contaminación o deterioro de la calidad del agua. La modalidad de cada Tasa difiere en función del uso del agua. Para el uso doméstico, la base imponible de la tasa dependerá, entre otros parámetros, de la contaminación teórica por habitante; para el uso industrial, la Tasa se calcula sobre los volúmenes de agua residual vertidos.

- Incentivos fiscales en el sector medioambiental

Por último, otra característica de la fiscalidad medioambiental francesa es que las medidas para incentivar son variadas, en concreto: deducciones, amortizaciones, exenciones o reducciones del impuesto o de la tarifa. Estas medidas recaen especialmente sobre el sector de la energía y transportes y sobre la vivienda y construcción.

Destaca la exención parcial del TIPP de la que se benefician los biocarburantes en las unidades de producción autorizadas y las amortizaciones excepcionales para empresarios que se doten de equipos destinados a economizar energía o a la producción de energías renovables.

5. Análisis de los impuestos medioambientales en Reino Unido

A continuación analizamos los tributos medioambientales que se aplican en el Reino Unido. A este respecto, es preciso señalar que en el Reino Unido existen tributos estatales y tributos locales. Sin embargo, los impuestos medioambientales que inciden de forma directa en la industria de la alimentación y bebida en este país se encuentran entre los tributos estatales.

Con carácter previo, interesa resaltar que, según se ha conocido, recientemente, el secretario del Tesoro George Osborne ha anunciado que el Gobierno británico impondrá el llamado "impuesto del azúcar" a las bebidas refrescantes a los efectos de luchar contra la obesidad infantil. En esencia, habrá dos categorías de Impuesto, la primera para aquellas bebidas cuyo contenido total de azúcar esté por encima de 5g por cada 100 mL de producto; y la segunda, para las bebidas con más de 8g de azúcar por cada 100 mL.

El Gobierno británico pasará factura directamente a los fabricantes, en vez de exigir un "sobreprecio" a los consumidores

Parece que el Impuesto empezaría a aplicarse a partir de 2018.

Por otro lado, en concreto, a fecha del presente Informe, en Reino Unido existe una Tasa sobre el Cambio Climático y una Tasa de Vertederos. Asimismo existen determinados incentivos a la inversión ecológica.

- Tasa sobre el Cambio Climático

La Exacción sobre el Cambio Climático se estableció en 2001, tras una larga ronda de consultas con el sector empresarial y otros grupos afectados. Se fundamenta en el hecho de que el uso como fuente de energía de combustibles fósiles es la principal causa de emisión de gases de efecto invernadero, tal y como puso de manifiesto el Protocolo de Kyoto.

La Tasa sobre el Cambio Climático grava el suministro a consumidores industriales o comerciales de diversas fuentes de energía. Los sectores contemplados por la norma

son la industria, el comercio, la agricultura, la Administración Pública y el sector servicios.

No quedan sujetos a la Tasa contra el cambio climático aquellos suministros que:

- Se destinen a ser consumidos o quemados fuera del Reino Unido, así como la reventa de energía ya gravada, excepto gas y electricidad.
- Se empleen en determinados medios de transporte.
- Se destinen a producir otras energías gravables, salvo electricidad.
- Consistan en electricidad generada con energías renovables.
- Proviengan de plantas de producción combinada o se suministren a esas plantas o ciertos productores de electricidad.

Por su parte, las economías domésticas y las organizaciones sin ánimo de lucro están exentas del pago.

El sujeto pasivo es el suministrador de energía, pero tienen derecho a repercutir la Tasa al usuario. En concreto, las energías gravadas por esta Tasa son: (i) electricidad; (ii) gas natural suministrado por una planta de gas; (iii) petróleo e hidrocarburos líquidos; (iv) carbón y lignito; y, (v) coque y semicoque extraído del carbón o lignito.

Por otro lado, no están sujetas a la Tasa las siguientes energías: (i) combustibles de automoción; (ii) calor; (iii) vapor; (iv) combustibles sólidos de poco valor calorífico; (v) residuos; y, (vi) electricidad producida combinadamente con calor siempre que el Ministro competente expida el oportuno certificado de exención.

El tipo aplicable a la electricidad es de 0,0043 £ Kw/h. En cuanto al gas suministrado por una gasista o suministrado en estado líquido si es del mismo tipo que el que distribuyen las empresas gasistas, el tipo es de 0,0015 £ Kw/h. Para los hidrocarburos líquidos el tipo es de 0,0096 £/kg, mientras que para el resto de energías es de 0,0117 £/kg.

Como puede apreciarse, el tipo aplicable a la electricidad es más alto. El motivo es porque contempla el hecho de que para producirla se emplean combustibles fósiles parte de cuya energía se pierde en la producción, transporte y distribución de la electricidad.

Por último, señalar que con el fin de preservar la competitividad de las empresas intensivas en consumo energético, existe un régimen de Acuerdos sobre el Cambio Climático que se suscriben entre la Administración y las empresas. En estos Acuerdos sobre el Cambio Climático se estipulan una serie de compromisos y medidas que la empresa se compromete a ejecutar para incrementar su eficacia energética o reducir las emisiones. La suscripción de un Acuerdo sobre el Cambio Climático confiere al empresario el derecho de reclamar de las autoridades fiscales la devolución de un 80% del importe satisfecho por la Tasa contra el Cambio Climático.

- Tasa de vertederos

La Tasa de vertederos grava los residuos y desperdicios que se depositan en un vertedero. Se trata de un tributo cuya finalidad es inducir a los productores de desperdicios a reducir el volumen de residuos y basura generados, así como tratar de obtener un aprovechamiento de esos residuos a través de métodos como el compostaje o el reciclado, y a usar métodos de eliminación de desperdicios que resulten más respetuosos para el medio ambiente que el arrojarlos a vertederos.

En concreto, el hecho imponible es el depósito de residuos en vertederos autorizados, salvo en aquellos supuestos que se trate de vertidos exentos. De acuerdo con la normativa vigente, es la intención del productor la que determina si los materiales son desperdicio, esto es, residuo, originando por tanto el hecho imponible. Así, si el productor o un mandatario suyo (transportista, etc.) arrojan el residuo al vertedero, y con ese vertido el productor pretendía desprenderse de los materiales de modo definitivo, entonces el material es considerado desperdicio aunque luego alguien lo utilice, o pudiera haberlo utilizado.

El sujeto pasivo es el titular del vertedero en virtud de la licencia que autoriza el establecimiento. Sin embargo, en ocasiones, el autorizado por la licencia no es quien gestiona el vertedero. En estos casos, se establece una responsabilidad solidaria entre el titular y el gestor para el pago de la Tasa, de tal forma que si el titular incumple su obligación de pago, la Administración podrá dirigirse contra el gestor.

Asimismo, existe una obligación de registro para el licenciatario con independencia del volumen de operaciones.

En cuanto al tipo de gravamen, debe indicarse que la Tasa de Vertederos grava el vertido, medido en peso. Además, diferencia entre dos tipos diferentes, uno para residuos inertes y otro para el resto de residuos:

- Material inerte: 2 £ por TM.
- Resto: 24 £ por TM. Ha sido objeto de incremento a lo largo de los años, siendo la intención del Gobierno llegar a un tipo de 35 £ por TM.

Para conseguir que se aplique el tipo de 2 £/TM, el sujeto pasivo ha de demostrar ante la Administración la naturaleza inerte de los residuos, lo que se hará fundamentalmente a través del recibo de transferencia de residuos que acompaña a la mayor parte de los movimientos de desperdicios en el Reino Unido.

En aquellos casos en los que los materiales vertidos sean una mezcla de residuos inertes y otros, se aplicará al conjunto la Tasa correspondiente a “otros”. No obstante, la presencia meramente marginal de residuos activos en un vertido de materiales inactivos sí que autoriza a usar la tarifa de 2£ por TM.

En cualquier caso, el sujeto pasivo no puede solicitar de la Administración la calificación de los residuos. Ésta la debe efectuar el propio interesado que puede ser requerido por la Administración para justificar sus decisiones.

Existen una serie de supuestos de exención en la Tasa de Vertederos: (i) materiales procedentes del drenado de aguas interiores y puertos; (ii) minería y cantera; (iii) cementerios de mascotas; (iv) suelos contaminados; (v) reparación y mantenimiento de vertederos; (vi) relleno de canteras; y, (vii) fuerzas de la Organización del Tratado del Atlántico Norte.

El devengo de la Tasa de vertederos puede tener lugar en dos momentos diferentes:

- Cuando se produce el vertido; o
- Cuando emite un justificante de vertido emitido dentro de los 14 días siguientes a que se produzca un vertido gravado por la Tasa. La ventaja que ofrecen estos justificantes es que permiten agrupar varios vertidos en un único momento.

Por último, existe un sistema de créditos tributarios que pretende incentivar a los sujetos pasivos de la Tasa de Vertederos a realizar aportaciones a programas medioambientales de ámbito local. El sistema permite al sujeto pasivo reconocer frente a la Hacienda un crédito tributario por importe del 90% de la contribución efectuada a un programa aprobado por la autoridad medioambiental local y supervisado por ENTRUST, un ente público al que se encomienda la tutela de este sistema.

- Incentivos a la inversión ecológica

El sistema fue introducido en 2001 como un instrumento para incentivar a las empresas a invertir en equipos y maquinaria que ahorren energía, que produzcan mínimas emisiones de gases efecto invernadero, o que ahorren consumo de energía.

Estos incentivos están disponibles para cualquier empresa con domicilio en el Reino Unido con independencia del sector, tamaño o ubicación, siempre que sea sujeto pasivo una persona jurídica sujeta al pago del Impuesto sobre la Renta, y permite una deducción por amortización acelerada el primer año, que se compensará con beneficios sujetos al pago del impuesto obtenidos el mismo año de la inversión.

El sistema funciona mediante la publicación de una lista oficial de tecnologías y otra de productos cuya adquisición o empleo permite la aplicación de los incentivos a la inversión tecnológica. La lista es actualizada cada mes. Las empresas pueden aplicar unos créditos fiscales de forma directa siempre y cuando el bien de equipo que hayan adquirido se encuentre dentro del listado de maquinarias y tecnologías bonificadas.

A la aplicación de estos incentivos a la inversión ecológica se le unen otras dos ventajas. La primera es que la factura energética y la Tasa contra el Cambio Climático se ven reducidos, y la segunda viene dada porque la reputación de la empresa medioambientalmente responsable se verá reforzada.

6. Análisis de los impuestos medioambientales en Suecia

Finalmente se analiza la fiscalidad medioambiental en Suecia, teniendo en cuenta aquellos impuestos que afectan a la industria de la alimentación y bebida.

En Suecia existen, principalmente, impuestos sobre la energía, sobre los residuos sólidos y sobre los productos envasados. Con carácter general estos Impuestos se aplican a nivel estatal y reflejan situaciones particulares en las que los consumidores están exentos del impuesto o en las que, por un determinado uso, el tipo impositivo es menor al tipo impositivo habitual.

6.1. Fiscalidad sobre la energía en Suecia

En relación con la energía, en Suecia existe un Impuesto sobre la electricidad, un Impuesto sobre el combustible (CO₂) y un Impuesto sobre el azufre. Estos tres impuestos se encuentran regulados en la Ley del Impuesto sobre Energía sueco.

A continuación comentamos las características más importantes de estos impuestos:

- Impuesto sobre la electricidad

La electricidad adquirida por los particulares o profesionales está, por norma general, sujeta a tributación en Suecia. La electricidad puede estar exenta de tributación por múltiples razones como puede ser la manera en la que la electricidad se produce, en qué lugar se produce la misma o el fin de su consumo.

Hay diferentes tipos impositivos aplicables a la electricidad. El tipo a aplicar depende del fin del consumo de la electricidad o de donde en Suecia es consumida esta electricidad. Por ejemplo, el tipo impositivo sobre la electricidad que se consume durante un proceso de fabricación en una industria es de SEK⁶ 0,005 por kWh. Sin embargo, cuando la electricidad se usa en otros ámbitos, como el uso en el hogar, el tipo impositivo aplicable es de SEK 0,294 por kWh, es decir, el uso profesional de la electricidad tiene un tipo impositivo menor al uso particular.

Existe la posibilidad de consumir electricidad con un tipo menor o incluso sin ser gravado bajo la condición de presentar, como consumidor, una declaración al proveedor de la misma en la que se haga constar que se consumirá esa electricidad para un determinado número de propósitos tasados. También cabe la posibilidad de solicitar una devolución del Impuesto en determinadas situaciones.

- Impuesto sobre el combustible

En Suecia, los combustibles que están sujetos a tributación se encuentran regulados en la Ley del Impuesto sobre Energía. Como regla general, están sujetos al impuesto todos aquellos combustibles usados en el funcionamiento de motores o calefacción. La base imponible se calcula, con carácter general, sobre el volumen del combustible. A

⁶ 1,00 SEK = 0,107693 EUR

su vez, el tipo impositivo dependerá de cada tipo de combustible en particular. En la Ley del Impuesto sobre Energía se encuentra una lista sobre los tipos de combustible sujetos.

Los combustibles se pueden gravar tanto de forma directa como indirecta. Normalmente, el combustible que es gravado de manera directa ya que los combustibles que se gravan de forma indirecta es debido a que se utilizan para determinados usos, como pueden ser aquellos que se usan en el funcionamiento de motores. En ambos casos, puede obtenerse una reducción impositiva si se tiene derecho a deducción, a devolución o si se es considerado como consumidor fiscalmente exento del pago del impuesto.

Por norma general, el combustible está sujeto a tributación cuando se produce, procesa o introduce en Suecia.

Los combustibles que están exentos del impuesto son aquellos que son producidos a raíz de madera o el combustible envasado en paquetes que contienen un máximo de un litro. A su vez, otros tipos de combustible, como es el caso del biogás usado en motores o como calefacción, también se encuentran exentos debido al uso otorgado.

Un sujeto pasivo exento de imposición puede solicitar una reducción impositiva en el momento de adquisición del combustible. Otros sujetos pasivos pueden conseguir un tipo reducido indirectamente cuando solicitan una devolución en su declaración.

- Impuesto sobre el azufre

El Impuesto sobre el azufre grava el contenido de azufre que contienen la mayoría de los combustibles. Este Impuesto se aplica a la mayoría de los combustibles que a su vez están sujetos al Impuesto sobre el combustible. El tipo impositivo aplicable es de 30 SEK por kg de azufre para combustibles sólidos y gaseosos y de 27 SEK por m³ en combustibles líquidos.

Finalmente, este impuesto prevé la aplicación de exenciones y de tipos reducidos bajo determinadas condiciones.

6.2. Fiscalidad sobre los residuos sólidos en Suecia

En lo que respecta al vertido de residuos, en Suecia existe desde el 1 de enero de 2000 el Impuesto sobre los residuos. Este Impuesto fue introducido con el objetivo de reducir la cantidad de residuos vertidos. El mismo es aplicable tanto a instalaciones de residuos convencionales como a otras instalaciones donde se realizan otro tipo de actividades a parte del depósito de residuos, como las llamadas instalaciones industriales.

En concreto, el Impuesto sobre residuos es de aplicación a las instalaciones de residuos y a las industriales donde se depositan anualmente cantidades de residuos peligrosos u otro tipo de residuos que superan las 50 toneladas anuales por un tiempo superior a 3 años.

El Impuesto sobre los residuos fue creado también para perseguir para la destrucción de los residuos ya que, una empresa que es gravada por este impuesto, podrá deducir el importe atribuido al residuo en el momento de la retirada del depósito.

La Ley del Impuesto sobre el Medioambiente en Suecia, recoge un listado de residuos sujetos a este Impuesto. Esta lista se corresponde con lo dispuesto en el artículo 7.1 de la Directiva 2008/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas⁷.

En cuanto al hecho imponible, en el caso de las instalaciones convencionales de residuos, el mismo se produce cuando se produce el depósito en las mismas. En cuanto a las instalaciones industriales, el hecho imponible es la generación del residuo. La base se determina en función del peso del residuo. Desde el 1 de enero de 2015, el tipo de gravamen es de SEK 500 por tonelada de residuo independientemente del tipo de residuo del que se trate.

6.3. Fiscalidad sobre el envasado en Suecia

Decreto sobre las responsabilidades de los productores en relación con el envasado

La Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y sus residuos prevé medidas cuyo objeto es limitar la producción de residuos de envases y promover el reciclaje, la reutilización y otras formas de revalorización de dichos residuos, considerándose su eliminación final como la solución de último recurso.

En el marco de la Directiva 94/62/CE se encuadra el “*Decreto sobre las responsabilidades de los productores en relación con el envasado*”. De acuerdo con esta normativa, todas las compañías que producen, importan o venden productos envasados en Suecia están sujetas a una serie de obligaciones:

- a) Asegurarse de que exista un sistema de recogida mediante la cual los clientes y otros consumidores finales puedan devolver los envases usados.
- b) Asegurarse de que los clientes reciban la información necesaria sobre el sistema de recogida de envases usados.
- c) Asegurarse de que los envases recogidos, sean recuperados y reciclados y puestos en condiciones de uso tanto como materia prima nueva o energía.

⁷ La Directiva 2008/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas establece medidas destinadas a proteger el medio ambiente y la salud humana mediante la prevención o la reducción de los impactos adversos de la generación y gestión de los residuos, la reducción de los impactos globales del uso de los recursos y la mejora de la eficacia de dicho uso.

Las empresas y el sector industrial sueco han creado un sistema común para la recogida y el reciclaje de los envases, creando una organización de servicios “FTI”.

Reciclaje de latas y botellas PET

En 2006 en Suecia entró en vigor un Reglamento sobre el envasado, de acuerdo con el que todas las entidades profesionales que sirven o importen bebidas listas para su consumo, ya sea en botellas de plástico o en latas metálicas, han de asegurarse que estos productos son incluidos en un sistema de retorno aprobado.

El responsable del mayor sistema de reciclaje en Suecia es “*Returpack*”⁸ cuyo objetivo es incrementar el reciclaje tanto de botellas de plástico como de latas.

6.4. Fiscalidad sobre las emisiones a la atmósfera en Suecia

En Suecia está establecido el sistema de comercio de emisiones de la Unión Europea (European Union Emission Trading Scheme, o EU ETS, por sus siglas en inglés). El EU ETS es un sistema de comercio de permisos de emisión creado en el año 2005 con el objetivo de que los países europeos ganen experiencia y se prepararen para cumplir con sus compromisos cuantitativos de reducción de emisiones asumidos en el marco del Protocolo de Kyoto.

En Suecia, las empresas informan de sus operaciones regularmente. La Agencia de Energía sueca se encarga del registro. Por su parte, la Agencia para la Protección del Medioambiente sueca es la que decide el reparto de las cuotas de emisión, así como es la autoridad supervisora responsable de publicar las estadísticas a partir de los informes anuales de emisiones de gases de efecto invernadero de las empresas.

Madrid, 7 de Julio de 2016.



Juan Carpizo Bergareche
Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Socio

⁸ <http://pantamera.nu/>

Anexo I

Cuadros resumen de fiscalidad medioambiental por países

Fiscalidad medioambiental en Alemania

Área	Energía			Efluentes	Residuos	Envasado
Tributo	Impuesto sobre productos energéticos (" <i>Energiesteuer</i> ").	Impuesto sobre vehículos de motor.	Impuesto sobre electricidad (" <i>Stromsteuer</i> ").	Tarifa sobre el uso y extracción de aguas superficiales y subterráneas.	Tarifa a nivel municipal sobre la recogida de residuos.	Tasa por la participación obligatoria de distribuidores y participantes en el sistema de recogida y valorización de residuos de envases.
Hecho Imponible	<p>i) Adquisición de determinados productos energéticos en el marco de un proceso de generación de energía; y,</p> <p>ii) Adquisición de productos energéticos como consumidor final (carburantes y combustibles para calefacción).</p>	Tenencia de coches para su uso en las vías públicas.	Suministro de energía eléctrica al consumidor final.	Uso y extracción de aguas superficiales y subterráneas.	Uso de los servicios locales de recogida de residuos.	Obtención de la licencia de uso del logo de sistema de recogida y valorización por parte de los participantes en el sistema.
Base Imponible		<p>Se determina sobre la base de las emisiones de CO2 y de la capacidad cilíndrica del motor.</p> <p>En el caso de los vehículos especiales también se determina sobre el peso del vehículo y los niveles de contaminación acústica.</p>			Principalmente se basa en los costes efectivamente soportados por los servicios locales de recogida de residuos.	Se determina sobre la base del tipo de envasado y del peso de los materiales envasados que son puestos en circulación por los distribuidores y fabricantes.
Exenciones y reducciones	<p>Exenciones: productos energéticos utilizados para producir electricidad y aquellos utilizados para producir productos energéticos gravables;</p> <p>Reducciones: i) uso de energía en procesos energéticos intensivos; ii) reducciones parciales para las empresas fabricantes; y, iii) reducciones adicionales</p>	Reducciones aplicables a vehículos con características o circunstancias especiales.	<p>Exenciones: i) exención por electricidad usada para generar electricidad y para mantener la capacidad de producir electricidad; ii) exención a la electricidad procedente de pequeñas instalaciones (máx. 2MW); iii) exención por electricidad procedente de energías renovables; iv) exención por electricidad procedente de generadores de</p>	<p>Reducciones: si: i) el consumidor toma medidas razonables dirigidas a la reducción del consumo de agua y el ahorro; o si ii) se eliminan o reúsan aguas residuales en lugar de depositarlas en la red pública de depuración.</p> <p>Exenciones: en el caso de que se destine el agua a usos especiales.</p>		

	en determinados procesos especiales de fabricación.		emergencia. Reducciones: i) uso de electricidad en procesos energéticos intensivos; ii) reducciones parciales para las empresas fabricantes; y iii) reducciones adicionales en el caso de determinados procesos especiales de fabricación.			
Tipo de gravamen	Varía en función del tipo de producto energético del que se trata y del tipo de consumo llevado a cabo.		Tipo de gravamen estándar de 20,50€/Mwh.	Varía en cada uno de los Estados Federados.	Varía en función de la normativa vigente en cada municipio.	Tasa mínima de 140€/p.a.

Fiscalidad medioambiental en Bélgica

	Impuestos Federales				
Área	Energía			Envasado	
Impuesto	Impuestos especiales sobre productos energéticos y sobre la electricidad.	Tasa sobre la electricidad.	Tasa sobre el gas natural.	Canon sobre envases de bebidas.	Ecoimpuestos.
Hecho imponible	Contribuciones sobre el gasóleo de calefacción y de tasa sobre la energía.			Envasado de bebidas.	Determinados productos destinados al consumo por razón del daño medioambiental que causa el mismo (limitados a las cámaras de usar y tirar, pilas no recargables y envases de determinados tipos de pegamentos, disolventes y tintas de uso profesional).
Base imponible		Se determina en función del número de megavatios-hora que los distribuidores de electricidad suministran al consumidor final.	Se determina en función del número total de megavatios-hora de gas natural que los distribuidores suministran al consumidor final.	Volumen de producto envasado en envases individuales.	Determinada en función de la cantidad de cámaras y pilas no recargables o en función del volumen del envase en el caso de pegamentos, disolventes y tintas.
Exenciones y reducciones	Exenciones aplicables a productos energéticos derivados de fuentes renovables.	Exención parcial de la tasa en el caso de electricidad que se produce utilizando fuentes de energía respetuosas con el medio ambiente.		Exenciones para envases de vidrio, loza o cristal y para los envases de leche y productos lácteos. También aplicables a los envases reciclables si se prueba que: i) se pueden rellenar al menos siete veces; y ii) se recogen mediante un sistema de recogida financiado.	Exenciones en el caso de que se pongan en marcha sistemas organizados de recogida y de reciclado de los productos de manera efectiva.
Tipo de gravamen	El tipo de la tarifa dependerá del uso de la energía, la cantidad consumida y el tipo de consumidor. Se aplican tipos más bajos a los biocombustibles.	La tarifa de la tasa es una cantidad fija por MWh de electricidad suministrada.	La tarifa de la tasa es una cantidad fija por MWh de gas natural suministrado.	La tarifa consiste en un importe fijo por hectolitro de producto envasado.	La tarifa depende según el tipo de producto de que se trate.

Fiscalidad medioambiental en Dinamarca

Área	Energía	Efluentes		Residuos sólidos		Envasado
Tributo	Impuesto sobre la electricidad.	Impuesto sobre las aguas en tuberías.	Impuesto sobre las aguas residuales.	Impuesto sobre los residuos depositados en vertederos.	Tasa sobre residuos industriales.	Impuesto sobre envases.
Hecho imponible	Utilización de energía eléctrica.	Utilización de aguas subterráneas y aguas superficiales.	Vertido de aguas residuales a lagos, ríos, arroyos o mares y aquellas usadas para regar campos que penetren en el suelo.	Depósito de residuos sólidos en vertederos.	Generación de residuos industriales.	Determinados tipos de envases y artículos desechables: i) envases con volumen de hasta 20L; ii) envases de cualquier materia; iii) plásticos y bolsas de papel con volumen mínimo de 5L; iv) artículos desechables; v) film para embalar de PVC.
Sujeto pasivo				Compañía que transporta los residuos al vertedero.	Compañías registradas a efectos de IVA en Dinamarca.	
Base imponible	Cantidad de electricidad (kWh) suministrada al consumidor final.	Cantidad de agua (m3) suministrada a los consumidores finales.	En función del nivel de presencia de las siguientes sustancias contaminantes en las aguas residuales: nitrato, fosfato y material orgánico.	Cantidad de residuos depositados (tonelada).	Cantidad de residuos industriales generados por año.	
Tipo de gravamen	0,885DKK por kWh.	6,25DKK por metro cúbico de agua.	30 DKK por Kg de nitrato. 165 DKK por Kg de fosfato. 16,5 DKK por Kg de material orgánico.	475 DKK por tonelada de residuos sólidos.	El importe de la tasa varía en función del municipio (límites de 300 a 800 DKK por año).	Tipo de gravamen difiere en función del material del envase en cuestión, de la capacidad del envase y del tipo de bebida.

Fiscalidad medioambiental en Suecia

Área	Energía			Residuos sólidos
Tributo	Impuesto sobre la electricidad.	Impuesto sobre el combustible.	Impuesto sobre el azufre.	Impuesto sobre los residuos.
Hecho imponible	Adquisición y consumo de electricidad por los particulares o profesionales.	Uso de combustible en el funcionamiento de motores o calefacción.	Contenido de azufre que contienen la mayoría de los combustibles a su vez sujetos al Impuesto sobre el combustible.	Depósito de residuos en instalaciones convencionales de residuos. Generación de ciertos tipos de residuos por parte de las instalaciones industriales.
Base imponible		Calculada sobre el volumen del combustible empleado.	.	Determinada en función del peso del residuo.
Exenciones y reducciones	Puede estar exenta dependiendo de la forma en que se produzca, el lugar o el fin de su consumo.	Exenciones: combustibles producidos a raíz de madera o combustibles envasados en paquetes que contienen un máximo de 1L, y otros tipos de combustible como el biogás.	Bajo determinadas condiciones se prevé la aplicación de exenciones y tipos reducidos.	-
Tipo de gravamen	El tipo a aplicar depende del fin del consumo o del lugar donde sea consumida la electricidad.	Dependerá del tipo de combustible empleado en cada caso particular.	Tipo impositivo de 30SEK por kg de azufre en combustibles sólidos y gaseosos y 27SEK por m3 de azufre en combustibles líquidos.	Tipo de gravamen de 500 SEK por tonelada de residuo.

Fiscalidad medioambiental en Reino Unido

Área	Energía	Residuos
Tributo	Tasa sobre el cambio climático.	Tasa de vertederos.
Hecho imponible	Suministro a consumidores industriales o comerciales de diversas fuentes de energía como son: i) electricidad; ii) gas natural suministrado por planta de gas; iii) petróleo e hidrocarburos líquidos; iv) carbón y lignito; v) coke y semicoque extraído del cabrón o lignito.	Depósito y vertido de residuos en vertederos autorizados, salvo que se trate de vertidos exentos.
Sujeto pasivo	Suministrador de energía, que tiene derecho a repercutir la tasa al usuario o consumidor.	Titular del vertedero en virtud de la licencia que autoriza el establecimiento. Responsabilidad solidaria entre el titular y el gestor del vertedero cuando no coinciden en la misma persona.
Base imponible	Determinada en función de la cantidad de energía suministrada al consumidor industrial o comercial.	Determinada en función del peso del vertido en toneladas métricas.
No sujeción	No quedan sujetos a la tasa determinadas energías: i) combustibles de automoción; ii) calor; iii) vapor; iv) combustibles sólidos de poco valor calorífico; v) residuos; y vi) electricidad producida combinadamente con calor.	-
Exenciones	Economías domésticas y organizaciones sin ánimo de lucro.	Supuestos de exención: i) materiales procedentes del drenado de aguas interiores y puertos; ii) minería y cantera; iii) cementerios de mascotas; iv) suelos contaminados; v) reparación y mantenimiento de vertederos; vi) relleno de canteras; y vii) fuerzas de la OTAN.
Gravamen	Tipo aplicable varía en función del tipo de energía de que se trate, siendo el de la electricidad el más alto (0,0043GBP por Kw/h).	Tipo de gravamen varía en función del tipo de residuo de que se trate: i) Material inerte: 2GBP por TM; ii) Restantes: 24GBP por TM.

Fiscalidad medioambiental en Francia

Área	Actividades contaminantes (TGAP)			Hidrocarburos y transportes		Residuos	Efluentes	
Tributo	Impuesto sobre los productos.	Impuesto sobre las emisiones.	Impuesto sobre las instalaciones/desecho de residuos.	Impuestos sobre Carburantes (TIPP).	Impuestos sobre vehículos (impuesto de inmatriculación, impuesto sobre camiones...)	Impuesto sobre la retirada de basura (TEOM).	Tasas sobre el agua potable y de saneamiento.	Tasa sobre la contaminación o deterioro de la calidad del agua.
Hecho imponible	Determinados productos: i) lubricantes, aceites, preparados de lubricantes; ii) preparados de detergentes; iii) productos parasitarios; iv) materiales de extracción; y, v) impresiones distribuidas.	Emisiones de sustancias contaminantes a la atmósfera.	Sobre determinadas instalaciones y generación de residuos	Gravan los hidrocarburos comercializados para el consumo.	Grava las emisiones contaminantes de los vehículos.			
Base imponible	Peso neto del producto o materiales.	Cantidad de componente sulfúrico, componente nítrico y otras sustancias nocivas liberadas a la atmósfera.					Volumen de agua distribuido para su uso.	Determinada en función del uso del agua: i) uso doméstico: dependerá de la contaminación teórica por habitante; y, ii) uso industrial: depende de los volúmenes de agua residual vertidos.
Tipo de gravamen	Varía en función de la naturaleza del producto y de la toxicidad de las sustancias utilizadas, tanto para el medio ambiente como para el hombre.		Se aplica un tipo incrementado a las instalaciones de almacenaje o destrucción de residuos sin autorización.					