

DOCUMENTOS DE TRABAJO

6/2020

VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “La fiscalidad en el marco de la transición ecológica”

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO (dirección)

Instituto de Estudios Fiscales



ÍNDICE

Presentación, por CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

Programa

COMUNICACIONES

El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad, por JUAN CALVO VÉRGEZ (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura)

Algunas consideraciones sobre un impuesto medioambiental: el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, por DOMINGO CARBAJO VASCO (Inspector de Hacienda del Estado. Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Agencia Estatal de Administración Tributaria)

De la transición ecológica a la necesaria transición a un auténtico Derecho tributario ambiental que promueva las energías renovables, por JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ (Universidad Pontificia Comillas. Garrigues)

La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿Fiscalidad “verde”?, por JULIA MARÍA DÍAZ CALVARRO (Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura)

Impuestos sobre el combustible nuclear en España ¿de verdad que el combustible nuclear no es un producto energético?, por MARÍA DE LOS ÁNGELES DÍEZ MORENO [Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA). Grupo CEF]

Hacia la transición ecológica del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, por ANTONIO FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ (Universidad Complutense de Madrid. KPMG Abogados)

Medidas fiscales para favorecer la transición ecológica, por ROSA GALAPERO FLORES (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura)

Imposición medioambiental sobre automóviles de turismo: reflexiones en torno a una política necesaria, molesta y descoordinada, por JAIME GARCÍA PUENTE (Investigador predoctoral. Universidad de Oviedo)

El crédito fiscal en el marco de la transición ecológica, por JESÚS GONZÁLEZ GARCÍA (Becario de investigación. Instituto de Estudios Fiscales)

Adecuación de la estructura de los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales vigentes en las Comunidades Autónomas de Régimen Común en el año 2019 a la finalidad extrafiscal ambiental que justifica su creación, por ENARA IGLESIAS GIMÉNEZ (Becaria de investigación. Universidad del País Vasco – Euskal Herriko Unibertsitatea)

El principio “quien contamina paga” frente a “quien protege percibe” y su relevancia fiscal en la transición ecológica, por GRACIA MARÍA LUCHENA MOZO (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Castilla-La Mancha. CIEF)

El futuro incierto del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, por FÁTIMA PABLOS MATEOS (Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura)

El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica, por BEGOÑA PÉREZ BERNABEU (Profesora Titular. Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras. Área de Derecho Tributario. Universidad de Alicante)

La fiscalidad de las energías renovables en España tras la estela de los objetivos fijados por la Comisión Europea, por ANTONIO JOSÉ RAMOS HERRERA (Doctor en Derecho. Miembro del Grupo de Investigación TRES-i. Universidad Internacional de La Rioja)

Elementos tributarios “ecológicos” para el fomento de la adquisición y utilización de vehículos eficientes energéticamente como medida de protección del medio ambiente, por JUAN DE DIOS REYES RASCÓN (Contratado predoctoral FPU. Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla)

Incentivos fiscales para la transición ecológica dirigidos a las personas físicas, por LEONOR TORIBIO BERNÁNDEZ (Universidad de Sevilla)

Un problema actual al que debe enfrentarse la transición ecológica en el ámbito tributario: la posible concreción de la capacidad contaminante como índice de riqueza sometido a gravamen, por ANTONIO VAQUERA GARCÍA (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León)

El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica

BEGOÑA PÉREZ BERNABEU

Profesora Titular

Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras.

Área de Derecho Tributario. Universidad de Alicante

1. La tributación del carbono: una visión general. 2. La fuga de carbono como principal inconveniente de la política de precios del carbono. 3. El mecanismo de ajuste de carbono en frontera (BCA). A) Concepto y caracterización del BCA. B) Origen y tentativas de aplicación del BCA. C) El BCA en la UE: pasado, presente y anunciado futuro. 4. Implicaciones del BCA en el Derecho Comercial Internacional.

1. LA TRIBUTACIÓN DEL CARBONO: UNA VISIÓN GENERAL

A diferencia del anterior escenario creado por el Protocolo de Kioto en el que algunos Estados debían cumplir importantes reducciones de sus emisiones mientras que otros Estados no tenían ningún tipo de obligación de reducir sus emisiones, el Acuerdo de París de 2015¹ inauguró una nueva época de cooperación internacional en la lucha contra el cambio climático e introdujo un mayor grado de flexibilidad en la elección por parte de los Estados tanto de los objetivos medioambientales como de las medidas para alcanzarlos. Para alcanzar los objetivos de París², la implantación de una política de fijación de precios del carbono (*Carbon Pricing*) es una pieza fundamental que cuenta con una creciente aceptación³, puesto que afecta directamente a las emisiones al penalizar las fuentes de energía en proporción a su contenido de carbono. De hecho la propia Cumbre de París de 2015 (la COP 21) señalaba la necesidad de promocionar el uso de esta herramienta por parte de estados y empresas para lograr los objetivos de reducción de emisiones globales.

¹ El Acuerdo de París fue firmado el 22 de abril de 2016 –día de la Tierra en Nueva York por 175 partes (174 países y la Unión Europea)¹ y entró en vigor el 4 de noviembre al haberse ratificado por 55 naciones que suman al menos el 55% de las emisiones contaminantes a nivel mundial, los requisitos que marcaba el Acuerdo para cobrar vigencia.

² Según el Informe: *The Paris Agreement: A turning point? The Low Carbon Economy Index (2016)* necesitamos alcanzar una tasa de reducción anual de la intensidad del CO₂ –descarbonizar- del 6,5% para no superar el objetivo de los dos grados.

³ El Banco Mundial señala en su estudio *State and Trends of Carbon Pricing* de 2015 que desde 2012 el número de mecanismos de *carbón pricing* implementados o previstos se ha duplicado. En la actualidad, alrededor de 40 jurisdicciones nacionales y más de 20 ciudades, estados y regiones –que representan casi un cuarto de las emisiones globales de efecto invernadero- han puesto un precio al carbono. En total cubren aproximadamente la mitad de las emisiones de estos territorios, que se traduce en 7 gigatoneladas equivalentes de CO₂ (GtCO₂e) aproximadamente un 12% de emisiones mundiales, Ruiz, P.: *El carbón pricing como herramienta de gestión empresarial*, Forética, pág. 7, (disponible en: https://www.foretica.org/carbon_pricing_foretica.pdf).

Las políticas de fijación de precios al carbono se basan en el principio de “quien contamina, paga” y persiguen que la actividad económica refleje los costes del daño provocado por las emisiones de CO₂ y, de este modo, poner en igualdad de condiciones las actividades económicas con altos niveles de emisión y las que generan menos emisiones. Se espera que, con el tiempo, logren reorientar la estructura de la economía hacia actividades con bajos niveles de emisión.

Esta política de fijación de precio al carbono se lleva a cabo a través de instrumentos, tanto de carácter explícito, como indirecto, que obligan a las empresas a internalizar los costos de sus emisiones. Entre los mecanismos explícitos se encuentran, por un lado impuestos al contenido de carbono de los combustibles o de las emisiones, o, por otro lado, los sistemas de comercio de derechos de emisión, mientras que entre los mecanismos indirectos, encontramos los impuestos a la energía, las normas sobre emisiones o los sistemas de apoyo a las energías renovables o la eficiencia energética, entre otros.

En nuestro trabajo, de entre todos los distintos mecanismos existentes, fijaremos nuestra atención en los mecanismos explícitos y, dentro de estos, a los de naturaleza tributaria, dejando a un lado los sistemas de comercio de derechos de emisión que carecen de naturaleza tributaria, por tratarse de un instrumento de mercado. Nuestra selección del objeto de este estudio viene avalada por el hecho de que en el ámbito de la descarbonización de la economía y la utilización de nuevas fuentes no contaminantes de energía, se viene constatando las oportunidades que ofrece la fiscalidad para incentivar el consumo de fuentes energéticas menos contaminantes, como pone de manifiesto el reciente estudio de la OCDE “*Taxing Energy Use 2019. Using taxes for climateaction*”.

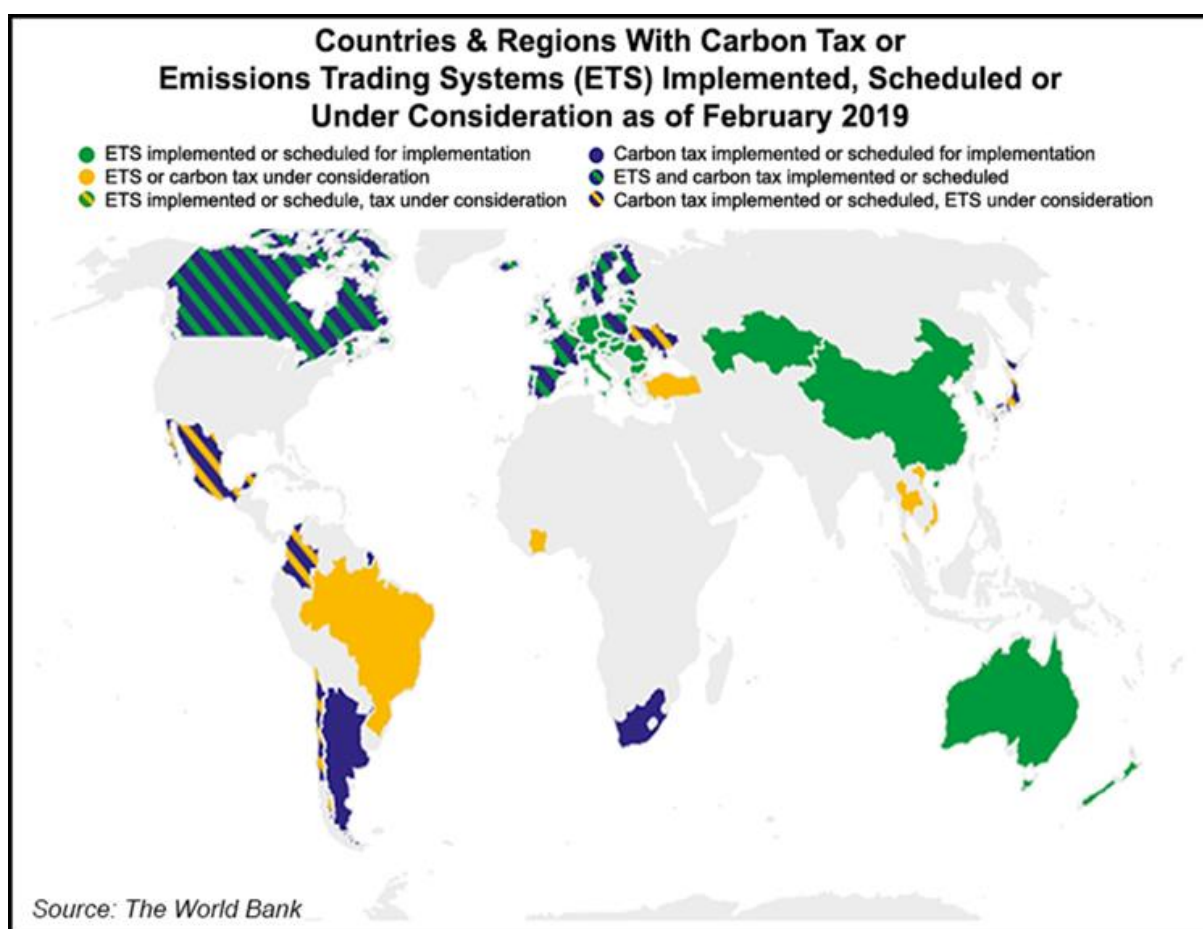
En el ámbito de la tributación al carbono, a pesar de la gran variedad de figuras impositivas existentes, podemos destacar, a grandes rasgos, dos categorías de figuras: los Sistemas de gravamen directo a la emisión (*Carbon Tax*) y el Mecanismo de Ajuste de Carbono en Frontera (*Border Carbon Adjustment, BCA*).

Los *Sistemas de gravamen directo a la emisión (Carbon Tax)* pueden presentar distintos caracteres o diseños, no obstante, es posible extraer unas notas definitorias comunes a las diversas formas que puede presentar un *Carbon Tax*. En consecuencia, puede afirmarse que el *Carbon Tax* es un impuesto medioambiental sobre la emisión de dióxido de carbono, gas de efecto invernadero, que pretende reducir su expulsión a la atmósfera. El objetivo de este impuesto es desalentar las emisiones de contaminantes, haciendo pagar a los contaminadores en proporción a sus emisiones. El resultado derivado de la aplicación de este impuesto es el aumento de los precios en proporción a las emisiones que ha provocado su producción. De esta manera se pretende promover el consumo de los productos que hayan inducido menos emisiones de dióxido de carbono en su fabricación.

En la actualidad, a nivel mundial más de 40 gobiernos han adoptado impuestos al carbono de alguna manera, apreciándose una tendencia general a implantar este impuesto, sobre todo en los países de la OCDE, si bien en muchos casos complementados con esquemas de intercambios de derechos de emisiones (ETS). Así, países como Chile, México, Japón, Australia, Suiza y en la Provincia de Columbia Británica (a partir de 2008), Sudáfrica (a partir de 2016) en incluso EEUU (en

donde el pasado mes de julio de 2019 se presentaron hasta 3 iniciativas legislativas en el Congreso de EE.UU.⁴) son claros ejemplos de ello.

En cuanto a la cuantía del gravamen, puede afirmarse, como regla general, que los impuestos más elevados se aplican en los países europeos, específicamente en el norte de Europa. Suecia es el país con el impuesto más elevado que asciende a 168 dólares por tonelada de CO₂ emitida, seguido de Suiza y Finlandia con un impuesto que supera los 60 dólares. En cambio, en países como Islandia, México y Japón, el impuesto es menor con precios por debajo de los 10 dólares. Sin embargo, la experiencia en el uso para América Latina y el Caribe (ALC) todavía escasa a excepción de México y Chile, y recientemente Colombia introdujo un impuesto similar⁵.



⁴ The first, the Climate Action Rebate Act of 2019 (CAR Act), was introduced by Sen. Chris Coons (D-DE) and Sen. Dianne Feinstein (D-CA) in the Senate, and by Rep. Jimmy Panetta (D-CA) in the House. The other two bills, the Stemming Warming and Augmenting Pay Act (SWAP Act) and the Raise Wages, Cut Carbon Act of 2019 (RWCC Act), were introduced by Rep. Francis Rooney (R-FL) and Rep. Dan Lipinski (D-IL) in the House. (https://taxfoundation.org/carbon-tax-bills-introduced-congress/?utm_source=Tax+Foundation+Newsletters&utm_campaign=4a5ec70007-RSS_EMAIL_CAMPAIGN&utm_medium=email&utm_term=0_8387957ec9-4)

⁵ Véase GAGO, A.; LABANDEIRA, X., y LÓPEZ-ÓTERO, X.: "Las nuevas reformas fiscales verdes", *Economics for Energy*, WP 05/2016, (disponible en https://eforenergy.org/docpublicaciones/documentos-de-trabajo/wp_05_2016_v2.pdf).

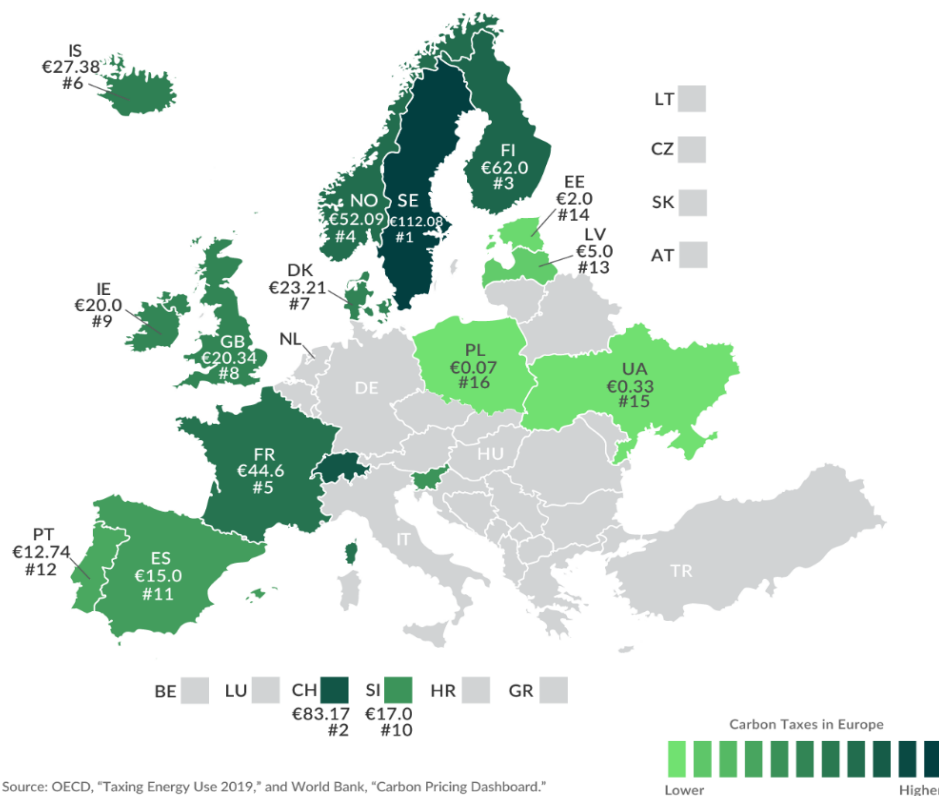
Muchas de estas experiencias han tenido un exitoso resultado. En el Reino Unido, por ejemplo, las emisiones de carbono cayeron a su nivel más bajo desde 1890 gracias a un precio mínimo de carbono de £18 por tonelada de CO₂. El impuesto sobre el carbono de la Columbia Británica - introducido en 2008- hizo disminuir las emisiones en casi un 5% a partir de 2015. Por su parte, el impuesto sobre el carbono de Suecia ha contribuido de manera decisiva a reducir las emisiones en un 26% desde 1990.

Si nos centramos en el ámbito europeo, desde que en 1990 Finlandia fuera el primer país en todo el mundo en introducir un *Carbon Tax* y poco después -en 1991-1992- Noruega, Suecia y Dinamarca siguieran sus pasos, no son pocos los Estados europeos que han creado un impuesto de este tipo hasta alcanzar en la actualidad el número de 15. No obstante, la cuantía del gravamen varía desde menos de un €1 por tonelada de carbono emitida en Ucrania y Polonia hasta los más de €100 en Suecia.

En general, se observa que en los países europeos el impuesto directo sobre el carbono considera una proporción de sus emisiones totales de GEI (entre 15 y 50%), además, declara exentos del pago a aquellos sectores que ya pagan un precio dentro del régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea (EU ETS, por sus siglas en inglés), evitando así una doble imposición fiscal.

Carbon Taxes in Europe

Carbon Tax Rates per Ton of CO₂e, as of 2019



Sin embargo, ante la constatación del incumplimiento de los objetivos de reducción de emisiones de CO2 relacionadas con la energía fijados en el Acuerdo de París, hay otro tipo de medidas de naturaleza tributaria que está suscitando un creciente interés en los Estados. Nos referimos al *Mecanismo de Ajuste de Carbono en Frontera (Border Carbon Adjustment, BCA)*, a cuyo estudio dedicaremos las siguientes páginas de este trabajo.

2. LA FUGA DE CARBONO COMO PRINCIPAL INCONVENIENTE DE LA POLÍTICA DE PRECIOS DEL CARBONO

A pesar de que la fijación de precio al carbono es una de las estrategias más eficientes a las que están recurriendo los Estados para responder al cambio climático, pues la asimetría en la asignación de precios al carbono en los diferentes países a los que deben hacer frente las empresas de distintas jurisdicciones (dado que la política de fijación de precio al carbono aún no se ha extendido a nivel mundial) puede dar lugar a un fenómeno denominado “fuga de carbono” (*carbón leakage*) ante la pérdida de oportunidades de negocio, beneficios o participación de mercado frente a competidores que no están obligados a tener en cuenta el costo de la contaminación por emisiones de carbono.

Este fenómeno se produce cuando el precio al carbono establecido dentro de un país provoca que las actividades económicas (y las emisiones que de ellas se derivan) se trasladen a otras jurisdicciones que no han adoptado políticas equivalentes produciéndose un correlativo aumento de las emisiones de CO2 fuera de los países que toman medidas para reducir las emisiones de carbono. La fuga de emisiones se produce a través de dos canales principales: los cambios a corto plazo en los volúmenes de producción de los establecimientos existentes y los cambios a largo plazo en las nuevas decisiones de inversión⁶.

La probabilidad de que aparezca este fenómeno es limitada y depende de una variedad de factores. Además, la determinación de la existencia y la cuantificación de este fenómeno entrañan gran complejidad debido a que no solo la fuga de carbono influye en las decisiones de externalización de las empresas, sino que entran en juego otros factores como, por ejemplo, el sistema impositivo, la calidad de instituciones e infraestructuras, la estrategia o la estructura de costes.

No obstante, ante un riesgo importante de fuga de carbono, los Estados pueden adoptar ciertas medidas para mitigar esos riesgos (véase la tabla inferior). Las medidas más comúnmente usadas son las medidas que reducen las contribuciones de impuestos, como las exenciones, los reembolsos y las compensaciones, o que ofrecen apoyo en especie, como los subsidios. Aunque también es posible destacar otras medidas como por ejemplo, las medidas aplicables en frontera al objeto de ampliar el ámbito de aplicación de las medidas nacionales a las importaciones, o consistentes en reembolsos para las exportaciones o los acuerdos recíprocos sobre un determinado nivel en el

⁶ Los principios FASTER para lograr el éxito en la fijación de precio al carbono: Enfoque basado en las experiencias iniciales, OCDE y Grupo Banco Mundial

precio del carbono que reducen o eliminan el diferencial de precio con jurisdicciones que compiten⁷. Otra posible solución puede instrumentarse a través de la asignación gratuita de créditos de carbono a sectores que compiten en mercados internacionales regulados o cuya tipología de productos tienen una menor diferenciación. De hecho, como parte del marco de políticas 2030 sobre clima y energía, los líderes de la UE han decidido continuar con la asignación gratuita de derechos de emisión hasta 2030⁸.

TIPOLOGÍA DE LAS MEDIDAS PARA ABORDAR LOS RIEGOS DE FUGA DE CARBONO

| | | MEDIDA | EJEMPLOS |
|--|---|---|-----------------------------------|
| Medidas para abordar los riesgos de fuga y distributivos | Reducción de los pagos del impuesto al carbono | Exenciones | Columbia Británica, Japón, Suiza |
| | | Reducción de las tasas impositivas | Suecia, Francia |
| | | Reembolsos de los pagos del impuesto al carbono | Dinamarca, Irlanda, Finlandia |
| | | Compensaciones | México, Sudáfrica |
| | Medidas de respaldo | Reembolsos basados en la producción | Impuesto sueco al NO _x |
| | | Programas de respaldo (por ej., subsidios) | Sudáfrica, Irlanda, Suiza, Japón |
| | | Reducciones de impuestos (no relacionados con el carbono) | Columbia Británica, Francia |
| | Pagos fijos | Australia | |
| Medidas que solo abordan las fugas | Ajustes en frontera y gravamen basado en el consumo | SCE de California | |
| | Medidas de coordinación del impuesto | Ninguna | |

Fuente: Guía del impuesto al carbono un manual para creadores de política (Síntesis: impuestos al carbono en síntesis), International Bank for Reconstruction and Development, 2017, pág. 16.

3. EL MECANISMO DE AJUSTE DE CARBONO EN FRONTERA (BCA)

A) Concepto y caracterización del BCA

Se trata de un instrumento de naturaleza tributaria y de carácter estatal dirigido a nivelar los desiguales esfuerzos que llevan a cabo los Estados en materia de protección del medio ambiente. La principal peculiaridad de esta figura es su aplicación no en el territorio nacional del Estado que lo ha adoptado, sino en las fronteras de éste.

Aunque no es una figura novedosa, dos hechos han reavivado el debate en los últimos años sobre la adopción de medidas en frontera para la consecución de los objetivos medioambientales fijados

⁷ Guía del impuesto al carbono un manual para creadores de política (Síntesis: impuestos al carbono en síntesis), International Bank for Reconstruction and Development, 2017, pág. 16.

⁸ Ruiz, P., *El carbón pricing como herramienta de gestión empresarial*, Forética, pág. 14, disponible en: https://www.foretica.org/carbon_pricing_foretica.pdf

por los Estados. Por un lado, la posibilidad que ofrece el Acuerdo de París de adoptar medidas comerciales y, por otro lado, la decisión de Estados Unidos (EEUU) de abandonar el Acuerdo de París. En esta creciente corriente que aboga por la creación de BCA se incluye también la UE, de hecho, el pasado 17 de julio la presidenta de la Comisión Europea presentó la agenda europea que pretende implementar durante su mandato, denominada Pacto Verde Europeo (*European Green Deal*) que prevé la implantación de un sistema de “*Carbon Border Tax*” a nivel europeo⁹.

El BCA puede revestir distintas formas, la más sencilla es un gravamen aplicado a la importación y/o exportación de bienes de aquellos países que no tienen un régimen de protección del medioambiente tan desarrollado como el del Estado impositor.

Cabe destacar que el BCA a la importación no comparte la naturaleza de un arancel aduanero ordinario diferenciándose de este en que el gravamen del BCA equivale al gravamen soportado por los productos nacionales “similares”. Es decir, que mientras que un arancel aduanero ordinario recae sobre bienes importados, un BCA constituye un ajuste fiscal que equipara la carga fiscal de los productos importados a la soportada por los productos nacionales. En este sentido, los ajustes fiscales están amparados y permitidos por el Artículo II.2(a) GATT¹⁰. En realidad, el Artículo II.2(a) GATT permite la creación de dos tipos de gravámenes de ajuste a la importación, teniendo también en cuenta las disposiciones del párrafo 2 del artículo III: (i) los gravámenes que recaen sobre los productos importados que son similares a los domésticos y (ii) los gravámenes impuestos sobre una mercancía que haya servido, en todo o en parte, para fabricar el producto importado.

Igualmente, el BCA a la exportación no comparte la naturaleza ni de un gravamen antidumping o un gravamen compensatorio¹¹ ni de una subvención. Los BCA a la exportación están permitidos siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el Acuerdo de la OMC sobre subvenciones y medidas compensatorias, y las normas del GATT. A este respecto, hay que precisar que los BCA sobre las exportaciones que recaigan sobre impuestos directos están prohibidos por el artículo 3 del Acuerdo de la OMC por considerarse subvenciones. Sin embargo, los BCA sobre las exportaciones que recaigan sobre impuestos indirectos son admitidos siempre que su importe no supere el montante del impuesto indirecto que grava dichos bienes exportados cuando se destinan al consumo interno¹².

Cabe plantearse, en primer lugar, si el BCA, para ser eficiente, debe aplicarse a las importaciones, a las exportaciones o en ambos casos. Los BCA sobre las importaciones originan una nivelación de precios dentro del territorio del Estado impositor, mientras que los BCA que recaen sobre las ex-

⁹ Así como ampliar el sistema Europeo de Comercio de Emisiones a sectores actualmente no afectados (el 55 % restante, incluyendo sector marítimo, construcción, entre otros).

¹⁰ *Trade and Climate Change, WTO-UNEP Report, World Trade Organization, 2009, pág. 103.*

¹¹ Artículo VI.4 “Ningún producto del territorio de una parte contratante, importado en el de otra parte contratante, será objeto de derechos antidumping o de derechos compensatorios por el hecho de que dicho producto esté exento de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando esté destinado al consumo en el país de origen o en el de exportación, ni a causa del reembolso de esos derechos o impuestos”.

¹² *Trade and Climate Change, WTO-UNEP Report, World Trade Organization, 2009, pág. 104.*

portaciones consiguen la nivelación de precios en los mercados existentes fuera del Estado impositor. Además, mientras que los BCA sobre las importaciones generan recursos públicos en el Estado impositor, los BCA sobre las exportaciones, por el contrario, los reducen. En último término, aunque los BCA sobre las importaciones tienen un claro efecto reductor de las emisiones, dicho efecto no puede predicarse en todos los casos de los BCA a la exportación, puesto que su posible efecto reductor de las emisiones depende del concreto escenario en que se aplique. Tal vez por este motivo, las grandes iniciativas habidas hasta el momento para implantar BCAs (esto es la propuesta de Directiva Europea de 2007 y las dos propuestas de EEUU) si bien nunca llegaron a materializarse, apostaban por la creación de un BCA a la importación exclusivamente.

En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que el BCA podría aplicarse de manera independiente o de manera coordinada junto con otras medidas domésticas como un impuesto al carbono o un sistema de comercio de emisiones. En el caso de aplicarse conjuntamente con un impuesto al carbono, el BCA podría consistir en un gravamen sobre los bienes importados equivalente a la carga tributaria que soportan los productos nacionales que son gravados por el impuesto al carbono. A la inversa, en los supuestos de exportación, podría consistir en un beneficio fiscal que disfrutasen los bienes exportados.

Por otro lado, en el supuesto de ser aplicados junto con un sistema de comercio de emisiones, el BCA impondría a productores o importadores extranjeros la obligación de comprar derechos de emisión. Así, los importadores de productos originarios de determinados Estados que no cuentan con una política medioambiental similar al del Estado de destino de los bienes, se verían obligados a comprar derechos de emisión en dicho Estado. Por el contrario, los exportadores del Estado de aplicación del BCA estarían habilitados para vender parte de sus derechos de emisión previamente adquiridos.

No obstante, el BCA puede también revestir otras formas como, por ejemplo, el cumplimiento de determinadas obligaciones de importación (i.e. normas de funcionamiento). Incluso el BCA puede aplicarse (alternativa o acumulativamente) a la exportación revistiendo la forma de una reducción de la carga tributaria soportada por ese producto nacional o flexibilizando determinados requisitos exigidos por la normativa aduanera¹³.

B) Origen y tentativas de aplicación del BCA

Los actuales BCA son herederos de los originarios BTAs (*Border Tax Adjustments*) que aparecieron por primera vez en el siglo XVIII en EEUU, y que carecían de una justificación medioambiental, pues en ese momento su objetivo era nivelar los precios de los productos. Nos referimos a un mecanismo de naturaleza fiscal aplicable en frontera a las exportaciones creado por la *Whiskey Act* en 1791. Hasta el siglo XX no volvería a surgir una seria preocupación en torno a esta figura, de hecho para encontrar discusiones en torno a esta figura debemos esperar a 1968 en el ámbito de la OCDE y a 1970 en el ámbito del GATT, si bien este instrumento seguía configurado como un mecanismo comercial sin finalidad medioambiental. Es en 1994 cuando encontramos uno de los

¹³ BREWER, T. L. (2004): "The WTO and the Kyoto Protocol: interaction issues", *Climate Policy* 4:3-12.

primeros documentos que relaciona el BTA con fines medioambientales, se trata del documento de la OCDE "Environmental Taxes and Border Tax Adjustments" publicado en 1994. Más recientemente, durante las Conferencias del Clima de Naciones Unidas, ha ido cobrando fuerza la idea de aplicar los BTA al objeto de frenar las emisiones de carbono a la atmósfera, surgiendo así la idea de los BCA¹⁴.

Aunque inicialmente los BCA eran considerados únicamente por los países industrializados, preocupados por la ausencia de medidas de protección ambiental en otros países con economías menos desarrolladas, en la actualidad también están siendo considerados como un instrumento de política medioambiental por países en vías de desarrollo, especialmente desde que EEUU se retiró del Acuerdo de París.

En la actualidad, a pesar de las diversas iniciativas legislativas habidas relativas a la creación de BCA (que seguidamente comentaremos), no existe ningún ejemplo de BCA a nivel estatal, aunque sí encontramos un ejemplo vigente de BCA (el único) a nivel sub-estatal en California, si bien con un ámbito de aplicación limitada, pues sólo se aplica a la electricidad importada de Estados vecinos. Sin embargo, son cada vez más abundantes los llamamientos a la creación de un impuesto de este tipo por parte de diversos países como México, Canadá o Francia e incluso por parte de la Unión Europea.

INICIATIVAS LEGISLATIVAS MÁS RELEVANTES SOBRE BCA

| Nombre | Año | Jurisdicción | Tipo de propuesta | Ámbito objetivo del impuesto |
|---|------|-------------------|--|---|
| Future Allowance Import Requirement (FAIR) | 2007 | Unión Europea | Propuesta de modificación Directiva 2003/87/EC Artículo 29 (Nunca adoptada) | Importaciones y exportaciones desde terceros Estados que no cuentan con un plan de acción climático equivalente al de la UE de bienes susceptibles de provocar fuga de carbono. |
| Carbon Inclusion Mechanism + Propuesta específica para el sector del cemento (2016) | 2009 | Unión Europea | Propuesta de Directiva 2009/29/EC Artículo 10 ter (1)(b) (Establece posibilidad futura de adoptar, nunca se hizo uso de esta habilitación) | Importaciones y exportaciones de bienes de sectores con riesgo de fuga de carbono relacionados con Estados que no cooperan en el marco de los acuerdos internacionales de protección del medio ambiente o que no cuentan con un sistema de precios del carbono. |
| American Climate and Energy Security Act (HR 2454) | 2009 | EEUU | Propuesta legislativa que solo fue aprobada por una cámara del Congreso (Nunca adoptada) | Bienes producidos por determinados sectores y productos manufacturados para el consumo provenientes de países que no cumplen una serie de estándares fijados en la norma y que no disfrutaban de exención por bajas emisiones o bajo nivel de desarrollo. |
| Sistema de comercio de emisiones de California | 2011 | California (EEUU) | Adoptada y en vigor | Electricidad importada a California desde estados vecinos que no están vinculados al sistema de comercio de emisiones californiano. |

Fuente: elaboración propia

¹⁴ Véase PIRLOT, A. (2017): *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law*, Edward Elgar Publishing, págs. 18-44.

C) El BCA en la UE: pasado, presente y anunciado futuro

Desde que en el año 2005 se implantara en la UE el sistema de Venta de Emisiones de Carbono (*Emissions Trading System*, ETS) a través de la Directiva 2003/87/EC, al objeto de limitar las emisiones de CO₂ a las exigencias derivadas del Protocolo de Kioto de 1997, la preocupación por el riesgo de fuga de carbono ha sido una preocupación constante. De hecho, desde 2007 en la UE ha elaborado tres propuestas distintas.

La primera de ellas se materializó en el Borrador de Propuesta de modificación de la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo que modificaba la Directiva 2003/87/CE presentado el 10 de diciembre de 2007. El artículo 10 de este borrador preveía modificar el artículo 29 de la Directiva 2003/87/CE para introducir un *Future Allowance Import Requirement* (FAIR) al objeto de gravar las importaciones y exportaciones desde terceros Estados que no contaran con un plan de acción climático equivalente al de la UE de bienes susceptibles de provocar fuga de carbono. Finalmente no fue incluido en el texto definitivo de la propuesta de Directiva de 2008.

El segundo intento se materializó en el artículo 10 ter (1) (b) de la Propuesta de Directiva 2009/29/EC. Este precepto habilitaba la futura adopción de un BCA que gravara las importaciones y exportaciones de bienes de sectores con riesgo de fuga de carbono relacionados con Estados que no cooperan en el marco de los acuerdos internacionales de protección del medio ambiente o que no cuentan con un sistema de precios del carbono, al objeto de paliar los efectos de la fuga de carbono. Sin embargo, nunca se hizo uso de esta habilitación normativa. Íntimamente relacionada con este texto normativo se encuentra la tercera tentativa de introducción de un BCA a nivel europeo, pues, sobre la base de este artículo 10 ter (1) (b), a raíz de una iniciativa francesa, se barajó la posibilidad de introducir un BCA específico para el sector del cemento denominado *Carbon Inclusion Mechanism* (CIM) que gravaría las importaciones de cemento o ladrillos de cemento a la UE al objeto de nivelar los precios en el mercado interior.

Tras estos tres intentos fracasados, el pasado 11 de diciembre de 2019 se hizo pública la Comunicación de la Comisión “El Pacto Verde Europeo” [COM(2019) 640final] en respuesta a los desafíos del clima y el medio ambiente y como parte de la estrategia de la Comisión Europea para aplicar la Agenda 2030 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas. En esta Comunicación, la Comisión propone la creación de un Mecanismo de Ajuste de Carbono en Frontera (*Border Carbon Adjustment*) como medida alternativa al actual Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE en determinados sectores. Sin embargo, a fecha de hoy todavía no se conoce cuáles serán los detalles de esta figura.

4. IMPLICACIONES DEL BCA EN EL DERECHO COMERCIAL INTERNACIONAL

Resulta innegable que los BCAs persiguen un doble objetivo: por un lado, persiguen un objetivo medioambiental como es la reducción de las nocivas emisiones de CO₂ a la atmósfera y, por otro lado, persiguen un objetivo económico como es la salvaguarda de la competitividad del sector de producción nacional cuyos costes de producción son más elevados debido al cumplimiento de la normativa medioambiental. Esta protección se consigue mediante la aplicación de un gravamen

en frontera a las importaciones de productos de otros Estados en cuya producción no se ha tenido que asumir los costes medioambientales, puesto que esos terceros Estados no cuentan con normativa medioambiental.

En relación con este segundo objetivo, nos planteamos en este trabajo su encaje en las excepciones previstas en el Artículo XX del GATT¹⁵. En concreto nos planteamos su encaje en los apartados (b) y (g) del artículo XX del GATT. Según estos apartados, los Estados pueden adoptar medidas contrarias a las disposiciones del GATT en materia de aranceles aduaneros siempre que estas medidas resulten *necesarias* para proteger la vida de personas, animales o plantas o la salud (apartado b) o sean *relativas* a la conservación de los recursos naturales agotables¹⁶ (apartado g). Así pues, para que una medida arancelaria de carácter medioambiental –como el BCA– pueda resultar aplicable, debe poder ser incluida en una de estas dos excepciones del artículo XX. No obstante, para poder encajar en alguna de estas dos excepciones la medida no debe suponer “un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en que prevalezcan las mismas condiciones, o una restricción encubierta al comercio internacional” tal y como establece el primer párrafo del Artículo XX GATT.

En este sentido, los BCAs dirigidos a reducir las emisiones de CO2 pueden tener cabida tanto en el apartado (b) puesto que pretenden proteger a los seres humanos de las negativas consecuencias del cambio climático, como en el apartado (g), a la vista de que estos tributos pretenden no sólo proteger el clima del planeta, sino también asegurar la supervivencia de ciertas especies de plantas y animales que podrían desaparecer debido al calentamiento global¹⁷.

Sin embargo, para que ello suceda es imprescindible que, en primer lugar, exista una conexión entre la medida fiscal adoptada y el objetivo medioambiental. En concreto, en el caso de acogerse a la excepción prevista en el apartado (b), la medida debe resultar *necesaria* para la protección de la vida o debe ser *relativa* a la conservación de los recursos naturales agotables. Para determinar que una medida se considere necesaria, debe compararse dicha medida con sus posibles alternativas y debe concluirse que la medida adoptada es la menos restrictiva con el comercio, al mismo tiempo que contribuye de la misma manera que el resto de medidas alternativas a la protección del medio ambiente¹⁸. Por su parte la excepción prevista en el apartado (g) exige que la medida adoptada sea relativa a la conservación de los recursos naturales agotables, lo que exige una relación sustancial entre la medida y la conservación del recurso, esto se traduce en que la medida esté razonablemente relacionada con el objetivo perseguido¹⁹. Además, para que la medida pueda

¹⁵ Además, la adopción de un BCA puede generar problemas de incompatibilidad con la normativa del GATT, en concreto con el principio de Nación más Favorecida (NMF), recogido en el Artículo I y el principio de Trato Nacional (TN) recogido en el Artículo III del GATT.

¹⁶ A condición de que tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o al consumo nacionales.

¹⁷ *Trade and Climate Change, WTO-UNEP Report, World Trade Organization, 2009, pág. 108.*

¹⁸ Véase la decisión del panel de la OMC en el caso *Brazil-Retreated Tyres WT/DS332*, apartado 178.

¹⁹ *Appellate Body, US – Shrimp*, para. 141.

encontrar cabida en estas excepciones se exige que sea aplicada conjuntamente con las restricciones sobre la producción o consumo nacional²⁰.

Y, en segundo lugar, para poder acogerse a estas excepciones, es también necesario que la medida sea aplicada de buena fe, de forma que su aplicación no constituya un abuso o mal uso por parte del Estado de aplicación²¹. En el fondo, lo que se exige es que los Estados mantengan un equilibrio entre el derecho a invocar la excepción y el derecho del resto de Estados firmantes del GATT. La apreciación de la concurrencia de esta circunstancia se llevará a cabo caso por caso, siendo circunstancias a tener en cuenta en esta valoración: el grado de coordinación y cooperación que lleve a cabo el Estado impositor en los ámbitos del comercio internacional y medioambiental, la flexibilidad para tener en cuenta las circunstancias especiales que puedan presentar ciertos Estados, el diseño en concreto de la medida,...²²

El grado de cumplimiento de los requisitos hasta ahora expuestos por parte del BCA depende de su concreto diseño, por lo que un análisis del caso concreto resulta ineludible. No obstante, es posible realizar algunas observaciones con carácter general sin perjuicio del ulterior análisis de la medida en particular.

En primer lugar, es preciso destacar que la imposición de un BCA a la exportación (teniendo en cuenta que únicamente aquellos BCAs sobre las exportaciones que recaigan sobre impuestos indirectos son admitidos) es más difícil de justificar desde el punto de vista de estas excepciones puesto que, por un lado, no suponen un claro incentivo a la descarbonización, ya que consisten en una reducción de la carga fiscal de los productos que van a ser exportados al objeto de igualar el precio del producto exportado con el de los productos producidos en otros Estados. Por otro lado, como hemos comentado anteriormente, el posible efecto reductor de las emisiones depende del concreto escenario en que se aplique siendo preferible su aplicación conjunta con un sistema de comercio de emisiones.

En segundo lugar, otra opción para alinear el diseño de un BCA con los requisitos de las excepciones antes mencionados pasa por la previsión de unos supuestos de exención para aquellos productos que están sujetos a un gravamen a la exportación de similar entidad en sus Estados de origen, como es el caso del acero en china, aunque este gravamen chino no obedece a motivos medioambientales²³.

²⁰ *WTO Appellate Body Report: Gasoline - United States*, WT/DS2/9, págs. 20-21.

²¹ *Appellate Body, US - Shrimp*, para. 158.

²² *Trade and Climate Change, WTO-UNEP Report, World Trade Organization*, 2009, pág. 109.

²³ MONJON, S., y QUIRION, P.: "How to design a border adjustment for the European Union Emissions Trading System", *Energy Policy*, Volume 38, Issue 9, September 2010, Págs. 5199-5207. <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S030142151000354X>