

Panorama de la fiscalidad medioambiental en Francia

Bruno Trescher

13.1. Introducción

El objeto de mi intervención es proporcionar una visión general de la fiscalidad medioambiental francesa. A menudo se alaba a Francia por su inventiva fiscal y su capacidad para aumentar los impuestos, pero hay que decir que el panorama es mucho más sombrío cuando se trata de la fiscalidad medioambiental y energética.

A pesar de sus halagüeñas apariencias, la fiscalidad medioambiental presenta importantes deficiencias. En el breve recorrido que nos disponemos a presentar, encontramos tanto signos relativamente positivos como negativos o decepcionantes.

13.2. Una fiscalidad medioambiental deficitaria pero en línea con la media europea

Los impuestos medioambientales están en línea con la media europea, representan alrededor del 2,2% del PIB y ascienden a unos 63.000 millones de euros.

Desde 2020, el presupuesto del Estado incluye un componente ecológico. Cada año, como anexo al proyecto de Ley de Finanzas, el Gobierno publica un informe, el Presupuesto Verde, en el que se enumeran todos los gastos que tienen un impacto positivo o negativo en el medio ambiente. Desde la aparición de este presupuesto verde se ha producido un claro incremento del gasto en planificación ecológica, que ha aumentado en 7.000 millones de euros hasta alcanzar los 39.700 millones de gastos considerados de impacto favorable para el medio ambiente.

13.2.1. Análisis desde la perspectiva de las cifras

Hay impuestos vinculados al medio ambiente o a la energía que ofrecen una alta rentabilidad. Entre ellos figuran impuestos generales sobre actividades contaminantes (1.318.000.000 euros) o el impuesto sobre el consumo interior neto de productos energéticos (16.432.978.472 euros).

Sin embargo, estas cifras deben ser relativizadas y contextualizadas.

Aunque el conjunto de los impuestos medioambientales supera los 60.000 millones de euros, apenas equivale al impuesto de sociedades y es muy inferior al impuesto sobre la renta (90.700 millones de euros) o al impuesto sobre el valor añadido (96.300 millones de euros).

En cuanto al muy rentable impuesto sobre el consumo interno de productos energéticos, también podemos relacionarlo con la fiscalidad medioambiental¹. De hecho, es el digno heredero de un impuesto interno sobre el petróleo creado en 1928, en una época en que se desconocían las consideraciones ecológicas.

Es más, mientras que los gastos del Estado que repercuten favorablemente en el medio ambiente se acercan a los 40.000 millones, los ingresos medioambientales asignados al presupuesto del Estado han alcanzado un

¹ Ahora llamada Fracción aplicada en Francia continental a los productos energéticos distintos del gas natural y el carbón.

techo de 26.000 millones. Esto significa que la fiscalidad medioambiental del Estado es claramente insuficiente para financiar la transición energética del Estado.

Por último, hay que reconocer la existencia de una multitud de exacciones muy poco rentables o incluso contraproducentes.

Por ejemplo, podemos cuestionarnos sobre la pertinencia de las dos tasas locales y departamentales sobre los remotes mecánicos, que apenas reportan 60 millones de euros a las arcas públicas².

Otro ejemplo igualmente cuestionable es el del impuesto sobre el transporte marítimo de pasajeros a zonas protegidas —*La taxe sur les passagers maritimes embarqués à destination d'espaces naturels protégés* (TPM)³—, que supone apenas 4 millones de euros. Lo mismo ocurre con los 4 millones de euros del impuesto sobre las motos acuáticas (es decir, las motos de agua y los «hors bords»).

Por último, la tasa de inscripción para el examen de la licencia de caza, que aporta aproximadamente 1 millón de euros.

Todo esto complica el sistema fiscal y es muy poco eficiente. Pero a veces estos impuestos poco rentables son incluso antiproductivos. En un momento en que Francia quiere promover las energías renovables, y la eólica en particular, implanta un impuesto a tanto alzado sobre las turbinas eólicas y mareomotrices, que solo reporta 50 millones de euros. No es mucho, pero basta para disuadir a algunos inversores.

Además de estas cifras, hay que fijarse en los aspectos cualitativos.

13.2.2. Un sistema fiscal incongruente basado en una multitud de impuestos

Una vez analizadas las cifras, es necesario analizar el fondo de las medidas tributarias. Si nos atenemos a la nomenclatura de Eurostat, según la cual la «fiscalidad medioambiental» se compone de cuatro tipos de impuestos:

2 Creada con un propósito medioambiental debido a la situación de los municipios de montaña, que se caracteriza por el estancamiento o la disminución de sus recursos como consecuencia del cambio demográfico y el aumento de sus costes, sobre todo en materia medioambiental (Hugot, Le Marchand y Moulin, 2017).

3 El impuesto sobre los pasajeros marítimos que viajan a zonas naturales protegidas (TPM) se añade al precio del billete, desembarquen o no los pasajeros en la zona protegida, y lo recaudan los transportistas, que lo repercuten a sus clientes (AA. VV., 2014).

impuestos sobre la energía, impuestos sobre el transporte, impuestos sobre la contaminación e impuestos sobre los recursos, vemos que existen casi 70 impuestos medioambientales. Esto está muy lejos del «sistema fiscal medioambiental unificado» que reclama Claude Dao en su notable libro.

En su informe de 27 de marzo de 2024 sobre el papel de la fiscalidad en la política energética y climática francesa⁴, el Tribunal de Cuentas identificó una de las causas de esta extrema diversidad. Se trata de la ausencia de una definición precisa de la fiscalidad energética, a menudo asociada a la fiscalidad medioambiental. En cuanto a esta última, se refiere simplemente a todos los impuestos cuya base imponible es desfavorable para el medio ambiente.

Ciertamente, el Ministerio responsable de la transición ecológica afirma que el objetivo de la fiscalidad medioambiental, a través de la señal de precio que proporciona a los consumidores, es fomentar el consumo de productos que tengan un menor impacto en el medio ambiente, pero también promover la sobriedad energética.

Y del mismo modo, la introducción del «presupuesto verde» a partir del PLF 2021 permitirá identificar los impuestos dedicados a la «fiscalidad medioambiental».

Sin embargo, el Tribunal de Cuentas observa que esta mejora significativa de la información pública no es suficiente y que persiste la impresión de vaguedad, sobre todo porque no existe una armonización de las definiciones francesas, europeas e internacionales. Por el contrario, el «presupuesto verde» que elabora esta lista de recursos públicos medioambientales reivindica una metodología que difiere del Reglamento UE 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas del medio ambiente, que define un «impuesto medioambiental».

Los recursos públicos medioambientales están constituidos por exacciones establecidas por las autoridades públicas, uno o varios de cuyos parámetros (métodos de cálculo, ámbito de los contribuyentes o productos o servicios afectados) se refieren específicamente a uno o algunos de los elementos vinculados directamente a uno de los siguientes ámbitos, se-

4 «La place de la fiscalité de l'énergie dans la politique énergétique et climatique française», Observations définitives, ref. S2024-0646: https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2024-09/20240906-S2024-0646-Place-fiscalite-energie-dans-politique-energetique-et-climatique-francaise_0.pdf

leccionados en función de los evidentes problemas medioambientales que plantean: la energía, los transportes, los recursos naturales (incluido el suelo), los productos liberados en el medio ambiente y el impacto de las construcciones humanas en el suelo.

Por consiguiente, el hecho de que un impuesto tenga en cuenta cuestiones medioambientales no prejuzga su utilización, en aplicación del principio de universalidad presupuestaria.

Además, el carácter «medioambiental» de un tributo no excluye la persecución de otros objetivos o cuestiones (por ejemplo, el mantenimiento de la red nacional de carreteras financiada en particular por los ingresos de la *taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* (TICPE) (Mazauric, 2023).

Los importes recaudados por el tributo no deben influir en la evaluación de su impacto medioambiental. Por ejemplo: el impuesto de incentivo a la incorporación de biocarburantes tiene un rendimiento cero si todos los operadores incorporan energías renovables en los carburantes al nivel fijado por el impuesto.

Y, por último, el carácter «medioambiental» de un tributo no prejuzga el impacto real de los impuestos calificados de medioambientales sobre el medio ambiente, ya que estos impuestos pueden tener a veces un vínculo tenue con el medio ambiente, por ejemplo, la *contribution tarifaire d'acheminement* que financia la Caisse nationale de retraite des industries électriques et gazières (Viessant, 2023). En consecuencia, la clasificación como recurso medioambiental no prejuzga el impacto real de la tasa de la que se deriva sobre el medio ambiente, que puede ser neutro, positivo, negativo o incluso ambivalente.

El propio «presupuesto verde» pone de manifiesto esta dificultad para identificar la fiscalidad medioambiental francesa:

- ¿Puede calificarse de recurso medioambiental la tasa sobre la aviación civil? Aunque se basa en el transporte, su única finalidad es financiar la seguridad aeroportuaria.
- Por el contrario, el impuesto adicional sobre la propiedad y la vivienda, conocido como «impuesto GEMAPI», no tiene nada que ver con la energía, el transporte o la más mínima contaminación o utilización de los recursos naturales. Aparentemente, no tiene nada que ver con el medio ambiente, y, sin embargo, su recaudación se

destina a la gestión de los medios acuáticos y a la prevención de las inundaciones.

En estas condiciones, ¿cómo controlar el alcance de la fiscalidad medioambiental y, dentro de ella, el de la fiscalidad energética? Es fácil comprender por qué la fiscalidad medioambiental en Francia parece una colcha de retales. No es de extrañar, pues, que esta situación repercuta en la bibliografía: ciertamente, existen numerosas investigaciones doctorales (Caruana, 2015) y un gran número de contribuciones sobre cada tipo de fiscalidad, pero, por otro lado, no existe prácticamente ningún libro de texto sobre fiscalidad medioambiental: solo podemos mencionar la obra de S. Caudal, que por cierto data de 2014 (Caudal, 2014).

La ya de por sí sombría diversidad de impuestos, gravámenes y tasas (algunos de ellos poco rentables) empeora aún más la situación si añadimos la multiplicación de nichos de fiscalidad ambiental que afectan a los grandes impuestos sintéticos. Ya se trate del IVA, del IRPF o del impuesto de sociedades, estos grandes impuestos se han utilizado esencialmente como incentivos, con el desarrollo de créditos fiscales, amortizaciones especiales, tipos reducidos, deducciones especiales⁵, etc. Solo el impuesto de sucesiones y el *Impôt sur la Fortune Immobilière* (IFI) parecen haberse librado de este tipo de medidas medioambientales.

El problema es que muchas de estas medidas suelen ser limitadas en el tiempo y no permanentes; esta falta de estabilidad es otra de las críticas que se pueden hacer a la fiscalidad medioambiental en Francia.

5 Relación de algunas de las medidas fiscales incitativas más relevantes:

- Crédit d'impôt en faveur de l'acquisition de véhicules non polluants (200 quinquies, 11 CGI).
- Amortissement exceptionnel des véhicules non polluants (39 AC, AD CGI).
- Amortissement exceptionnel des matériels destinés à l'approvisionnement en GPL, GNV et à la charge des véhicules électriques (39 AE CGI).
- Crédit d'impôt pour les dépenses d'acquisition afférentes à la résidence principales d'équipements utilisant une source d'énergie renouvelable, de matériaux d'isolation (200 quater CGI, 315 CGI).
- Amortissement exceptionnel des matériels destinés à économiser l'énergie et de production d'ENR (39 AB CGI).
- Amortissement exceptionnel des matériels destinés à réduire le bruit (39 quinquies DA).
- Majoration d'un demi-point de l'amortissement dégressif des matériels destinés à économiser l'énergie et de production d'ENR (acquis entre 2001 et 2003).
- CITE (crédit d'impôt transition énergétique) pour les travaux d'amélioration de la performance énergétique d'un logement (200 quater A CGI).
- Taux de TVA à 5,5 % des travaux visant les améliorations de performance énergétique d'un logement.
- Amortissement exceptionnel des immeubles:
- Conçus pour la lutte contre la pollution atmosphériques (39 quinquies E CGI) destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre la pollution de l'air (39 quinquies F).
- Déduction des dépenses de mise aux normes contre l'amiante (31 GCI).
- Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologiques (244 CGI).
- Exonération partielle (75%) des bois et forêts pour l'IFI et les droits de mutation...

13.2.3. La fiscalidad medioambiental se centra principalmente en la energía y poco en la contaminación o los recursos

Las cifras hablan por sí solas: los impuestos sobre la energía son, con diferencia, los más importantes (más de 44.700 millones de euros) y representan el 82% de todos los ingresos fiscales franceses en materia de medio ambiente.

Este origen «energético» de la fiscalidad medioambiental es habitual en muchos países, pero esta forma de fiscalidad tan rentable suele destinarse a una causa climática. Sin embargo, no es el caso de Francia. Como ya hemos mencionado anteriormente, esto se debe al hecho de que este antiguo impuesto no estaba motivado en absoluto por un objetivo climático y no se basa en el principio de que quien contamina paga.

Tiene un valor de más de 30.000 millones de euros, pero se destina muy poco al desarrollo sostenible, si observamos el desglose de cómo se ha utilizado en 2024 (véase tabla 13.1):

- Transferencia a los presupuestos de los entes locales: 11.000 millones de euros.
- Asignación al presupuesto del Estado: 16.000 millones de euros.
- Asignación a la AFITF (Agence de financement des infrastructures de transport de France): 2.000 millones de euros.

Esto representa apenas un 6% destinado a gastos medioambientales.

El caso de la contribución al servicio público de la electricidad, ahora conocida como *Taxe Intérieure sur la Consommation*, es aún más típico: este gravamen se creó en 2003 para compensar a los proveedores de electricidad por su contribución al servicio público (Ferrat y Raverdy, 2023).

El impuesto lo pagan los proveedores de electricidad por todas las entregas de electricidad a consumidores finales o todos los consumos finales de electricidad, independientemente de la potencia suscrita.

El impuesto es recaudado por los proveedores de electricidad en función de sus entregas de electricidad a los consumidores finales.

El tipo impositivo lo fija el Parlamento y no el ministro de Energía. Las recomendaciones de la *Commission de Régulation de l'Énergie* (CRE) siguen siendo la base de trabajo de referencia. El tipo TICFE pasó de 0,5 euros/

MWh en 2015 a 22,5 euros/MWh en 2016 y 2017, y se mantuvo en este nivel en 2018. Permanecerá invariable hasta el 31 de diciembre de 2021.

Tabla 13.1

Ingresos por Impuestos Especiales sobre Productos Derivados del Petróleo

En miles de millones de euros	Datos reales de 2022	Previsión para 2023	Previsión para 2024
Impuesto Especial Bruto Total	32,5	31,4	31,7
Transferencias a los Entes locales	-11,3	-11,1	-11,1
Transferencias a AFITF	-1,2	-1,9	-2,1
Transferencias a Ile-de-France Mobilités (servicio público de transportes)	-0,1	-0,1	-0,1
Otros	0,2	—	—
Impuesto Especial Bruto Estatal	20,1	18,3	18,4
Devoluciones y desgravaciones fiscales	2,2	-1,9	-2,0
Impuesto Especial Neto Estatal	18,0	16,4	16,4

Fuente: *Voles et moyens*, tome 1.

Los importes recaudados se consignaron inicialmente en el presupuesto del Estado en una cuenta de asignación especial «Transición Energética». Sin embargo, esta cuenta especial «Transición Energética» ha sido suprimida. El vínculo jurídico entre la cuenta de asignación especial «Transición energética» y el TICFE se ha suprimido desde el 1 de enero de 2017. La CSPE ya no está destinada a la transición energética y al desarrollo de las energías renovables. Los ingresos del impuesto especial sobre la electricidad vuelven directamente a los presupuestos generales del Estado.

13.2.4. Un sistema fiscal a veces caótico

La fiscalidad medioambiental francesa también está marcada por la inestabilidad o, por decirlo de forma poco amable, por la pérdida del saber hacer francés en materia de innovación fiscal. Tres ejemplos lo ilustran.

13.2.4.1. Primer ejemplo: los repetidos fracasos de un impuesto sobre el carbono

El principal se refiere a las dificultades de Francia para gravar las emisiones de CO₂ con un impuesto sobre el carbono.

La saga de la fiscalidad del carbono está de actualidad⁶. La idea de «poner un precio al carbono» para limitar las emisiones de gases responsables del cambio climático se planteó ya en el Protocolo de Kioto en 1997: es ampliamente compartida y la idea de un «impuesto carbono» sobre las energías fósiles como el gas, el petróleo y sus derivados forma parte de numerosos programas políticos.

Sin embargo, la legislación francesa es más que decepcionante. En 2000, el Gobierno de Lionel Jospin quiso ampliar el impuesto general sobre actividades contaminantes (TGAP, reservado a los residuos) a los productos energéticos, con el fin de luchar contra el cambio climático. Pero la medida fue lógicamente censurada por el Consejo Constitucional. La ley defendida por el Gobierno Jospin pretendía ampliar el impuesto general sobre las actividades contaminantes a los combustibles fósiles y la electricidad. El objetivo de la medida era intensificar la lucha contra el «efecto invernadero», de acuerdo con los compromisos internacionales de Francia, incitando a las empresas a controlar su consumo de productos energéticos. Pero la ley fue criticada por ser contraria al principio de igualdad ante la ley: en efecto, a pesar de su loable objetivo, la ley planteaba un grave problema. En su Decisión 2000-441 DC, de 28 de diciembre de 2000⁷, el Tribunal Constitucional comienza señalando que el principio de igualdad no impide que la ley establezca impuestos específicos destinados a incitar a los contribuyentes a adoptar comportamientos que respondan a objetivos de interés general. Sin embargo, también especifica que las normas adoptadas deben estar directamente relacionadas con dichos objetivos.

En este caso, sin embargo, había dudas sobre la idoneidad de las normas:

En primer lugar, la forma de calcular el impuesto podía llevar a gravar más a una empresa que a otra similar, aunque hubiera consumido una cantidad menor de productos energéticos.

6 Sobre la evolución e impacto de este tributo pueden consultarse, entre otros, los siguientes trabajos de Berlin (2023) y Ferrat y Raverdy (2023).

7 <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2000/2000441DC.htm>

Pero, sobre todo, la inclusión sistemática de la electricidad en el impuesto pasaba por alto el origen de esta electricidad. Debido al parque nuclear francés, la producción de electricidad en Francia contribuye muy poco a las emisiones de dióxido de carbono. Al contrario, puesto que la electricidad sustituye al consumo de combustibles fósiles, debería fomentarse para luchar contra el efecto invernadero. Por ello, el Alto Tribunal no tuvo más remedio que censurar este intento de gravar el carbono por ser contrario al principio de igualdad ante la ley.

Tras el Foro de Medio Ambiente de Grenelle en 2008, el Gobierno propuso la introducción de un impuesto sobre el carbono en el proyecto de Ley de Finanzas de 2010, que fue aprobado por el Parlamento el 18 de diciembre de 2009.

Se trataba de un impuesto recaudado en las mismas condiciones que los impuestos nacionales sobre el consumo aplicables a los productos utilizados como carburante. El impuesto, basado en el contenido de carbono de los productos imponibles, se calculó utilizando un precio del CO₂ fijado en 17 euros/t en 2010. Este precio correspondía al orden de magnitud de los precios en el mercado europeo del carbono, y se fijó para cambiarlo cada año, previa consulta con el comité de seguimiento del impuesto sobre el carbono. El objetivo era alcanzar finalmente una señal de precio suficiente, estimada en 100 euros por tonelada de CO₂ para 2030 por la conferencia de expertos. El texto respetaba el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, lo que significaba, en particular, que las instalaciones sujetas a la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad Europea, no estarían sujetas al impuesto.

En la Decisión 2009-599 DC, de 29 de diciembre de 2009, el Tribunal Constitucional francés dictaminó que la disposición por la que se creaba el impuesto sobre el carbono era contraria a la Constitución⁸. El problema residía en las exenciones para los productos:

[...] destinados a ser utilizados por instalaciones sujetas al régimen de derechos de emisión de gases de efecto invernadero previsto en la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de

8 <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2009/2009599DC.htm>

emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, y por las instalaciones contempladas en el artículo 27 de dicha Directiva.

En consecuencia, el 93% de las emisiones industriales de dióxido de carbono habrían quedado exentas, y las actividades sujetas a la contribución del carbono habrían representado menos de la mitad de todas las emisiones de gases de efecto invernadero. La decisión del Consejo Constitucional no cuestiona el principio de dicha contribución al carbono. Sin embargo, el Consejo Constitucional consideró que el régimen de derechos de emisión de CO₂, asignados gratuitamente hasta 2013 —fecha prevista para la subasta y reducción progresiva de los volúmenes de derechos asignados a las empresas—, no podía justificar la exención total de las instalaciones en cuestión de la contribución del carbono.

A raíz de esta censura, se ha adoptado (por no decir disimulado) una dimensión carbono en la fiscalidad de la energía. El componente carbono de los impuestos sobre el consumo interior se introdujo de manera informal, mediante el aumento de los tipos globales de algunas de las fracciones de los impuestos especiales sobre la energía (productos energéticos, gas natural y carbón), por el artículo 32 de la Ley de Finanzas de 2014 para modular la imposición de los diferentes productos en función de las emisiones de CO₂.

El tipo de este componente informal del carbono ha aumentado gradualmente: 7 euros/t en 2014, 14,5 euros/t en 2015, 22 euros/t en 2016 y 30,5 euros/t en 2017. La Ley 2015-992, de 17 de agosto de 2015, sobre la transición energética para un crecimiento ecológico, establece un objetivo a largo plazo de 100 euros/tCO₂ para 2030. La Ley de Finanzas Rectificativa para 2015 y la Ley de Finanzas para 2018 previeron una ampliación de la trayectoria inicial para alcanzar este objetivo, fijando una tasa de 44,6 euros/tCO₂ para 2018.

Sin embargo, tras el movimiento social de los chalecos amarillos en otoño de 2018, el Gobierno decidió preservar el poder adquisitivo de los hogares, congelando los tipos del impuesto especial sobre la energía en los niveles de 2018. En definitiva, con esta congelación del tipo en 44,6 euros/tCO₂, estamos muy lejos del objetivo de 100 euros/tCO₂, comúnmente aceptado por los expertos.

13.2.4.2. Segundo ejemplo: el fracaso de la éco-taxe

Tras el ejemplo de los chalecos amarillos, tuvieron lugar las protestas de los *bonnets rouges* (los bonetes rojos).

El taxe nationale sur les véhicules de marchandises (impuesto nacional sobre los vehículos de transporte de mercancías), conocido como ecotasa para vehículos pesados, introducido por la Ley de Finanzas para 2009, es una innovación que introduce un nuevo tipo de gravamen medioambiental obligatorio basado en el principio de «quien contamina paga». En realidad, el texto defiende un doble proyecto: la introducción de una ecotasa para vehículos pesados de forma experimental en Alsacia a partir del 1 de enero de 2010⁹, y la generalización de esta ecotasa. La ecotasa era, de hecho, una tasa a los usuarios. Su objetivo es cubrir una parte de los costes de mantenimiento de las infraestructuras viarias especialmente afectadas por el tráfico de camiones. El importe varía en función del tamaño, el peso y el nivel de contaminación del camión, en una escala que va de 8,8 a 15,4 céntimos por kilómetro recorrido. El impuesto se aplica a los camiones de más de 3,5 toneladas (800.000 vehículos, 200.000 de ellos extranjeros) que circulan por determinadas carreteras (la red nacional de carreteras, con excepción de las autopistas y autovías de peaje y las carreteras nacionales con escaso volumen de tráfico, y determinadas carreteras departamentales y locales sujetas a turnos de tráfico, es decir, 15.000 km).

Este tributo ecológico fue adoptado en 2008¹⁰ y posteriormente suspendido en 2014, tras el movimiento de los *bonnets rouges*, hasta que fue finalmente enterrado en noviembre de 2016, bajo la presión de las organizaciones nacionales de transportistas por carretera. La ecotasa ha sido el ejemplo más caricaturesco de la dificultad que tiene Francia para aplicar un impuesto medioambiental. Sin embargo, la reforma había sido bien preparada y fue objeto de un amplio consenso —ya que fue aprobada por una mayoría aplastante en el Parlamento (526 votos a favor, 4 en contra y 21 abstenciones)—.

⁹ Esta ecotasa es el resultado de una reflexión regional, y más concretamente en Alsacia. En 2005, el Consejo Regional de Alsacia y los Consejos Departamentales de Bas y Haut-Rhin decidieron luchar contra las consecuencias de la aplicación de la LKW-Maut, que hizo que parte del tráfico de camiones que hasta entonces utilizaba la red de autopistas alemanas de la orilla derecha del Rin se transfiriera a la red alsaciana. El plan consistía en experimentar con un sistema de ecotasa en Alsacia, pero la aplicación del experimento alsaciano requería la transposición de la directiva sobre la euroviñeta a la legislación francesa. La preparación del Foro del Medio Ambiente de Grenelle dio a la Administración la oportunidad de trabajar en la generalización del sistema.

¹⁰ El 9 de octubre de 2014, por Ségolène Royal, artículo L421-145 del *Code des impositions sur le biens et services*.

La historia de la ecotasa es interesante desde el punto de vista de la dinámica de la innovación pública. La ecotasa es un buen ejemplo de innovación que introduce una nueva forma de fiscalidad, basada en un principio que aún no se ha aplicado ampliamente, en un nuevo ámbito. Puede presentarse como una respuesta a la crisis más o menos latente del sistema fiscal tradicional, como una innovación disruptiva que, sin embargo, procede de ajustes sucesivos. Las razones son múltiples: el resurgimiento de viejas teorías, los efectos de la imitación, la presión del entorno europeo, el pensamiento tecnocrático y el movimiento ecologista.

Esta reforma se inspira en modelos europeos, ya que, por una parte, se basa en dos directivas que prevén que el coste de mantenimiento de la red de carreteras pueda imputarse a los transportistas mediante un impuesto (la Directiva 2004/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, conocida como Directiva «interoperabilidad», y la Directiva 2006/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, conocida como Directiva «Euroviñeta»). Por otra parte, este impuesto se aplica en Alemania desde 2002 y ha provocado desvíos de tráfico de las carreteras de Alsacia exentas de impuestos. El ejemplo alemán es citado expresamente por los promotores de la ecotasa como una imitación, o incluso una moda. El deseo de preservar la competitividad de la economía evitando una reducción de los márgenes de los transportistas ha dado lugar, bajo la presión de las organizaciones profesionales, a un sistema de repercusión del impuesto a los cargadores. Por último, el nuevo impuesto servirá para engrosar el presupuesto de la Agence pour le financement des infrastructures de transports de France (AFITF) en un momento en que se están reduciendo los gastos de inversión del presupuesto del Estado como variable de ajuste en el esfuerzo de consolidación presupuestaria.

Aunque el nuevo impuesto no ha pasado desapercibido, ha suscitado pocos comentarios desde su adopción. Es cierto que el impuesto se dirige a una población limitada, a saber, los transportistas por carretera, pero ellos mismos no reaccionaron mucho, su Federación Nacional de Transportistas por Carretera (FNTR) insistió más en la posibilidad de que el impuesto se repercutiera en el precio de los servicios adquiridos.

Así pues, todo hacía presagiar la introducción de la tasa, sobre todo porque, aunque los 1.200 millones de euros recaudados se destinaban principalmente a la Agencia Francesa de Financiación de Infraestructuras de Transporte (AFITF), el 17% iría a parar a los entes locales.

Pero nada salió según lo previsto.

Además de ser una de las primeras aplicaciones del principio de «quien contamina paga» fuera del TGAP, el método de recaudación era original: ante la fuerte inversión que suponía, Francia había optado por un contrato de colaboración público-privada que confiaba la recaudación y parte del control a un prestatario privado. El contrato se adjudicó a la Société Ecomouv el 8 de febrero de 2011 por un periodo de 13 años¹¹. El contrato encomienda al operador «la financiación, el diseño, la puesta en marcha, la conservación, la explotación y el mantenimiento del sistema necesario para la recaudación, la liquidación y el cobro de la ecotasa de los vehículos pesados».

Las protestas contra la ecotasa no despegaron hasta el verano de 2013, y al principio se concentraron sobre todo en Bretaña, donde el movimiento contó con el apoyo de la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles (FNSEA), de una sola de las cuatro federaciones de transportistas, Organisation des Transporteurs Routiers Européens (OTRE), de representantes de pequeñas y medianas empresas y de personalidades independientes próximas a los regionalistas. Los partidos políticos, con excepción de los ecologistas favorables a la ecotasa y hostiles a los *bonnets rouges*, han reaccionado con cierto desconcierto. La ministra de Ecología, Ségolène Royal, se pronunció entonces contra la «ecotasa punitiva» y «suspendió» el impuesto el 9 de octubre de 2014 y, a continuación, el contrato con Ecomouv, que fue rescindido el 30 de octubre de 2014 por 793 millones de euros de indemnización.

Este fracaso es especialmente instructivo; en términos de técnica fiscal, ilustra las dificultades de instaurar un impuesto medioambiental en Francia, que choca con el principio de igualdad y la fragilidad de determinados sectores económicos. Sin embargo, como la idea era técnicamente buena, la ecotasa del transporte se extendió a los países vecinos y, en Francia, resurge en el recientemente transcurrido 2024 en Alsacia. El 9 de septiembre, el proyecto de ecotasa en Alsacia entró en una nueva fase con la presentación de un estudio de impacto económico. La colectividad europea de Alsacia avanza hacia la introducción de una ecotasa para los vehículos pesados en su eje norte-sur de aquí a 2027. El informe basa esta ecotasa para vehículos pesados en un precio de 15 céntimos de euro por kilómetro. Podría recaudar 50 millones de euros al año¹².

11 «Elle compte cinq actionnaires et aucune filiale directe: Autostrade per l'Italia qui détient 70 % du capital, Thales 11%, SNCF 10 %, SFR 6% et Steria 3%».

12 Al otro lado del Rin, los transportistas ya pagan una tasa: un trayecto por la A35 en Alsacia cuesta actualmente 50 euros menos que el mismo trayecto por la A5 en Alemania. Introducida en 2005, la tasa alemana LKW-Maut se incrementó el año pasado a 70 céntimos/km, con el resultado, según las encuestas realizadas para el CEA, de un aumento del 18,1% en la cantidad de tráfico transferido a las carreteras de Alsacia entre 2023 y 2024.

13.2.4.3. Tercer ejemplo. Revisión contraproducente del Crédit d'impôt à la transition énergétique (CITE)

Tradicionalmente, hasta 2021, existía un sistema fiscal para la renovación de viviendas particulares. Con el fin de incitar a los propietarios a renovar sus edificios, las obras de mejora de la eficiencia energética de la vivienda podían beneficiarse de una desgravación fiscal pagada al año siguiente. Inicialmente se preveía un porcentaje que oscilaba entre el 15, el 30 o el 50% de los gastos subvencionables, para las obras realizadas entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020, sin embargo, «el CITE se determinaba en función de un importe fijo por tipo de obra, que no podía superar el 75% de los gastos realizados» y tenía un límite máximo de 2.400 euros para una persona sola o de 4.800 euros para una pareja. Sin embargo, este «gasto fiscal» únicamente benefició realmente a los hogares que pagan el impuesto sobre la renta. En Francia, esto representa solo el 44% de los hogares. En otras palabras, solo los muy ricos se beneficiaron de la ventaja fiscal. El Tribunal de Cuentas ha observado que alrededor de la mitad de la CITE beneficia a los hogares del 4º y 5º quintil en 2019. Por ello, la medida fiscal ha sido sustituida en 2021 por MaPrimeRénov. Esto ha reorientado las ayudas a la renovación hacia los hogares modestos e intermedios (más de tres cuartas partes de los importes benefician a los hogares de los tres primeros quintiles). Aunque la medida es ciertamente «popular», no deja de crear una cierta inestabilidad fiscal para las personas que habían previsto to realizar tales obras.

13.3. Conclusión

Por último, para concluir con el tema de la inestabilidad, no puedo resistirme a mencionar los fallos de Francia en materia fiscal.

Demasiados impuestos codificados en diferentes lugares. La fiscalidad de las actividades contaminantes adopta esencialmente la forma del TGAP, que se basa en varios componentes; sin embargo, este TGAP aparece en el Código Aduanero.

La fiscalidad de la utilización del suelo, y en particular la lucha contra la artificialización del suelo, figura en el Código de Urbanismo, pero con numerosas referencias al Código General de Impuestos.

La fiscalidad de la energía está incluida en el nuevo Código de Impuestos sobre Bienes y Servicios. Sin embargo, también hay numerosas referencias al CGI y se han mantenido las disposiciones del Código Aduanero. Lo más paradójico es que el IVA, que por su propia naturaleza es el impuesto más

susceptible de ser incluido en los CIBS, sigue figurando en la CGI. Esto augura nuevas reformas y codificaciones.

13.4. Bibliografía

AA. VV. (2014). Taxe sur les passagers maritimes embarqués à destination d'espaces naturels protégés. *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales*, 9, 3 de marzo, act. 220.

Berlin, D. (2023). Adoption du mécanisme d'ajustement carbone aux frontières de l'Union. Une avancée conséquente pour intégrer au commerce international le coût environnemental? *La Semaine Juridique*, 23, 695.

Caruana, N. (2015). *Fiscalité environnementale: Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*. L'Harmattan, collection Finances publiques.

Caudal, S. (2014). *La fiscalité de l'environnement*. LGDJ Lextenso éditions. Collection Systèmes.

Ferrat, C. y Raverdy, J. (2023). Acceptabilité de la fiscalité énergétique: quels constats et comment l'accroître? *Revue de Droit Fiscal*, 38, 21 de septembre, 275.

Hugot, J., Le Marchand, C. y Moulin, S. M. (2017). Remontées mécaniques et aménagements de domaine skiable. *JurisClasseur Construction*. Urbanisme. Fasc., 11-80.

Informe del Tribunal de Cuentas (2024). La place de la fiscalité de l'énergie dans la politique énergétique et climatique française. Observations définitives, ref. S2024-0646.

Mazauric, V. (2023). Tensions actuelles et perspectives du contentieux en matière de fiscalité de l'énergie. *Revue de Droit Fiscal*, 38, 21 de septembre, 276.

Viessant, C. (2023). La fiscalité des produits énergétiques induit-elle la sobriété énergétique? *Revue de Droit Fiscal*, 38, 21 de septembre, 274.