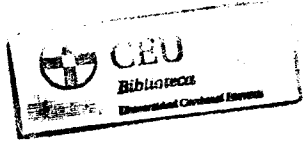
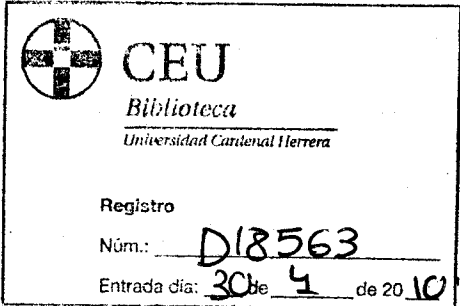


399.6
BIL
cam
i en rojo



Cambio Climático y Derecho Tributario: un compromiso con el Medio Ambiente

Iñaki Bilbao Estrada
Director del Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental
Titular de la Cátedra ENDESA de Fiscalidad y Cambio Climático
Universidad CEU Cardenal Herrera



NA 523824

Universidad CEU Cardenal Herrera

El Cambio Climático y Derecho Tributario: un compromiso con el Medio Ambiente

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

© 2009, por Iñaki Bilbao Estrada

© 2009, por Fundación Universitaria San Pablo CEU

CEU Ediciones

Julián Romea, 18, 28003 Madrid

www.ceu.es

Depósito legal: V. 3.389-2009

Imprime: Gráficas Marí Montañana, s.l.

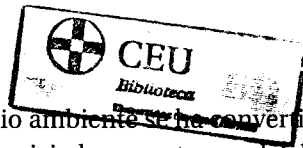
Santo Cáliz 7 - 46001 Valencia (España)

Tel. 963 912 304*, Fax 963 920 639

www.marimontanyana.com

ÍNDICE

1. Introducción	7
2. El régimen europeo de comercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero	17
2.1. Aspectos generales del régimen europeo de comercio	17
2.2. Los derechos de emisión.....	19
2.3. La modificación de la Directiva 2003/87/CE	22
3. La coordinación entre instrumentos económicos: régimen de comercio <i>versus</i> “carbon taxes”	23
4. La neutralidad del sistema tributario ante la adopción de instrumentos económicos basados en el mercado	37
4.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido	38
4.2. El Impuesto sobre Sociedades	47
5. Aspectos internacionales de la lucha contra el cambio climático y el Derecho Tributario	61
5.1. Un impuesto mundial sobre el CO2	62
5.2. Los ajustes fiscales en frontera.....	73
5.3. Fiscalidad internacional y régimen de comercio de derechos de emisión	77
6. El sistema tributario como complemento de otros instrumentos económicos basados en el mercado	85
6.1. La finalidad extrafiscal del tributo	87
6.2. Elemento incentivador de conductas favorecedoras de un desarrollo sostenible (beneficios fiscales)	89
6.3. Elemento desincentivador de conductas contrarias al medio ambiente (gravámenes adicionales o más elevados).....	94
7. Epílogo.....	103
8. Bibliografía.....	105



1. Introducción

En los últimos años, la protección del medio ambiente se ha convertido en una de las preocupaciones del mundo actual propiciada en parte por el debate generado entorno al cambio climático, es decir, en palabras del IPCC, al “cambio del clima atribuido directa o indirectamente a actividades humanas que alteran la composición de la atmósfera mundial, y que viene a añadirse a la variabilidad natural del clima observada durante períodos de tiempo comparables”. Los científicos han señalado como causa el aumento de la concentración de GEI proveniente del uso de combustibles fósiles que, a su vez, ha conllevado la intensificación del efecto invernadero natural lo cual dará como resultado, en promedio, un calentamiento adicional de la superficie y la atmósfera de la Tierra que traerá consigo, entre otras consecuencias, el derretimiento de los hielos polares y el aumento del nivel de los océanos. Como es sabido, el efecto invernadero es un fenómeno atmosférico natural que permite mantener la temperatura del planeta, al retener parte de la energía proveniente del Sol. Sin embargo, el incremento de la concentración de GEI en la atmósfera está aumentando la radiación solar que vuelve a la superficie terrestre y, en consecuencia, también la temperatura del planeta.

A esta situación de preocupación por el medio ambiente, ha contribuido especialmente las imágenes sobre las consecuencias del cambio climático incluidas en el documental “Una verdad incómoda” de AL GORE y el eco que del mismo se hicieron los medios de comunicación de todo el mundo. En este sentido y pese a las críticas que ha suscitado, debe saludarse positivamente este documento gráfico y las noticias generadas por el mismo en la medida en que se ha convertido en un eficaz instrumento de difusión de la problemática del cambio climático y, en cierta medida, de concienciación ciudadana con la problemática ambiental.

Frente a este enfoque más divulgativo, el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC), ha afirmado en sus informes que el cambio climático es un hecho irrefutable que se ha producido por la acción del hombre y, en concreto y como ya hemos apuntado, por la concentración en la atmósfera de GEI. Esta doble vertiente divulgativa y científica propició que ambos, IPCC y Al Gore, compartieran el Premio Nobel en el año 2007.

No obstante, frente a estas posturas, han surgido escépticos que ponen en duda la existencia del fenómeno del cambio climático, ante la alegación de determinados errores en los medios empleados por el más firme, alarmista y mediático defensor de su existencia y en su origen antropogénico. A mayor abundamiento,

las incertidumbres existentes en relación con las proyecciones científicas efectuadas tampoco han colaborado a lograr el consenso deseado. A esta circunstancia, también ha contribuido el hecho de que la importancia del problema y, en concreto, el mensaje apocalíptico en ocasiones transmitido así como las medidas a implantar en la lucha contra el cambio climático hayan sido utilizadas como armas arrojadas por parte de los políticos tanto a nivel interno como internacional.

Estas dudas se han visto acrecentadas por el cuestionamiento de algunas de las soluciones para frenar el problema del cambio climático como consecuencia de los perniciosos efectos que las mismas producían en otros de los grandes problemas de la humanidad como pueden ser el hambre y la pobreza. Éste es el caso de los biocombustibles y de la polémica suscitada en torno a los efectos indeseados en relación con la espectacular subida de alimentos básicos así como en el incremento de adquisiciones de tierras en países en desarrollo por parte de empresas multinacionales en perjuicio de los nativos de esas tierras. Incluso, se ha constatado la compra de grandes extensiones de terrenos cultivables por parte de algunas naciones, como es el caso de China, que no creen que puedan asegurar el abastecimiento de alimentos para sus nacionales.

Llegados a este punto, creemos oportuno aprovechar los matices que nos ofrece una lengua tan rica como es el castellano para no crear alarmismos que vayan más allá de lo necesario. Por esta razón, apostamos por la utilización del término alerta que deja margen a la esperanza y a una posible solución al problema merced a un cambio de comportamiento por parte de la comunidad internacional, las empresas y los ciudadanos. En esta línea, si bien no cabe desdeñar en absoluto la importancia de este problema, no nos parece oportuno atribuir una mayor importancia respecto a otros grandes problemas a los que se enfrenta la humanidad. Así, no debe olvidarse la existencia de otros problemas como alguno de los recogidos en los Objetivos de Desarrollo del Milenio: la pobreza extrema y el hambre, la mortalidad infantil, determinadas enfermedades graves como el SIDA, el paludismo, la malaria, etc. Eso sí, no pueden obviarse que algunos de estos problemas pueden verse agravados en el caso de deterioro de nuestro medio ambiente producido por los efectos del cambio climático.

Con independencia de la postura que se mantenga en relación con el cambio climático, la protección del medio ambiente y la apuesta por un desarrollo sostenible deben estar por encima de cualquier polémica y erigirse, tal y como la ha recogido ONU, en uno los Objetivos de Desarrollo del Milenio. Así, estos objetivos no deben identificarse con ningún partido político o ideología, sino que

constituye un deber ético de todo ser humano. En este sentido y sin perjuicio de la postura que cada persona quiera defender, este debate debe servir como motivo de reflexión sobre la firme necesidad de apostar por un desarrollo sostenible, es decir, por un progreso de nuestra sociedad basado en la protección de nuestro entorno. Todo esto con la responsabilidad añadida de permitir que las generaciones futuras puedan vivir en un entorno semejante al que nosotros hemos disfrutado. En definitiva, la protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible resulta una obligación moral y un desafío ético que debe constreñir a toda la humanidad, con independencia de creencias e ideologías. El compromiso con el medio ambiente debe así incorporarse al conjunto de valores y normas que deben guiar la conducta de los seres humanos diaria en relación con la sociedad y consigo mismo.

Desde esta perspectiva, vamos a abordar de qué forma el Derecho tributario puede contribuir a la lucha contra el cambio climático y, por ende, a la protección del medio. En la actualidad, los mayores logros en la lucha contra el cambio climático vienen siendo protagonizados por las ciencias y tecnologías medioambientales a través de nuevos descubrimientos en materia de eficiencia energética, energías limpias, secuestro de carbono, etc. Sin embargo, estos avances no pueden ser el único instrumento en aras de alcanzar los objetivos de un desarrollo sostenible sino que deben ir acompañados de otras medidas relacionadas con el Derecho y la Economía. En este sentido, no debe infravalorarse el papel que estas disciplinas pueden desempeñar en la cruzada contra la contaminación atmosférica, incluso, aún cuando no conlleven por sí mismas innovaciones o hallazgos científicos que contribuyan a frenar el cambio climático.

Como intentaremos poner de manifiesto, no puede obviarse la importancia y el papel de estas dos ramas del conocimiento en la lucha contra el calentamiento global del planeta. En concreto, debe reconocerse la función que las mismas cumplen en la creación o cambios de pautas de conducta en los ciudadanos y los agentes económicos. A este respecto, cabe destacar los objetivos de internalización de los costes ambientales por los agentes económicos que persiguen los diversos instrumentos de naturaleza económica introducidos en los últimos años tanto a nivel nacional como internacional. Sin embargo, hemos de señalar que, a pesar de la citada denominación, no dejan de ser al mismo tiempo instrumentos jurídicos, dada la intensa regulación jurídica que acompaña a los mismos y la fijación de las conductas permitidas a los citados agentes.

Por esta razón, debe aprovecharse la sinergia de indudable valor que puede aportar a quienes producen, estudian y aplican las normas jurídicas, los inestimables

conocimientos proporcionados por la economía en materia de elecciones racionales dirigida a maximizar la utilidad de cada una de sus acciones en un mundo de recursos limitados en relación con las necesidades humanas. A estos efectos y tal y como ha afirmado la doctrina económica, los juristas deben tener en cuenta que la mera adopción y superposición de instrumentos económicos no conduce a un mejor resultado en la lucha contra el cambio climático sino que, por el contrario, puede tener consecuencias negativas.

A su vez, cabe recordar que, en el proceso de transformación en normas jurídicas de los instrumentos económicos y a fin de no malograr los fines inicialmente previstos, no pueden obviarse las restricciones impuestas por la compleja estructura normativa de los diversos ordenamientos y materias afectadas. Así, por una parte, deben tenerse en cuenta los diversos principios constitucionales y condicionantes jurídicos preexistentes derivados de aquellos ordenamientos involucrados a fin de evitar su nulidad por ser contrarios a Derecho. Por otra parte, es necesaria la coordinación entre las diversas ramas del Derecho para evitar distorsiones en los distintos mecanismos económicos por una inadecuada regulación de las diferentes consecuencias que su implantación conlleva.

En definitiva, Economía y Derecho deben ir unidas de la mano a la hora de crear e implementar los instrumentos a emplear para lograr la internalización del coste ambiental, a fin de eliminar la concepción de la contaminación atmosférica como externalidad negativa. En este sentido, los economistas deben diseñar el modo óptimo para conseguir la citada internalización y los juristas convertirlo en norma jurídica compatible con los principios y máximas del ordenamiento afectado así como evitar distorsiones producidas por una regulación parcial o insuficiente. A este respecto y como a continuación veremos, cobra vital importancia la asunción y defensa a ultranza del principio de “quien contamina, paga” en relación con los agentes económicos que contaminen sin infringir el ordenamiento a fin de conseguir un desarrollo económico e industrial compatible con el medio ambiente. De esta forma, ante la escasez de recursos ambientales, se pretende tener debidamente en cuenta el interés público a la protección del medio ambiente, intentando evitar la distorsión del comercio internacional y de las inversiones internacionales.

Como acabamos de apuntar, esto es debido a que, hasta fechas recientes, la contaminación había sido considerada como un subproducto, contemplándose como un “fallo de mercado” e identificándose como una externalidad, dado que el coste recaía sobre un tercero –colectividad de los ciudadanos– que no había intervenido en el proceso productivo. En consecuencia, se pretende que

“el contaminador cubra los gastos de prevención de la contaminación y las medidas de control introducidas por las autoridades públicas para asegurar que el ambiente se mantenga en un estado aceptable”¹, rechazándose la necesidad de una intervención generalizada del sector público así como la asunción por éste de la total responsabilidad por la degradación ambiental. Esta pretensión se condensa en la máxima de “quien contamina, paga”, que fue adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico el 26 de mayo de 1972. Sin embargo, este principio no ha logrado ser aprobado por la totalidad de la comunidad internacional. A pesar de que no puede ser considerado un principio vigente en el Derecho Internacional Público, diversos Estados han ido incorporándolos en sus ordenamientos internos mediante medidas concretas. Asimismo, el artículo 191 (antiguo artículo 174 del Tratado de la Comunidad Europea) de la versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente se basará, entre otros principios en el de quien contamina paga. Llegados a este punto y si bien no se trata de un principio constitucional tributario, queremos resaltar su importancia, dado que el mismo subyace en un importante número de las medidas que estudiaremos.

Hasta fechas recientes, la lucha contra el cambio climático se ha realizado fundamentalmente mediante actuaciones nacionales aisladas basadas en instrumentos económicos de diversa naturaleza: sanciones, tributos, acuerdos voluntarios, etc. En concreto, ante este peligro y a tenor de las exigencias constitucionales de protección del medio ambiente², los diferentes legisladores nacionales habían reaccionado fundamentalmente con políticas internas centradas tanto en la imposición de sanciones a los agentes contaminantes que rebasan determinados límites de contaminación como en el establecimiento de diversos tributos ambientales que respondían al principio de quien contamina paga y, por

¹ POTIER, M.: “Las experiencias de la OCDE con el principio de que “quien contamina, paga” en la obra colectiva *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, Sedesol, Méjico, 1992, págs. 27 y ss.

² El artículo 45 de nuestra Norma Suprema establece que “1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”. En la Constitución Europea y, concretamente, en su artículo 3, donde se fijan los objetivos de la Unión, se establece que “la Unión obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión, en su artículo II-37, se establece que “las políticas de la Unión integrarán y garantizarán con arreglo al principio de desarrollo sostenible un alto nivel de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad”.

último, instrumentos voluntarios como pueden ser sistemas de gestión medioambiental (normas ISO, etiquetas ecológicas, etc.). No obstante y pese a esta toma de posiciones en materia medioambiental, estas políticas se han revelado insuficientes para reducir los niveles de contaminación y, en particular, para cambiar las actitudes de los agentes económicos respecto al medio ambiente.

Entre estos instrumentos, durante décadas ha adquirido especial relevancia la utilización de los tributos ambientales caracterizados por gravar sustancias o actividades con efectos perniciosos o potencialmente peligrosos para el medio ambiente, a fin de promover su protección y conservación por encima de objetivos recaudatorios. Atendiendo a la configuración, podíamos comprobar la clara función extrafiscal que asumían este tipo de tributos y su papel protagonista en la protección del medio ambiente. En el caso concreto de la lucha contra el cambio climático, cobraron especial relevancia, a nivel nacional, los impuestos que recaían sobre las emisiones atmosféricas, bien de forma directa, bien indirecta.

Sin embargo, la estrecha relación de los tributos con la soberanía de los Estados ha impedido a fecha de hoy que superen el ámbito nacional, optándose por instrumentos económicos distintos a los tributarios para intentar frenar el cambio climático a nivel internacional. En este sentido, cabe destacar tanto el fallido intento de establecer una "carbon tax" a nivel comunitario –impuesto armonizado sobre los combustibles fósiles³– y mundial –primeras propuestas anteriores al actual Protocolo de Kyoto– como las actuales propuestas por parte de algunos sectores de la doctrina económica y de algunos políticos de establecer un impuesto mundial sobre el CO₂. A pesar de la importancia de la fiscalidad ambiental, los retos que el Derecho Tributario debe asumir en la lucha contra el cambio climático deben superar su limitado campo de actuación, ampliando las miras más allá de la creación y perfección de esta clase de tributos.

Así, frente a las medidas nacionales adoptadas hasta fechas recientes, en los últimos años, el alto nivel de contaminación alcanzado por la totalidad de los países industrializados provocó y sigue provocando serias advertencias por parte de la comunidad científica sobre los graves riesgos ambientales que representa el cambio climático y la necesidad de actuar conjunta y unitariamente a nivel internacional. A tal fin, se adoptó la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992 y su cristalización en el Protocolo de Kyoto en 1997,

³ Vid. las propuestas de Directiva COM (92) 226 final. En este sentido, el principal objetivo de la propuesta hecha por la Comisión respecto al establecimiento de un impuesto a escala comunitaria sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía era la estabilización de las emisiones de CO₂ para el año 2000 en el nivel de 1990.

mediante el que los diferentes países firmantes se comprometían a recortar en cantidades –en un porcentaje diferente en función del país en cuestión⁴– y plazos –2012– bien definidos sus emisiones de aquellos gases causantes del calentamiento global del planeta, introduciendo a tal fin diversos mecanismos llamados “instrumentos económicos de carácter flexible”. En concreto, cabe destacar el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero (GEI), los Mecanismos de Desarrollo Limpio y, por último, los Instrumentos de Aplicación Conjunta.

En el ámbito comunitario y con motivo de la ratificación del Protocolo de Kyoto por parte de la UE y de sus Estados miembros, la UE ha establecido un régimen de comercio de derechos de emisión de GEI con vistas a reducir dichas emisiones en la Comunidad de forma económicamente ventajosa. Este régimen se halla regulado 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 emisión de GEI en la Comunidad. Como veremos, dicho instrumento económico conlleva a grandes rasgos la fijación de un nivel máximo de contaminación para cada Estado miembro con la correspondiente asignación de un determinado número de derechos de emisión por país e industria que no pueden ser sobrepasados, salvo que se adquieran o se generen nuevos derechos.

En definitiva, puede comprobarse como es la ciencia económica la que está liderando el diseño de los instrumentos contra el fenómeno del calentamiento global. De esta forma, la reciente adopción, en virtud del protocolo de Kyoto y de la Directiva 2003/87/CE, de un régimen de comercio de derechos de emisión parece haber relegado el papel del Derecho Tributario en la protección del medio ambiente y, en concreto, en la batalla contra el calentamiento global del planeta a un plano secundario y de carácter menor. Si bien es cierto que la adopción de los llamados instrumentos económicos de carácter flexible –comercio de emisiones, mecanismos de desarrollo limpio y proyectos de aplicación conjunta– les ha otorgado una gran dosis de protagonismo, esto no debe implicar que nuestra rama de conocimiento deje de jugar un papel esencial en el objetivo común de la protección del medio ambiente.

Si bien su diseño desde un punto de vista económico puede resultar impecable, juzgamos imprescindible su tamización por juristas a la hora tanto de su traslación a los ordenamientos jurídicos internacional e internos como de su

⁴ Vid. el art. 3 del Protocolo de Kyoto así como sus anexos I y II.

adecuada coordinación y/o complementación con otras medidas. Asimismo, resulta deseable la adopción de todas aquellas medidas normativas que puedan asegurar los objetivos perseguidos por los instrumentos económicos en la lucha contra el cambio climático, evitando distorsiones en su empleo por motivos ajenos a la protección del medio ambiente. Por ende, debemos subrayar que estos objetivos deben ambicionarse en un doble plano: nacional e internacional. Como a continuación veremos, frente al papel protagonista que asumía antaño nuestra rama de conocimiento a través de la tributación ambiental, resulta necesario ampliar el campo de actuación del Derecho Tributario. De esta forma, resulta necesario indagar en las distintas funciones que éste debe asumir para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible máxime cuando el instrumento elegido no es un impuesto sobre el CO₂ sino un régimen de comercio. Así, resulta necesario abordar estudiar qué funciones le corresponde asumir al Derecho Tributario para asegurar el correcto funcionamiento del régimen de comercio y resto de instrumentos económicos flexibles, a fin de conseguir el objetivo último que no es otro que evitar el calentamiento global del planeta.

Como hemos apuntado, cabe señalar que, en la actualidad, es la ciencia económica la que está liderando el diseño de los instrumentos contra el fenómeno del calentamiento global, tal y como lo demuestra los ya mencionados mecanismos flexibles introducidos en el Protocolo Kyoto. Si bien su diseño desde un punto de vista económico puede resultar impecable, juzgamos imprescindible su tamización por juristas a la hora tanto de su traslación a los ordenamientos jurídicos internacional e internos como de su adecuada coordinación y/o complementación con otras medidas. En concreto, no debe olvidarse que el establecimiento de dichos mecanismos mediante normas jurídicas vinculantes debe realizarse atendiendo a los condicionantes vigentes en cada ordenamiento. Así, por una parte, no pueden soslayarse, ni los principios y máximas jurídicas establecidas tanto en el Tratado de la Unión Europea como en las Constituciones nacionales, ni los instrumentos económicos preexistentes, a fin de asegurar su compatibilidad y juricidad. Por otra parte, cabe indicar la preexistencia de instrumentos económicos con objetivos similares al régimen de comercio de derechos de emisión. Por ende, resulta deseable la adopción de todas aquellas medidas normativas que puedan asegurar los objetivos perseguidos por los instrumentos económicos en la lucha contra el cambio climático, evitando distorsiones en su empleo por motivos ajenos a la protección del medio ambiente.

Así, con carácter previo al análisis de los retos a los que se enfrenta el Derecho Tributario en la lucha contra el cambio climático, vamos a realizar una somera

descripción del régimen de comercio de derechos de emisión, dado que constituye el principal instrumento económico concebido para la lucha contra el cambio climático. A renglón seguido, abordaremos el primer reto que se plantea a nuestra rama de conocimiento y que no es otro que la coordinación con los instrumentos económicos preexistentes de carácter fiscal. En concreto, estudiaremos los problemas que presenta la coordinación del régimen de comercio tanto con la fiscalidad de la energía como con la fiscalidad directa de las emisiones atmosféricas.

A continuación, resultará de vital importancia comprobar y perseguir la neutralidad del tratamiento tributario de los derechos de emisión para evitar distorsiones en el funcionamiento del régimen de comercio. En este sentido, en un mundo globalizado, la fiscalidad puede generar, por exclusivos motivos de planificación, conductas contrarias al normal funcionamiento del régimen de comercio de derechos de emisión e, incluso, casos de competencia fiscal perniciosos. De esta forma, debe evitarse que los derechos de emisión puedan ser empleados como instrumentos de planificación fiscal tanto a nivel interno como internacional. A este respecto, veremos como el dispar tratamiento contable y tributario de los derechos de emisión en los diversos Estados miembros de la UE genera considerables oportunidades de planificación fiscal con los riesgos que la misma conlleva en materia de distorsión de la competencia.

Si bien los retos hasta ahora enunciados circunscriben su ámbito principal de actuación a la esfera nacional, hemos resaltado asimismo la necesidad de actuación a nivel internacional. A este respecto y a tenor de las propuestas de un amplio sector de economistas de sustituir y/o combinar el régimen de comercio con un impuesto mundial sobre el CO₂, resulta necesario abordar la problemática que conlleva su instauración. Asimismo y dado el propósito de la UE de asumir el liderazgo en el objetivo de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero unido a la falta de consenso mundial, resulta necesario estudiar la adopción de medidas para evitar la pérdida de competitividad de las empresas comunitarias. En este sentido, debe plantearse la conveniencia y admisibilidad del establecimiento de ajustes fiscales en frontera respecto a aquellos países no han asumido ni pretenden asumir compromiso de reducción alguno en materia de emisiones. Empero, no podemos dejar de advertir los riesgos que conllevan este tipo de medidas en cuanto suponen un claro intento de imposición de una determinada política en materia de medio ambiente a otra nación soberana. Por último, debe hacerse un somero estudio de los problemas que presenta el comercio transfronterizo de derechos de emisión y sus consecuencias en materia de

fiscalidad internacional. Finalmente, dentro del ámbito internacional, prestaremos especial atención a las cuestiones relativas a la aplicación de los Convenios de Doble Imposición –calificación de la renta obtenida, reglas de distribución, problemas en relación con los establecimientos permanentes, etc.– así como a las operaciones entre empresas vinculadas pertenecientes a multinacionales y sus consecuencias en materia de precios de transferencia.

Como último reto, abordaremos la función complementaria que el sistema tributario puede asumir respecto al régimen de comercio de derechos de emisión. En concreto, la fiscalidad puede ser empleada a efectos de gravar los diversos sectores de difusos –residencial, transporte, etc.– excluidos del citado instrumento de carácter flexible. En este sentido, ese objetivo puede lograrse a través de la función extrafiscal del tributo, dado que la misma puede traducirse, bien en un incentivo de aquellas conductas acordes con el desarrollo sostenible, bien en un desincentivo de aquellas contrarias al mismo.

En conclusión, el alcance de esta múltiple finalidad –tamización, coordinación y/o complementación jurídica, incentivo/desincentivo, eliminación de distorsiones y logro de la competitividad– es el objetivo al que, a nuestro juicio, debe aspirar el Derecho Tributario en la actualidad, distinguiéndose dos ámbitos de actuación –nacional e internacional– en función del alcance de las medidas a adoptar. En este sentido, el imparable proceso de globalización que estamos viviendo en las últimas décadas nos obliga a tener presente no sólo los condicionantes propios de cada Estado sino también todos aquellos derivados de la existencia de las diversas organizaciones internacionales en las que muchos países se han integrado. Asimismo, no deben olvidarse las consecuencias distorsionadoras que pueden tener las diversas medidas internas adoptadas respecto a una misma materia en un mundo globalizado y, concretamente en nuestra materia, la competencia fiscal perniciosa que puede acarrear. Por consiguiente, una vez elegido qué instrumentos económicos pueden combatir con mayor eficacia el cambio climático corresponde a los juristas participar activamente en su incorporación a los diversos ordenamientos, bien mediante la elaboración de las correspondientes normas jurídicas compatibles con los principios básicos de los mismos, bien mediante la modificación de las normas existentes a fin de evitar efectos distorsionadores respecto a la finalidad perseguida.

2. El régimen europeo de comercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero

Como es sabido, con motivo de la ratificación del Protocolo de Kyoto, la Unión Europea ha establecido un régimen de comercio de derechos de emisión de GEI. Este régimen se halla regulado en la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003. A nivel comunitario, los diversos Estados miembros han adaptado la Directiva 2003/87/CE a sus ordenamientos internos mediante diversas normas de transposición⁵. En relación con esta tarea, debemos subrayar que los legisladores se han limitado, prácticamente, a transcribir el contenido de la citada Directiva, debido a su minuciosidad, que apenas deja margen de discrecionalidad en su ejecución, salvo en determinados aspectos como por ejemplo puede ser el régimen sancionador. Nos hallamos, por tanto, ante una Directiva que, debido a su carácter detallado, presenta un contenido normativo obligatorio, sin que los Estados miembros puedan hacer otra cosa que darle una forma nacional adecuada y establecer las derogaciones pertinentes en su correspondiente ordenamiento jurídico. A los efectos de nuestro estudio, y en aras de una posterior explicación de la problemática contable y fiscal de los derechos de emisión de GEI, vamos a realizar una somera descripción de su régimen jurídico para las empresas emisoras, incidiendo en aquellos aspectos relevantes para este trabajo.

2.1. Aspectos generales del régimen europeo de comercio

Desde la perspectiva de las empresas emisoras y como primera aproximación, supone la prohibición de que ninguna instalación perteneciente a los sectores industriales y energéticos⁶ que dé lugar a emisiones de GEI realice su actividad sin el correspondiente permiso expedido por una autoridad competente, salvo supuestos de exclusión temporal. El citado permiso tiene una finalidad de control sobre las toneladas de CO₂ a emitir así como para la posterior asignación de

⁵ Respecto al caso español, vid. el análisis que de la Ley 1/2005 realizan AA.VV.: *El mercado de derechos a contaminar. Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, Valladolid, 2007.

⁶ Las instalaciones que realizan actividades en los sectores de energía (instalaciones de combustión con una potencia térmica nominal superior 20 MW, refinerías de hidrocarburos y coquerías), producción y transformación de metales féreos (instalaciones de calcinación o sinterización de minerales metálicos e instalaciones para la producción de arrabio o de acero), industrias minerales (instalaciones de fabricación de cemento sin pulverizar, instalaciones de fabricación de vidrio e instalaciones para la fabricación de productos cerámicos mediante horneado), fabricación de pasta de papel, papel y cartón están sujetas obligatoriamente a este sistema de comercio de derechos y al citado Plan de Asignación.

derechos de emisión que a continuación abordaremos. Si bien el citado permiso se refiere a instalaciones individuales, es posible solicitar la agrupación de instalaciones con el fin de que las mismas puedan proceder a entregar sus derechos de manera conjunta, siendo necesaria la previa autorización del órgano competente. Esta circunstancia puede tener consecuencias contables y tributarias, dado que las citadas instalaciones no necesariamente deben pertenecer a la misma sociedad mercantil, sino a sociedades diversas integradas en un grupo.

Adentrándonos en las obligaciones de las empresas emisoras en relación con este trabajo, el permiso supra citado conlleva la obligación de entregar tantos derechos de emisión como toneladas de CO₂ emitidas y verificadas. A efectos de paliar el coste que esta medida supone, se prevé la asignación gratuita de un determinado número de derechos a las empresas emisoras –al menos el 90% de los previstos en el Plan Nacional de Asignación (en adelante, PNA)⁷- para que puedan hacer frente a dicha obligación⁸. De esta forma y una vez fijada la emisión por país, la Directiva obliga a la autoridad nacional a elaborar un PNA que distribuya individualmente, entre los diferentes sectores y empresas afectadas⁹, los derechos que correspondan a cada país en cuestión. A este respecto, hay que indicar que el citado Plan constituye el marco de referencia en el que se determina el número total de derechos de emisión objeto de asignación en cada período. De esta forma, el Plan debe fijar tanto su vigencia, los criterios aplicables a la asignación de derechos¹⁰ así como su asignación individualizada y el procedimiento de la misma.

A efectos de garantizar el correcto cumplimiento de la obligación de entrega, la Directiva impone a los Estados que trasladen a las empresas una serie de

⁷ El diez por cien restante puede ser objeto de subasta, correspondiendo esta decisión a cada Estado Miembro.

⁸ No obstante, cada vez son más los defensores de un sistema de subasta, a efectos de paliar los problemas que representa una asignación ineficaz de los derechos de emisión, tal y como se constató al final del período 2005-2007 ante el precio irrisorio que alcanzó el derecho de emisión.

⁹ Asimismo, debe incluir también una reserva para nuevos entrantes y la metodología aplicable para la asignación de los derechos incluidos en dicha reserva, destacando la posibilidad de que al final del período exista un remanente, éste podrá ser enajenado.

¹⁰ Así, mediante el régimen de comercio cada Estado deberá distribuir entre sus diversas industrias contaminantes un determinado número de derechos para emitir GEI cuya suma total coincide con la cantidad máxima fijada como objetivo de reducción. La cantidad total de derechos de emisión por asignar durante el período pertinente será compatible con la obligación del Estado miembro de limitar sus emisiones de conformidad con la Decisión 2002/358/CE y el Protocolo de Kyoto, teniendo en cuenta, por un lado, el porcentaje de las emisiones globales que representan dichos derechos en comparación con las emisiones de fuentes no contempladas en la presente Directiva y, por otro, las medidas nacionales en materia de energía; será coherente asimismo con el programa nacional relativo al cambio climático. La cantidad total de derechos de emisión por asignar no será superior a la cantidad que probablemente resulte necesaria para aplicar estrictamente los criterios del presente anexo.

deberes de información en materia de emisiones así como el establecimiento de un sistema de control administrativo de las mismas. Entre los primeros, destaca la obligación del titular de la instalación de implantar y mantener el sistema de seguimiento de emisiones de GEI con arreglo a lo establecido en la autorización de emisión. Además, los citados titulares deberán remitir al órgano competente, un informe sobre las emisiones de GEI del año precedente¹¹. A efectos de velar por el cumplimiento de estas obligaciones de información, es importante recalcar que la mayoría de Estados han optado por impedir la transmisión de derechos de emisión en tanto no se produzca la inscripción del dato sobre emisiones por el órgano competente. Asimismo, han establecido un régimen sancionador, con sanciones sustancialmente diversas, dado el margen que preveía la Directiva, al exigir únicamente que fueran eficaces, proporcionadas y disuasorias¹². Por último y a fin de llevar un adecuado control de la titularidad y de las operaciones de expedición, transferencia y cancelación de los derechos de emisión, la Directiva prevé la creación en cada Estado miembro de un Registro Nacional, pudiendo los Estados miembros incorporar sus registros a un sistema consolidado europeo. Este Registro es el encargado de gestionar las diversas cuentas de los propietarios de derechos de emisión, sin necesidad de que los mismos sean titulares de instalaciones emisoras¹³.

2.2. Los derechos de emisión

Una vez descritos los aspectos generales del régimen de comercio, nos vamos a detener en la configuración jurídica de los derechos de emisión así como en las diversas operaciones que los mismos conllevan, a efectos de su posterior análisis contable y tributario. En este sentido, éstos son definidos como el derecho a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado, válido únicamente a efectos del cumplimiento de la disposición comunitaria, siendo este derecho susceptible de transmisión con las limitaciones establecidas en la Directiva y en las respectivas normas de transposición

¹¹ Este informe deberá ser elaborado y verificado de conformidad con lo dispuesto en los anexos III y IV y en la Decisión 2004/156/CE de la Comisión, de 29 de enero de 2004, por la que se establecen directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de GEI de conformidad con la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

¹² Vid. BILBAO ESTRADA, I.: "El régimen de comercio de derechos de emisión de CO₂ en la Unión Europea", *Tribuna Fiscal* núm. 210, 2008, págs. 26 y ss. y DOMÉNECH PASCUAL, G.: "¿Es proporcionado cerrar una empresa por infracciones a la Ley del mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero?", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental* núm. 9, 2006, págs. 77 y ss.

¹³ RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I.: "El registro de los derechos de emisión de dióxido de carbono", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental* núm.12, 2007, págs. 41y ss.

nacional. Como ya hemos apuntado, los derechos son asignados de forma gratuita a las empresas emisoras, siendo necesario que la autoridad competente proceda a la expedición de los derechos. A este respecto y a efectos de evitar situaciones de planificación indeseada, se ha previsto, con fecha tope de 28 de febrero, la expedición parcial de los derechos cada año de duración del PNA.

En relación con su titularidad originaria, debe indicarse que la misma corresponde al Estado correspondiente respecto de aquellos derechos de emisión que figuren en cada PNA, sin perjuicio de que posteriormente sean asignados a las diversas empresas emisoras y de que sean susceptibles de posteriores transmisiones. Este carácter transmisible es el que conlleva la creación de un mercado de derechos de emisión al que tienen que acudir aquellas empresas que carecen de los derechos necesarios para hacer frente a la obligación de entrega por haber emitido más contaminación de la que cubren sus derechos, para adquirirlos, bien a aquellas empresas que se encuentran en la situación contraria y que estén dispuestas a venderlos, bien a meros especuladores, e, incluso, a los Estados miembros.

Respecto al origen de los derechos y atendiendo a la obligación de reconocimiento prevista por la Directiva, éstos pueden provenir del PNA de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, dando lugar a un mercado comunitario de derechos de emisión en el que pueden participar personas físicas o jurídicas residentes en la Unión Europea así como entre las anteriores y personas físicas o jurídicas de terceros Estados. No obstante, cabe añadir que igualmente pueden tener su origen en un tercer país con compromiso de reducción o limitación de emisiones que sea parte del Protocolo de Kyoto mediante el previo reconocimiento mutuo de los derechos de las partes firmantes en virtud de instrumento internacional¹⁴. Asimismo y como ya hemos apuntado, cabe señalar la posibilidad de que personas físicas o jurídicas que no sean titulares de instalaciones sujetas a la Directiva puedan adquirir derechos de emisión, con el único fin de especular, siempre y cuando sean titulares de una cuenta en el correspondiente Registro Nacional. Por último, debemos hacer referencia al período de validez de los derechos precisando que los derechos son válidos solamente para cada uno

¹⁴ Respecto a los derechos de emisión, provenientes de terceros países, es necesario el previo reconocimiento en un instrumento internacional válidamente suscrito con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25 de la Directiva 2003/87/CE, o bien previo reconocimiento de reducciones certificadas de emisiones o de unidades de reducción de emisiones procedentes de los Mecanismos de Desarrollo Limpio o aplicación conjunta, respectivamente. Esta posibilidad requiere el cumplimiento de la normativa aplicable adoptada en el contexto de Naciones Unidas.

de los períodos de vigencia de un PNA, sin perjuicio de las especialidades que mencionaremos en materia de cancelación.

Como paso previo al análisis de las diversas operaciones que pueden realizarse en materia de derechos de emisión, se ha de recordar la necesidad de que la transmisión, entrega y cancelación de los derechos de emisión sea objeto de inscripción en el Registro Nacional de Derechos de Emisión. En materia de transmisión, cabe indicar que la Directiva no establece limitación alguna a la transmisión de derechos, salvo las ya referidas a la titularidad de una cuenta en un Registro Nacional y al de su validez. Sin embargo, es necesario resaltar que, en ocasiones, las normas de transposición nacionales han previsto limitaciones a las operaciones de transmisión, en los supuestos de incumplimiento tanto de los deberes de información como de la obligación de entrega. Asimismo, también es importante reseñar las posibilidades de cesión de derechos entre las instalaciones que hayan solicitado la agrupación de instalaciones y las consecuencias contables y fiscales que la misma puede tener.

Por último, cobran especial relevancia las operaciones de cancelación y entrega de los derechos de emisión. Respecto a las primeras, debemos señalar que su cancelación podrá producirse en cualquier momento, a petición de su titular. No obstante, debe recalarse que la Directiva prevé la posibilidad de que los Estados miembros puedan expedir derechos de emisión a personas para el período 2008-2012 en sustitución de cualesquiera derechos de emisión de los que sean titulares y que hayan sido cancelados. En cambio, en relación con la entrega de derechos cabe indicar que el titular o el administrador fiduciario, en los supuestos de agrupaciones autorizadas, deberán cumplir con la citada obligación, antes del 30 de abril de cada año, y proporcionar un número de derechos de emisión equivalente al dato de emisiones verificadas inscritas en el registro. La entrega determinará la transferencia de derechos de la cuenta de haberes del titular a la de haberes de la Administración General del Estado, y quedará reflejada en las tablas de entrega de derechos y de estado de cumplimiento. En todo caso, transcurridos cuatro meses desde la finalización del período de vigencia del PNA (30 de abril de 2008 y de 2013), los derechos de emisión válidos para ese período caducarán automáticamente.

En relación con el régimen sancionador, y, en concreto, respecto a la sanción relacionada directamente con la obligación de entrega de los derechos de emisión, debe destacarse la previsión de una multa 100 euros¹⁵ por cada tonelada

¹⁵ Para el primer período (2005/2007), la Directiva preveía una multa no superior a 40 euros.

emitida en exceso y la publicación, a través de los medios que la autoridad competente considere oportunos, de las sanciones impuestas una vez que éstas hayan adquirido firmeza, así como los nombres, apellidos o razón social de las personas físicas o jurídicas responsables y la índole de las infracciones. Sin embargo, debe subrayarse que el pago de la multa no eximirá al titular de entregar una cantidad de derechos de emisión equivalente a la de las emisiones en exceso, en el momento de entregar los derechos de emisión correspondientes al año natural siguiente al de comisión de la infracción¹⁶.

2.3. La modificación de la Directiva 2003/87/CE

Las principales características de la modificación de la Directiva según la propia UE, son, en primer lugar, una ampliación del ámbito de aplicación del sistema (aparte de incluir a la aviación a partir de 2012), para sumar algunas industrias y gases de efecto invernadero adicionales, además de las instalaciones que se dedican a la captura, transporte y almacenamiento geológico de las emisiones de CO₂. En segundo lugar, se sustituye el sistema nacional de límites de derechos de emisión actual por un límite único para toda la UE, reduciéndose linealmente en un 1,74% el límite de los derechos cada año hasta 2020 y con posterioridad a esa fecha, a fin de conseguir que, en 2020, el número de derechos de emisión sea inferior en un 21% al de 2005. En tercer lugar, destaca la progresiva sustitución del sistema de asignación gratuita de los derechos por el sistema de subasta. No obstante, se prevén excepciones para sectores específicos de alta intensidad energética si se pone de manifiesto que el sistema de subasta perjudica a su competitividad internacional. En cuarto lugar, se pretende lograr una mayor armonización de las normas de control, registro y comprobación de las emisiones así como sobre el uso de créditos de carbono de los proyectos de MDL y PAC en terceros países. Por último, se prevé la posibilidad de vincular el ETS a sistemas de límites máximos obligatorios de terceros países, no sólo a escala nacional, sino también regional.

¹⁶ Este supuesto puede ser problemático en el último año de todos los PNA, dado que si la imposición de la sanción se produce con posterioridad a su conclusión, se nos suscitan dudas acerca de qué pasará con los derechos que se hubiesen mantenido para hacer frente a esta obligación y, en concreto, si se producirá su caducidad y su cancelación por el Registro Nacional. En caso de que se produzca esta circunstancia, nos planteamos si se podrá o no hacer frente a una obligación de un PNA concluido con los derechos del nuevo PNA vigente.

3. La coordinación entre instrumentos económicos: régimen de comercio *versus* “carbon taxes”

La elección del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto de invernadero como instrumento para la lucha contra el cambio climático conlleva la necesidad de plantearse su coordinación con otros instrumentos económicos preexistentes y, en concreto, con las llamadas “carbon taxes”. Llegados a este punto, cabe recordar que los tributos sobre emisiones atmosféricas han sido, hasta la fecha, uno de los principales instrumentos económicos utilizados por ciertos Estados de la comunidad internacional como medidas nacionales dirigidas a luchar contra la contaminación atmosférica, ante la falta de acuerdos de carácter supranacional. Por esta razón, debemos incidir en que la citada convivencia tiene carácter sobrevenido y que, en ningún caso y como ya veremos, obedece a la voluntad de combinar ambos instrumentos económicos atendiendo a los postulados de la ciencia económica. Por el contrario, esta situación ha sido fruto de la preexistencia de medidas nacionales de carácter individual tendentes a reducir las emisiones atmosféricas a las que se han añadido otras medidas globales.

Constatada esta coexistencia de instrumentos, juzgamos necesario acudir a las reflexiones de la ciencia económica en relación con la conveniencia de su combinación así como la previsión de mecanismos de coordinación. A este respecto, JOHNSTONE ha afirmado que, en muchos casos, el uso de políticas mixtas es, en el mejor de los casos redundante, y, en el peor, contraproducente, ya que si un instrumento es económicamente eficiente y medioambientalmente efectivo, tiene poco sentido introducir un instrumento más¹⁷. Con relación al objeto de nuestro trabajo, el citado autor ha señalado que, en situaciones de certidumbre e información perfecta, un gravamen sobre las emisiones contaminantes –“carbon tax”– y un sistema de permisos de emisión negociables son mecanismos equivalentes. Sin embargo y dado que, en el mundo real estas condiciones son de difícil cumplimiento, esta equivalencia se resquebraja, siendo necesario estudiar los efectos de la combinación de ambos instrumentos. A estos efectos, la doctrina económica ha afirmado la compatibilidad *a priori* de un sistema de permisos negociables con los gravámenes sobre emisiones atmosféricas.

En concreto, JOHNSTONE ha señalado que su combinación, en primer lugar, serviría para mitigar el coste de la incertidumbre, dado que el empleo conjunto de

¹⁷ JOHNSTONE, N.: “The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments”, OCDE, París, 2003.

impuestos y derechos es preferible cuando los daños ambientales no son lineales y existe incertidumbre en relación con los costes de la reducción de emisiones. En segundo lugar, se ha afirmado que podría servir para capturar las rentas inesperadas –“windfall profits”– provenientes de la venta o internalización del coste de los derechos, merced a las asignaciones iniciales de derechos para las empresas. En consecuencia, esta renta puede ser gravada con un impuesto compatible con el sistema de permisos negociables¹⁸. Ahora bien, cabe indicar que el logro de estos objetivos no se consigue con la mera superposición de los dos instrumentos económicos sino con las necesarias medidas de coordinación.

Prima facie y antes de adentrarnos en el análisis de la compatibilidad y coordinación entre instrumentos económicos, resulta necesario realizar una distinción respecto a la configuración de los hechos imposables de las “carbon taxes” objeto de estudio. Así, por una parte, nos encontramos con aquellos gravámenes que someten a tributación directamente las citadas emisiones –impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas, “air pollution fee”, “air pollution charge”, etc.¹⁹– frente a aquellos que las gravan de forma indirecta –“carbon taxes”²⁰– y que son conocidos como impuestos sobre producto o consumo²¹. Estos últimos someten a gravamen las diferentes formas de energía –hidrocarburos, gas natural, electricidad y carburantes sólido– en función de su contenido energético y

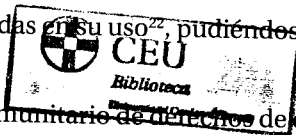
¹⁸ JOHNSTONE, N.: “The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments”, OCDE, París, 2003. Respecto a la actual combinación del régimen comunitario de comercio de derechos de emisión y la fiscalidad energética, vid. DIAS SOARES, C.: “Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading”, EC Tax Review núm. 17, 2007, págs. 184 y ss. Esta autora describe el proceso como una mera superposición de instrumentos, ineficiente desde un punto de vista económico.

¹⁹ A este respecto, cabe señalar que, en el seno de la Unión Europea, existen otras figuras tributarias que gravan de forma directa las emisiones atmosféricas. Así, tenemos, entre otras, las “air pollution non-compliance fees” de Bulgaria, Rumania, Lituania y Estonia, la “air pollution fee” de Chequia, la “duty on sulphur” de Dinamarca, la “Air pollution charge” de Estonia, Polonia, Eslovaquia, Lituania, Letonia e Italia, la “air pollution duty” de Hungría, la “General tax on polluting activities” de Francia, la “air emission Charge” de Letonia y Rumania, la “Charge on NOx emissions” de Suecia. Vid. la the OECD/EEA database on instruments used for environmental policy and natural resources management (<http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/main.htm>).

²⁰ Entre otros, Holanda, Finlandia, Alemania, Suecia, Dinamarca e Italia. Vid. la the OECD/EEA database on instruments used for environmental policy and natural resources management (<http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/main.htm>).

²¹ Vid. por todos GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”, Hacienda Pública Española núms. 141-142, 1997, págs. 193 y ss. Según los citados autores, “los impuestos ambientales sobre productos son impuestos sobre ventas que gravan, de manera específica o general pero con un tipo más elevado, aquellos bienes cuya transformación o utilización puede ocasionar efectos negativos sobre el entorno natural”. En cambio, en el caso de los impuestos específicos sobre el consumo de determinados productos finales que tienen consecuencias ambientales negativas, el hecho imponible es la venta de un determinado producto a los consumidores.

de las emisiones de dióxido de carbono emitidas en su uso²², pudiéndose reconducir al ámbito de la fiscalidad energética.



Atendiendo a la implantación del régimen comunitario de derechos de emisión, el estudio de la necesidad de coordinación entre ambos instrumentos económicos que recaen sobre las emisiones atmosféricas resulta especialmente necesario en la Unión Europea. En concreto, diferentes Estados miembros que habían previsto “carbon taxes” han planteado la necesidad de su coordinación ante la existencia de un supuesto de sino totalmente “double regulation” –empleo de dos instrumentos con características y objetivos muy similares para una misma finalidad– sí al menos de “overlapping regulation” –solapamiento de instrumentos que no tienen por qué perseguir los mismos objetivos pero que su coexistencia puede conllevar ineficiencias entre ellos– que es necesario evitar²³.

Sin embargo y a pesar de la veracidad de este razonamiento, resulta esencial traer a colación un argumento adicional y que no es otro que la falta de consenso internacional en materia de lucha contra cambio climático. A este respecto, creemos que sus consiguientes consecuencias en materia de competitividad para las empresas comunitarias constituye el principal argumento que está siendo esgrimido para eliminar el doble coste económico que supone la coexistencia de ambos instrumentos. En concreto, debemos incidir en que importantes economías –India, China y Estados Unidos²⁴– no tienen que afrontar, a fecha de hoy, compromiso de reducción alguno, con la consiguiente pérdida de competitividad²⁵ que conlleva por sí sola la implantación del régimen de comercio. Éste argumento ha sido esgrimido recurrentemente por diversos Estados de la Unión Europea a los efectos de adoptar medidas, bien en el ordenamiento interno

²² La complejidad de gestión de los impuestos que gravan directamente las emisiones ha decantado a muchos Estados a optar por los impuestos sobre producto o consumo. En concreto, los inconvenientes de los primeros subrayados por la doctrina han sido, entre otros, la complejidad de las mediciones en las fuentes, del número de fuentes de emisión existentes y de su carácter más o menos difuso espacialmente y de la posibilidad de integrar el sistema de medición en las actividades económicas y regulatorias habituales. Vid. OCDE: *Managing the Environment. The Role of Economic Instruments*, OCDE, París, 1994.

²³ En este sentido, nos encontraríamos ante un supuesto de “double regulation” cuando para conseguir una concreta finalidad se emplean dos instrumentos con características y objetivos muy similares. En cambio, en el caso de la “overlapping regulation”, nos encontraríamos ante un solapamiento de instrumentos que no tienen por qué perseguir los mismos objetivos pero que su coexistencia puede conllevar ineficiencias entre ellos. Vid. respecto a la fiscalidad energética y al régimen de comercio, DIAS SOARES, C.: “Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading”, *EC Tax Review* núm. 17, 2007, págs. 184 y ss.

²⁴ Así, mientras Estados Unidos no ha firmado el Protocolo de Kyoto, China e India no tienen que afrontar compromiso de reducción alguno al ser considerado países en desarrollo y, por tanto, fuera del Anexo I que incluye los compromisos de reducción de los países en desarrollo firmantes del citado Tratado Internacional.

²⁵ Vid. RENNINGS, K.: “The Impacts of the European Emissions Trading Scheme on Competitiveness and Employment in Europe. A Literature Review”, Centre for European Economic Research, Mannheim, 2006.

(beneficios fiscales en materia de fiscalidad energética), bien a nivel comunitario (ajustes fiscales en frontera respecto a los países no firmantes del Protocolo de Kyoto)²⁶.

Frente a estos planteamientos y como veremos en epígrafes posteriores, cabe señalar las reticencias de la Unión Europea a adoptar medidas tales como ajustes fiscales en frontera respecto a los países no firmantes del Protocolo de Kyoto, los cuales podrían mitigar el citado problema de competitividad. A mayor abundamiento y frente a la propuesta de previsión de beneficios fiscales en determinadas “carbon taxes” vigentes, debe alertarse sobre una posible calificación como ayuda de estado de esta medida por parte de la Comisión Europea como consecuencia de su conexión con la fiscalidad energética. Llegados a este punto, podemos comprobar como la falta de consenso internacional dificulta enormemente la combinación de los objetivos de protección de medio ambiente, por un lado, y de desarrollo económico y competitividad, por otro.

En esta línea, las autoridades danesas y suecas sostienen que nos encontramos ante la convivencia de dos instrumentos –impuestos y régimen de comercio– con objetivos prácticamente idénticos que incrementan los costes para las empresas emisoras situadas en sus territorios y que no conllevan un efecto adicional en materia de medio ambiente²⁷. Por esta razón, defienden la falta de necesidad mantener ambos instrumentos²⁸ y la previsión de beneficios fiscales a los que no se aplique la normativa de ayudas de Estado²⁹, máxime cuando esta posibilidad ya se planteó en la negociación de la Directiva sobre Fiscalidad energética³⁰. En cambio, en el caso de los impuestos que gravan directamente las emisiones atmosféricas, como por ejemplo nuestros impuestos autonómicos –Andalucía³¹

²⁶ Vid. The Danish government's consultation response to the Commission's "Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes" (COM(2007) 140 final).

²⁷ A este respecto, las autoridades danesas y suecas alegaron ante la Comisión que los costes en los que incurría una empresa por la utilización de los derechos de emisión debían considerarse una carga, de la misma forma que se considera el pago de un impuesto. Por consiguiente, consideraban la doble imposición de gravámenes ineficaz y nociva para la competencia al aumentar el coste de las empresas. Vid. el Asunto núm. C41/2006 y asunto núm. C46/2006.

²⁸ Vid. C 2006/C 297/08 publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2006 y 2006/C 274/03 publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2006.

²⁹ Vid. sobre la falta de eficiencia de su combinación desde una perspectiva económica, DIAS SOARES, C.: "Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading", EC Tax Review núm. 17, 2007, págs. 184 y ss. Vid. asimismo The Danish government's consultation response to the Commission's "Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes" (COM(2007) 140 final).

³⁰ DIAS SOARES, C.: "Discussing climate change policy instruments for energy-intensive sectors in the European Union", (en prensa), 2008.

³¹ Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera creado por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la se aprueban medidas fiscales y administrativas.

y Aragón³²— sobre emisiones atmosféricas, el establecimiento de supuestos de no sujeción como medida de coordinación se ha basado exclusivamente en los problemas de competitividad que generaría a los diversos sectores implicados por el doble coste que conlleva.

A pesar de la coincidencia en cuanto al argumento de la competitividad, resulta necesario apuntar la confusión que la denominación “carbon taxes” puede conllevar respecto a la relación con las diversas Directivas emanadas por la Unión Europea en materia de energía y de cambio climático. En concreto, queremos incidir en la diferente relación que pueden tener los gravámenes sobre emisiones atmosféricas, bien con 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 electricidad, bien con la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, mediante la cual se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad. Así, mientras los impuestos que gravan directamente la emisión de gases de efecto invernadero (impuestos autonómicos, “air pollution fee”, “air pollution charge”, “tax on sulphur”) están estrechamente conectados al régimen de comercio de derechos de emisión; en cambio, en el caso de los impuestos sobre productos energéticos que las gravan de forma indirecta, dicha íntima relación se produce con la Directiva sobre la fiscalidad de la energía³³, sin perjuicio de la persecución de otros objetivos de naturaleza ambiental³⁴.

En concreto, en el caso de los impuestos energéticos y en relación con la Directiva 2003/96/CE, debemos incidir en que la citada disposición, tal y como establece su Exposición de Motivos, tiene como finalidad el establecimiento de unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía —entre otros, electricidad, gas natural, carbón³⁵, etc.— a fin de conseguir un adecuado

³² Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera mediante la Ley 13/2005, de 30 de diciembre.

³³ En este sentido, se ha pronunciado la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea en el procedimiento de control formal abierto a Suecia y a Dinamarca. Vid. C 2006/C 297/08 publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2006 y 2006/C 274/03 publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2006.

³⁴ En el mismo sentido, vid. FORTES MARTÍN, A.: “La “presión” ambiental de los sistemas de producción y consumo de energía: La potencial acción conciliatoria de la fiscalidad energética y ambiental y del comercio de emisiones de dióxido de carbono”, Noticias de la Unión Europea núm. 268, 2007, págs. 57 y ss.

³⁵ Vid. al respecto la creación del Impuesto Especial sobre el Carbón en España a través de la modificación de la Ley de Impuestos Especiales por parte de la Ley 22/2005 como consecuencia de la transposición de la Directiva 2003/96/CE. En la doctrina, vid. ÁLVAREZ ARROYO, R.: “El impuesto especial sobre el carbón”, Noticias de la Unión Europea núm. 268, 2007, págs. 5 y ss.

funcionamiento del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias. Sin perjuicio de que el principal objetivo sea la citada “armonización de mínimos”³⁶ y un correcto funcionamiento del mercado interior, esto no obsta para que la fiscalidad energética contribuya asimismo a la consecución de los objetivos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero derivados de la firma por la UE y sus Estados miembros del Protocolo de Kyoto³⁷. Precisamente, estos objetivos son los que han sido esgrimidos como causantes del fenómeno de superposición ineficaz de instrumentos.

En definitiva y a diferencia del caso español, estas “carbon taxes”, en la mayoría de los Estados miembros que las han establecido, asumen la función de gravamen mínimo en materia de productos energéticos y electricidad, a fin de dar cumplimiento a la Directiva 2003/96/CE. En cambio, en el caso de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas, éstos suponen un gravamen adicional, desvinculado del sometimiento a tributación de los productos energéticos y de la electricidad por parte del Estado español³⁸. Como a continuación veremos, esta distinción resultará clave al trasladar los argumentos de la Comisión en los procedimientos de control formal de ayudas de estado abiertos a Suecia, Eslovenia y Dinamarca por las exenciones y bonificaciones en sus respectivas “carbon taxes” al caso de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas vigentes en el ordenamiento español que a continuación analizaremos.

Como hemos apuntados, las medidas de coordinación implementadas consisten en eximir del pago a las empresas incluidas en el régimen de comercio, siendo la finalidad perseguida la de evitar un doble coste económico para las empresas emisoras. Así, en el caso de los impuestos sobre productos energéticos –“carbon taxes”– se han establecido diversos beneficios fiscales, bien en forma de exención, bien en forma de bonificación, en función del sector afectado³⁹. En cambio, en el caso de los impuestos que gravan directamente las emisiones

³⁶ CORNEJO PÉREZ, A.: “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”, *Crónica tributaria* núm. 111, 2004, págs. 99 y ss.

³⁷ Vid. BORRERO MORO, C.J.: “Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía”, *Quincena Fiscal* núms. 3-4, 2007, págs. 11 y ss. y CASANA MERINO, F.: “La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno” en la obra colectiva *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 37 y ss.

³⁸ Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, Impuesto Especial sobre la Electricidad, Impuesto Especial sobre el Carbón e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes. Vid. BORRERO MORO, C.J.: “Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía”, *Quincena Fiscal* núms. 3-4, 2007, págs. 11 y ss.

³⁹ Vid. C 2006/C 297/08 publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2006 y 2006/C 274/03 publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2006.

y, en concreto y como ya veremos, en los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas se han establecido supuestos de no sujeción. Atendiendo a su configuración y dado que en los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas que gravan el CO2 incluyen en su hecho imponible las citadas emisiones, pensamos que hubiese sido más correcto, desde un punto de vista técnico, prever una exención⁴⁰. Sin embargo y a los efectos de nuestro estudio, cabe señalar que esta calificación –supuesto de no sujeción– no obsta para su calificación como beneficio fiscal a efectos de su eventual calificación como ayuda de estado.

Tal y como se ha señalado, existen dudas sobre la posible calificación de estas medidas como ayudas de estado incompatibles con el Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE), tal y como lo demuestra que la Comisión Europea abriera un procedimiento formal de control a Suecia y Dinamarca por la adopción de disposiciones de esta naturaleza. Así, tras calificar los citados beneficios fiscales como ayudas de estado, mostraba sus reservas sobre su compatibilidad con el TUE. En concreto las citadas dudas obedecían a un doble motivo: cumplimiento del principio quien contamina paga y la distorsión de la competencia que supondría la introducción de los citados beneficios fiscales en materia de fiscalidad energética.

Así, como acabamos de apuntar, por una parte cuestionaba que la rebaja de los niveles mínimos de imposición en determinados productos energéticos –fuel-diera cumplimiento a la Directiva 2003/96/CE, apuntando las consecuencias distorsionadoras que pueden conllevar en el funcionamiento del mercado interior. Por otra parte, ponía en duda el cumplimiento del principio “quien contamina paga” en el caso de exención del impuesto en los supuestos de asignación gratuita de los derechos. Así, por ejemplo, en las empresas cuyas emisiones estuviesen cubiertas por la asignación gratuita de derechos, el principio de “quien contamina paga” y, por tanto, la internalización del coste de la contaminación únicamente se haría efectiva a través del impuesto. Incluso, afirmaba que los citados beneficios fiscales en los supuestos de adquisición de aquellos derechos no cubiertos por la asignación gratuita conlleva una renuncia a los objetivos de la reducción de emisiones y una quiebra de la lógica ambiental, dado que no se incentiva a las empresas a realizar inversiones ni a disminuir su nivel de emisiones. Por todas estas razones, recelaba de la existencia de un doble coste para las empresas ante la falta de acreditación por parte de los dos Estados miembros.

⁴⁰ Este planteamiento sería también aplicable a las “air pollution fee”, “air pollution charge”, “air pollution duty”, etc.

Como consecuencia de las citadas dudas y de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 del Reglamento 659/1999⁴¹, tomó la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal, en el que todavía se encuentra. En este punto, hay que destacar que, en julio de 2007, Suecia retiró su notificación antes de la decisión de la Comisión ante el cambio de Gobierno producido en el citado Estado miembro, presentando en el 2008 una nueva propuesta, esta vez sin rebasar los límites mínimos fijados por la Directiva sobre la fiscalidad de los productos energéticos. Esta iniciativa es similar a la que notificó Eslovenia a la Comisión en relación con la modificación de su “carbon tax” en el 2004 y que fue declarada ayuda de estado compatible con el TUE al igual que lo ha sido recientemente la nueva propuesta sueca.

En ambos casos, el argumento decisivo para la declaración de compatibilidad es la ausencia vulneración tanto en materia Directrices en materia de ayudas medioambientales como con respecto a la Directiva sobre los productos energéticos al quedar la imposición sobre la energía por encima del mínimo fijado⁴². Por esta razón, no se han planteado dudas a la Comisión sobre su compatibilidad con el mercado en su correspondiente Decisión. En el caso de Eslovenia, la Comisión autorizó las medidas propuestas, al cumplir este país con los requisitos establecidos en los puntos 51.1.b) de las Directrices medioambientales⁴³. En este caso, el importe pagado por las empresas eslovenas beneficiadas por la reducción fiscal seguía siendo superior al mínimo comunitario fijado en la Directiva sobre la imposición a los productos energéticos.

En cambio, en el caso de Dinamarca, a pesar de la apertura de la fase de observaciones del procedimiento formal de control de ayudas estatales en el 2006, hasta fechas recientes todavía no contábamos con una Decisión de la Comisión.

⁴¹ Vid. el artículo 4 del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 (actual artículo 88) del Tratado CE.

⁴² Vid. la Decisión de la Comisión, de 23 de noviembre de 2005, relativa a los regímenes de ayuda estatal ejecutados por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono. Vid. la Decisión de la Comisión, de 13 de mayo de 2008, relativa a la reducción de la “carbon tax” para los fueles utilizados por las instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión.

⁴³ Vid. el Diario Oficial núm. C 37/10 de 3 de febrero de 2001. En el caso de que se trate de impuestos armonizados -casos suecos, danés y esloveno- las Directrices establecen en su apartado 51 dos supuestos. El primero consiste en que estas decisiones estén supeditadas a la celebración de acuerdos entre el Estado y las empresas, mediante los cuales estas últimas se comprometen a alcanzar objetivos de protección del medio ambiente. Sin embargo, en el segundo supuesto el citado acuerdo no sería necesario siempre y cuando el importe pagado por las empresas, tras la reducción, fuese superior al mínimo comunitario. Respecto a los casos objeto de estudio, la Comisión, pone en duda que en los casos de Suecia y Dinamarca se estén cumpliendo con estos requisitos, al no existir acuerdo y no cumplir con las exigencias de imposición mínima. En cambio, en el caso español, estas consideraciones no son aplicables sino aquellas relativas al cumplimiento del principio de “quien contamina paga” planteados por la Comisión.

Como ya hemos apuntado, el problema que plantea respecto a su compatibilidad con el mercado interior, la medida de coordinación danesa se deriva de que mediante la aplicación de los citados beneficios fiscales conlleva la imposición energética queda por debajo de los mínimos establecidos en la Directiva comunitaria. De esta forma, atendiendo a otros pronunciamientos de la Comisión, creemos que el argumento decisivo en este caso para declarar la incompatibilidad de la medida danesa con el Derecho comunitario estará íntimamente ligado al respeto de la Directiva sobre la fiscalidad de los productos energéticos. En concreto, creemos que la Comisión subordinará la declaración de incompatibilidad a que las mismas no impliquen niveles de tributación de los productos energéticos inferiores a los umbrales mínimos fijados en la norma comunitaria, sin perjuicio del cumplimiento del principio de “quien contamina, paga” así como del objetivo de reducción de las emisiones de CO₂⁴⁴. En esta línea, la UE ha autorizado recientemente la propuesta de Dinamarca bajo determinadas condiciones y, en concreto, bajo el respeto de los mínimos anteriormente señalados.

En función de las negociaciones internacionales relativas a PostKyoto 2012, podemos asistir a una reforma sustancial de la fiscalidad de la energía en la UE. A este respecto, la doctrina⁴⁵ ha señalado que la vía de previsión individual de beneficios fiscales por parte de los Estados miembros no resulta recomendable, proponiendo el establecimiento de un bloque de exenciones para todas las empresas sujetas al régimen comunitario de comercio de derechos de emisión en la Directiva sobre la Fiscalidad energética. No obstante, se alerta del riesgo que supone una decisión de este tipo por ser contraria al principio de quien contamina paga en los casos de asignación gratuita así como en los casos de necesidad de compra de derechos adicionales a los asignados por la quiebra de la lógica ambiental, tal y como ya apuntaba la Comisión en los casos danés y suecos antes reseñados. En este sentido, corremos el riesgo que el objetivo de protección ambiental quede relegado a un segundo plano por razones de competitividad de las empresas comunitarias. Por esta razón, se aboga por el establecimiento de un impuesto sobre la energía comunitario armonizado para los

⁴⁴ Vid. al respecto la decisión de la Comisión sobre el “State aid case N 22/2008–Sweden: CO2 tax reduction for fuel used in installations covered by EU ETS”, C(2008)1917, de 13 de mayo. Vid. asimismo la Decisión de la Comisión, de 23 de noviembre de 2005, relativa a los regímenes de ayuda estatal ejecutados por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono. La compatibilidad de estas ayudas se ha fundamentado en el cumplimiento de los límites mínimos de gravamen fijados por la Directiva relativa a la fiscalidad de los productos energéticos.

⁴⁵ Vid. DIAS SOARES, C.: “Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading”, EC Tax Review núm. 17, 2007, págs. 187 y 188.

sujetos sometidos al régimen de comercio que sustituya a los impuestos nacionales hoy vigentes.

Atendiendo al planteamiento realizado hasta ahora, en un supuesto similar que también podría ser objeto de control se encuentra el Estado español, dado que también se han previsto medidas de coordinación entre los instrumentos económicos dirigidos a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero: régimen de comercio e impuestos. En concreto y como ya se ha apuntado, se han establecido supuestos de no sujeción para mitigar la pérdida de competitividad en que podían incurrir las empresas gravadas. A este respecto, debemos destacar como la Comisión, a la luz del artículo 87.1 del Tratado, declaró tales medidas como “ayudas de estado”⁴⁶. No obstante y como ya profundizaremos, cabe apuntar como diferencia que, en los casos danés y sueco, nos enfrentamos a impuestos que recaen sobre productos energéticos con la consiguiente relación con la Directiva sobre fiscalidad energética y los mínimos en ellas fijado. Por esta razón, en el caso español, estas consideraciones no son aplicables sino aquellas relativas al cumplimiento del principio de “quien contamina paga” y al cumplimiento de las Directrices en materia de ayudas ambientales⁴⁷.

⁴⁶ La Comisión tanto en el asunto relativo a Suecia (C 46/2006) como en el de Dinamarca (C41/2006) decidió, en cuanto a la existencia o no de una ayuda a efectos del artículo 87.1 del TCE que “la reducción fiscal notificada supone una ventaja económica para sus beneficiarios, ya que les libera de cargas que normalmente recaerían sobre sus presupuestos de funcionamiento. Puesto que parece dudoso, a la luz de la definición de la «naturaleza y economía del sistema» que la reducción fiscal estuviera justificada por este motivo, y puesto que parecen cumplirse los criterios relevantes del artículo 87, apartado 1, la Comisión considera en esta fase que la medida puede ser considerada ayuda estatal.”

⁴⁷ Las nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (2008/C 82/01) establecen que “La Comisión considerará que la ayuda es necesaria si se cumplen las siguientes condiciones acumulativas:

- a) la elección de los beneficiarios deberá basarse en criterios objetivos y transparentes y la ayuda deberá concederse en principio de la misma manera a todos los competidores del mismo sector o mercado de referencia si se hallan en una situación de hecho similar;
- b) el impuesto ambiental sin reducción deberá producir un considerable incremento del coste de producción para cada sector o categoría de beneficiarios individuales;
- c) El considerable incremento de los costes de producción no podrá repercutirse en los consumidores sin producir importantes reducciones de ventas. A este respecto, los Estados miembros podrán suministrar estimaciones de, entre otras cosas, la elasticidad del precio del producto del sector afectado en el mercado geográfico de referencia, así como estimaciones de la pérdida de ventas y/o de la reducción de beneficios de las empresas en el sector o categoría afectado.

La Comisión considerará que la ayuda es proporcional si se cumple una de las siguientes condiciones:

- a) el régimen establecerá criterios que garanticen que cada beneficiario individual pague una proporción del nivel fiscal nacional que sea aproximadamente equivalente al rendimiento ambiental de cada beneficiario individual en comparación con el rendimiento relacionado con la técnica más eficaz del EEE. Con arreglo al régimen de ayudas, toda empresa que logre la técnica más eficaz podrá beneficiarse al máximo de una reducción correspondiente al incremento del coste de producción procedente del impuesto, utilizando la técnica más eficaz, y que no puede ser repercutida a los consumidores. Toda empresa que tenga un peor rendimiento ambiental se beneficiará de una reducción menor, proporcionada a su rendimiento ambiental;

La peculiaridad que presenta el caso español radica en el hecho de que han sido determinadas Comunidades Autónomas las que, en el ejercicio de su poder financiero, crearon impuestos propios sobre las citadas emisiones y que, a su vez, han establecido recientemente las correspondientes medidas de coordinación. A estos efectos, cabe señalar que, en el caso español, sólo en el caso de los impuestos sobre emisiones andaluz y aragonés se grava la emisión del CO₂, razón por la cual únicamente en ellos se produce la coincidencia con el régimen de comercio de derechos que puede conllevar un doble coste económico para las empresas emisoras radicadas en ese territorio. En consecuencia, sólo en el supuesto de estos dos tributos autonómicos resultaba necesario analizar la conveniencia o no del establecimiento de mecanismos de coordinación, sin que pueda descartarse en un futuro en otros impuestos autonómicos que gravan las emisiones ante la futura incorporación de gases al régimen de comercio⁴⁸.

Ante la opción de coordinar o no los dos instrumentos económicos objeto de estudio, las dos Comunidades Autónomas –Andalucía⁴⁹ y Aragón⁵⁰– con impuestos que gravan las emisiones de CO₂ han optado por prever sendos supuestos de no sujeción para determinadas emisiones atmosféricas realizadas desde instalaciones sujetas al ámbito de la Ley 1/2005. La finalidad que subyace con su establecimiento no es otra que la de evitar un doble coste económico para las empresas radicadas en su territorio. A pesar de la admisibilidad de este argumento, no nos resistimos a señalar que en materia de fiscalidad medioambiental parece que el objetivo de protección ambiental acaba siempre cediendo a otros de carácter económico. Llegados a este punto, cabe destacar que la redacción de los preceptos en que se dispone es prácticamente idéntica, razón por la cual vamos a proceder a su estudio conjunto.

b) los beneficiarios de la ayuda pagarán como mínimo el 20% del impuesto nacional, salvo si puede justificarse un tipo inferior a la vista de la limitada distorsión de la competencia”.

⁴⁸ Si bien las restantes Comunidades –Castilla-La Mancha, Galicia y Murcia– no necesitan, a fecha de hoy, coordinar sus impuestos con el régimen de comercio de derechos de emisión. Empero, cabe señalar que, en un futuro, la ampliación de los gases de efecto invernadero sometidos al régimen de comercio puede modificar esta situación. En concreto, cabe apuntar que la Propuesta de Directiva para modificar la Directiva 2003/87/CE (COM(2008) 16 final, de 23 de enero de 2008) pretende incluir el N₂O y los perfluorocarburos (PFC).

⁴⁹ Art. 24.b) de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre. El supuesto de no sujeción fue previsto en el artículo 11 de la Ley 3/2004, 28 de diciembre. A este respecto, merece ser subrayado que la Comunidad Autónoma andaluza no tenía inicialmente previsto prever medida de coordinación alguna. Sin embargo, a raíz de la presentación para Dictamen del proyecto de Reglamento de desarrollo del Impuesto, el Consejo Económico y Social andaluz propuso que, para evitar que se genere doble gravamen para las empresas andaluzas, se elimine el gravamen de CO₂. A raíz de esta recomendación y en lugar de derogar el impuesto, se optó por establecer el supuesto de no sujeción supra descrito para evitar que las empresas emisoras radicadas en Andalucía incurrieran en un doble coste económico así como para mantener una cierta recaudación.

⁵⁰ Art. 23.b) de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre.

En concreto, se declaran no sujetas las emisiones de CO2 realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa. Así, cabe distinguir tres supuestos, no todos ellos no sujetos, en función de la tenencia de derechos de emisión para cumplir con la obligación de entrega así como del modo de obtención de los mismos.

En primer lugar y respecto a las emisiones cubiertas por los derechos asignados gratuitamente por el correspondiente Plan Nacional de Asignación, cabe señalar que estas emisiones quedan sujetas al Impuesto, con independencia de que, por la transmisión o cesión de los derechos asignados gratuitamente, deban comprarse nuevos derechos. La sujeción de estas emisiones se produce con independencia de que se cuente o no con los derechos de emisión para hacer frente a la obligación de entrega. El motivo para su gravamen no es otro que el carácter gratuito de las asignaciones y, por tanto, la ausencia de coste alguno para las empresas emisoras. De esta forma, se sigue manteniendo la situación preexistente a la aprobación del régimen europeo de comercio y dándose satisfacción al principio de "quien contamina, paga"⁵¹.

En segundo lugar, las emisiones que exceden los derechos asignados gratuitamente por el correspondiente Plan Nacional de Asignación respecto de las que se carecen derechos para hacer frente a su obligación de entrega también quedan sujetas al Impuesto, con independencia de que, dado el mantenimiento de la obligación de entrega, deban comprarse derechos para hacer frente a la misma. Podemos constatar como la previsión de la sujeción de estas emisiones contribuye a reforzar la necesidad de adquirir derechos en el mercado cuando se carezca de ellos.

En tercer lugar y respecto a las emisiones que exceden los derechos asignados gratuitamente por el correspondiente Plan Nacional de Asignación cabe recalcar que éste constituye el único supuesto de no sujeción previsto y que, como hemos apuntado, tiene por finalidad evitar que se produzca un doble coste económico para las empresas como consecuencia de la coexistencia del régimen europeo de comercio y del impuesto sobre emisiones atmosféricas en sus

⁵¹ No obstante, el cumplimiento de este principio se ha visto ensombrecido con la elevación a 200.000 toneladas/año la cantidad a superar por cada instalación para atribuir a la misma una unidad contaminante de gas contaminante, entera o fraccionaria.

respectivos territorios. Atendiendo a lo ya expuesto en los casos danés y sueco, puede comprobarse como éste es precisamente el punto conflictivo de las medidas de coordinación previstas por las citadas Comunidades Autónomas, dado que supone una quiebra de la lógica ambiental al eliminarse un desincentivo para que las empresas inviertan para conseguir la reducción de emisiones.

A pesar de que en el caso español también se persigue la eliminación del doble coste económico, debemos incidir en importantes diferencias a efectos del posterior análisis de la compatibilidad de estos últimos. Así, en primer lugar, cabe destacar una primera diferencia de tipo procedimental, derivada del cumplimiento por parte de los citados Estados miembros con lo dispuesto en el artículo 88.3 del Tratado y, en concreto, con la obligación de notificación a la Comisión.

A nuestro juicio, la decisión de la Comisión de calificar las medidas notificadas como “ayudas estatales” constituye un refrendo a nuestra tesis de considerar los supuestos de no sujeción adoptados por las Comunidades Autónomas como ayudas de estado. Consecuencia de la citada calificación y a tenor de lo expuesto, debe añadirse el atributo de la “ilegalidad” al no haberse cumplido ninguno con el procedimiento de notificación establecido. A este respecto, hay que precisar que, en todo caso, será el Estado español, al haber asumido las obligaciones comunitarias y en virtud del principio de unidad del Estado acuñado por el Derecho Internacional, el único responsable ante la justicia comunitaria de las actuaciones de las Comunidades Autónomas. A mayor abundamiento, cabe señalar que la calificación de los supuestos de no sujeción como ayuda de estado ilegal no compatible podría suponer, además de la suspensión de la medida, exigir su devolución a las empresas beneficiadas.

4. La neutralidad del sistema tributario ante la adopción de instrumentos económicos basados en el mercado

Al afrontar este epígrafe, es necesario poner de manifiesto que la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, no contiene referencia alguna a las repercusiones contables y fiscales derivadas de la asignación, devolución, cancelación, generación, transmisión, etc. de los derechos de emisión. Esta circunstancia resulta especialmente sorprendente en el caso del IVA, dado su carácter de impuesto armonizado. Por esta razón juzgamos impropia la falta de pronunciamiento por parte de la UE en relación con el tratamiento fiscal de los derechos de emisión en este Impuesto⁵², en virtud de las dudas que, como ya veremos, suscita la implantación de los derechos de emisión. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, la ausencia de pronunciamiento obedece a su carácter de impuesto directo y ser de competencia exclusiva de los Estados miembros, limitándose la UE a garantizar el funcionamiento del mercado interno. Sin embargo, en materia de contabilidad internacional, la ausencia de consenso y el olvido en que ha caído la problemática contable de los derechos de emisión, sí que es reprochable, ante la uniformidad que hubiese podido introducir en las normativas contables nacionales y, en consecuencia, de forma indirecta en el Impuesto sobre Sociedades.

De esta forma, pretendemos poner de manifiesto como los derechos de emisión pueden ser empleados como instrumentos de planificación fiscal tanto a nivel interno como a nivel internacional, atendiendo al diferente tratamiento contable y tributario previsto en las diferentes legislaciones de los países miembros de la UE. Frente a estas oportunidades de planificación nacional y comunitaria, abogamos por la neutralidad del tratamiento de los derechos de emisión a fin de evitar que pueda convertirse en un elemento de distorsión del régimen europeo de comercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero. Esta pretensión de regulación estaría motivada, no sólo por las más elementales exigencias de seguridad jurídica, sino también para evitar que, un tratamiento tributario inadecuado pueda distorsionar el funcionamiento del mercado de derechos de emisión. A estos efectos, sería deseable que su fiscalidad fuera neutra en aras de evitar que ciertas operaciones relacionadas con los derechos de emisión sean realizadas por los agentes económicos exclusivamente por motivos

⁵² A este respecto, únicamente contamos con la Directriz adoptada unánimemente en la 75 Reunión del Comité del IVA, del 14 de octubre de 2004. No obstante, cabe subrayar que el Comité del IVA, instituido en virtud del artículo 29 de la Sexta Directiva IVA, es un Comité consultivo cuyas orientaciones no tienen valor jurídico. Razón por la cual, los Estados miembros no están obligados a aplicar las orientaciones aprobadas.

fiscales. Por esta razón, se estudiará cómo un tratamiento tributario inadecuado puede distorsionar el funcionamiento del mercado de derechos de emisión y producir supuestos, si no de deslocalización, sí al menos de incumplimiento de la obligación de entrega en determinados Estados, en detrimento de otros. Por estas razones, juzgamos que también hubiese sido deseable el establecimiento de normas específicas sobre el tratamiento fiscal de la asignación y comercio de estos derechos, para no dejar a las diversas autoridades nacionales esta decisión, con los consiguientes peligros de competencia fiscal entre Estados miembros.

4.1. El Impuesto sobre el Valor Añadido

La instauración del régimen europeo de comercio de derechos de emisión suscitó dudas en relación con la incidencia del IVA en el mismo. A este respecto, se plantearon diversas cuestiones, en primer lugar, acerca de la asignación inicial de los derechos de emisión –asignación gratuita y/o subasta– por parte de los Estados miembros a las empresas emisoras debía quedar sujeta y, por tanto, si los Estados debían ser considerados sujetos pasivos del citado impuesto. En segundo, en relación con el comercio de derechos de emisión, no existía certeza acerca tanto de la calificación de la citada operación –entrega de bienes versus prestación de servicios– y de la eventual aplicación de la exención relativa a los productos y servicios financieros así como del lugar de realización del hecho imponible.

Algunas de estas dudas fueron despejadas mediante el acuerdo alcanzado por unanimidad en el Comité IVA, en su 75ª Reunión, de 14 de octubre de 2004. Sin embargo y como paso previo al análisis del mismo, cabe hacer una breve referencia a la naturaleza, funcionamiento y valor jurídico de las directrices emitidas por el mismo. Atendiendo al art. 29.4 de la antigua Sexta Directiva, actual Directiva 2006/112/CE⁵³, cabe señalar que el citado Comité fue creado para examinar todas aquellas cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al Impuesto, bien por iniciativa de su presidente, bien por solicitud del representante de un Estado miembro. Sin embargo y a pesar de que todos los acuerdos del Comité IVA son adoptados por unanimidad, cabe señalar que, debido a su naturaleza consultiva, sus orientaciones no tienen valor jurídico. Por esta razón, las partes en un litigio no pueden invocarlas ante los tribunales y ni siquiera forman parte de los acuerdos de adhesión

⁵³ Art. 398.4 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Antiguo artículo 29 de la Directiva 77/388/CEE.

de nuevos Estados miembros. Asimismo, no todas las orientaciones aprobadas por el Comité IVA son objeto de publicación, pudiendo ser publicadas por un Estado miembro bajo responsabilidad exclusiva⁵⁴. Por estas razones y, en concreto, debido a la falta tanto de transparencia como de carácter vinculante, se produjo un frustrado intento de transformar el Comité del IVA en un Comité de reglamentación, superando la función meramente consultiva⁵⁵.

Atendiendo a lo expuesto y pese al avance que supone estas Directrices en materia de derechos de emisión, cabe subrayar que los Estados miembros no quedan vinculados por las Directrices aprobadas, siendo posible que se aparten de las mismas⁵⁶. Por esta razón, hubiese sido deseable que, al igual que ha ocurrido con otras cuestiones⁵⁷, los términos de dicho acuerdo hubiesen sido incorporados a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido para que fueran de obligatorio cumplimiento para los Estados miembros y así garantizar un tratamiento armonizado en el seno de la UE. Abundando en este planteamiento y como comentaremos a continuación, esta necesidad se verá acrecentada por el dispar tratamiento que, en materia de IVA, parece que tendrá la subasta de los derechos de emisión en los diversos ordenamientos comunitarios.

Retornando a las dudas suscitadas respecto a la incidencia del IVA en relación con los derechos de emisión y respecto a la primera cuestión relativa a la sujeción de los Estados miembros al citado Impuesto, cabe traer a colación el art. 13.1 de la Directiva *supra* citada⁵⁸. Dicho precepto establece que “los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones”. Sin embargo, su párrafo segundo matiza que “cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en

⁵⁴ Vid. el Reglamento interno del Comité IVA.

⁵⁵ En concreto, en junio de 1997 se presentó una propuesta de Directiva destinada a modificar el estatuto del Comité del IVA (DO C 278 de 13 de septiembre de 1997). El objetivo de esta propuesta era conferir fuerza jurídica a las decisiones de la Comisión adoptadas tras un dictamen favorable del Comité y garantizar su publicación oficial. La Comisión opinaba que la modificación del estatuto del Comité hubiera permitido garantizar una aplicación más uniforme a escala comunitaria del sistema común del IVA.

⁵⁶ Vid. la pregunta escrita E-3729/00 de Michel Hansenne (PPE-DE) a la Comisión de 30 de noviembre de 2000 publicada en el DOCE 2001/C 174 E/131.

⁵⁷ Vid. la Exposición de motivos de la citada Directiva.

⁵⁸ Antiguo artículo 4.5. de la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido.

que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia”.

Llegados a este punto, resulta necesario distinguir entre los supuestos de asignación gratuita de los derechos de emisión y la subasta de los mismos ante los distintos efectos que pueden tener sobre la competencia respecto a la transmisión por parte de los agentes económicos. En sentido, juzgamos que, mientras que la coexistencia de la asignación gratuita de derechos con su transmisión entre dichos agentes no plantea problema alguno de distorsión de la competencia⁵⁹, la subasta sí que puede generarlo en caso de que sea considerada no sujeta al IVA. En concreto, creemos que, dado que el comercio entre empresas emisoras y/o intermediarios estaría gravado por el IVA frente a la no sujeción de la subasta, se produciría una quiebra de la competencia a favor de los Estados miembros frente a los agentes que intenten vender sus derechos de emisión en el mercado secundario o mediante contratos bilaterales⁶⁰. Asimismo y como ya veremos, esta misma distorsión se puede producir entre Estados miembros, si no todos adoptan el criterio de la sujeción al IVA para los derechos subastados. En cambio, en el caso de asignación gratuita, atendiendo a 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 emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad, la asignación constituye el principal método para introducir los derechos en el mercado, relegándose a la subasta a un papel secundario y muy reducido de carácter voluntario para los Estados miembros⁶¹.

Si bien podría pensarse que, dado que las empresas emisoras generalmente pueden deducirse la totalidad del IVA soportado, no existe problema alguno, no cabe olvidarse de aquellos sujetos parcialmente exentos que no podrían recuperar la totalidad del IVA soportado. A mayor abundamiento y aún en los casos de posibilidad de deducción de la totalidad del IVA soportado, no cabe perder de vista los problemas de “cash flow” que genera la devolución del IVA y

⁵⁹ En el mismo sentido, ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Incidencia del impuesto sobre el valor añadido en el mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, Nueva fiscalidad núm. 10, 2005, págs. 9 y ss. Mostrando dudas al respecto, vid. KOGELS, H. A.: “VAT aspects of the trade in CO2 emission allowances”, International VAT Monitor núm. 4, 2004, pág. 233.

⁶⁰ En el mismo sentido, ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Incidencia del impuesto sobre el valor añadido en el mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, Nueva fiscalidad núm. 10, 2005, págs. 9 y ss. Abundando en este planteamiento, la citada autora señala la falta de criterios para calificar cuando nos encontramos ante un supuesto grave de distorsión de la competencia que obligue a los Estados miembros a repercutir IVA.

⁶¹ Así, en el primer período (2005-2007) los Estados miembros únicamente podían subastar un máximo del 5% del total de derechos de emisión, elevándose el segundo período (2008-2012) hasta un máximo del 10%. Sin embargo, es necesario señalar que la citada subasta no era ni es, en la actualidad, obligatoria.

los riesgos de no devolución del IVA y, en consecuencia, la más que presumible preferencia de los agentes económicos por la adquisición de derechos de emisión no sujetos a IVA.

Por consiguiente, a nuestro juicio y atendiendo a la práctica comunitaria, en los supuestos de asignación gratuita deberíamos estar ante una operación no sujeta y, por tanto, los Estados miembros o el ente público al que se hubiese encomendado la asignación de los derechos de emisión no serían considerados sujetos pasivos del IVA. A estos efectos, cabe indicar que, a fecha de hoy, no tenemos constancia de que ningún Estado haya sometido a tributación la asignación gratuita de derechos de emisión. Así, en el concreto caso de España, la Dirección General de Tributos ha señalado que, atendiendo al art. 7.8 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la interpretación que del mismo ha realizado la propia DGT⁶², “la asignación inicial y gratuita de derechos de emisión en cumplimiento de lo dispuesto por la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero a través del Plan Nacional de Asignación, constituye una prestación de servicios no sujeta al Impuesto”⁶³. En cambio, en el caso de la subasta, los Estados miembros o entes públicos correspondientes juzgamos que deberían repercutir el correspondiente IVA en la operación correspondiente. En relación con esta cuestión, cabe señalar que no contamos en la actualidad con ninguna postura de las autoridades españolas, dado que, hasta hoy, no tenemos constancia de que se ha procedido subasta alguna de derechos de emisión en nuestro ordenamiento. Sin embargo y como a continuación veremos, las distintas posturas

⁶² Las condiciones para la aplicación del referido supuesto de no sujeción han sido analizadas por la DGT, entre otras, en la contestación vinculante V0276-06 de 14 de febrero de 2006, y pueden sintetizarse en las siguientes:

1º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios han de ser realizadas por entes u organismos de derecho público.

2º La entrega de bienes o prestación de servicios controvertida ha de realizarse en el ejercicio de una función pública, esto es, que el Ente público actúe en su calidad de sujeto de Derecho público.

La aplicación conjunta de ambos requisitos a la actividad de las Administraciones públicas, permite aislar la parte de la misma que, por su marcado carácter no empresarial, resulta ajena al Impuesto.

A estos efectos, han de valorarse los siguientes extremos:

a) Desde un punto de vista estrictamente jurídico, del total de actuaciones realizadas por la Administración habrían de excluirse las situadas al margen del Derecho administrativo.

b) En segundo lugar, si la función desarrollada por un Ente o Administración pública se ejerce en competencia con los particulares y el hecho de declararla no sujeta puede dar lugar a distorsiones graves de la competencia, habría de concluirse la sujeción de la misma.

c) Finalmente, la actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el artículo 7.8º como correlato del Anexo D de la Sexta Directiva. Para cualquiera de ellas, el legislador ha decidido su sujeción en todo caso en atención a su marcado carácter económico.

⁶³ Vid. las contestaciones vinculantes V1335-06 de 15 de julio de 2006 y V2587-06 de 27 de diciembre de 2006.

que están adoptando los Estados miembros en materia de repercusión de IVA respecto a los derechos subastados, pueden generar distorsiones de la competencia, no sólo con respecto a las transmisiones de los agentes económicos, sino también en relación con las subastas en los diversos países comunitarios.

Como acabamos de apuntar, a fecha de hoy, ya podemos constatar la existencia de discrepancias sobre la sujeción al IVA de la subasta de derechos de emisión entre diferentes Estados miembros. En concreto, en el caso del Reino Unido, se ha aprobado "The Community Emissions Trading Scheme (Allocation of Allowances for Payment) Regulations 2008"⁶⁴ en el que se regula la subasta de los derechos de emisión. Pese a que nada establece en materia de IVA, las consultas realizadas al "Department for Environment Food and Rural Affairs" sobre esta materia y las correspondientes respuestas confirman que se aplicará el citado Impuesto a la subasta de derechos de emisión. En cambio, en el caso de Irlanda, atendiendo a la naturaleza de ente público del ente encargado de la subasta de los derechos - "Environmental Protection Agency" - y a la aplicación del primer párrafo del art. 13.1 de la Directiva y prescindiendo de la matización en materia de distorsión de la competencia, a de la misma y, por tanto, señalan en su normativa que no son sujetos pasivos del IVA y que, por tanto, no repercutirán el citado Impuesto en la subasta⁶⁵. Si bien en la primera fase del régimen comunitario de comercio de derechos de emisión, únicamente Hungría, Lituania, Dinamarca e Irlanda han empleado el mecanismo de la subasta, se prevé que en la segunda fase se incremente considerablemente el número de países que se decanten por la misma⁶⁶.

Atendiendo a la citada disparidad, creemos conveniente un pronunciamiento de la UE, bien a través del Comité IVA, bien a través de una modificación de la Directiva 2006/112/CE que incorpore todas las dudas suscitadas en relación con la aplicación de este Impuesto a los derechos de emisión. A mayor abundamiento, debemos recalcar que la modificación de la Directiva del régimen comunitario de derechos de emisión apuesta por la subasta como principio básico de la asignación a partir del 2013. Por esta razón, el esclarecimiento de esta cuestión se hace todavía más necesario. A este respecto, cabe señalar que, a

⁶⁴ La citada disposición ha sido emanada atendiendo a la delegación prevista en la "section 16(2), (3) and (4) of the Finance Act 2007(a)". El borrador de la misma ha sido aprobada por una resolución de la "House of Commons" ("section 16(8) of the Finance Act 2007").

⁶⁵ ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY: *Procedure for Auctioning ET Allowances and Guidance Notes on Pre-Qualification Application* (IRL NAA 001-3), 2008, Dublín. Vid. www.epa.ie/downloads/forms/etu/auction%203%20procedure%20and%20application%20guidance8.pdf

⁶⁶ Por ejemplo, Alemania, Austria, Bélgica, Italia, Luxemburgo y Reino Unido.

fecha de hoy, el número de derechos subastados no ha sido significativo (inferior a un uno por cien⁶⁷), produciéndose además en el período de desplome de su cotización. Por esta razón, creemos que las citadas subastas no han generado supuestos considerables de distorsión de la competencia.

No obstante y como ya hemos apuntado, la tendencia es que la subasta vaya adquiriendo cada vez mayor protagonismo. Llegados a este punto, cabe señalar que, en función del desarrollo de las negociaciones internacionales respecto a PostKyoto 2012, la propuesta de modificación de Directiva del régimen comunitario de comercio de derechos introduce la posibilidad de combinar, atendiendo al sector afectado, los mecanismos de subasta y asignación gratuita con similar protagonismo. En el caso de que la UE se decante por la citada opción, será necesario estudiar si su coexistencia generará distorsiones en la competencia ante la no sujeción al IVA de la asignación gratuita.

En relación con la segunda cuestión relativa a la calificación de la operación consistente en el comercio de derechos de emisión así como de la aplicación de algunas de las exenciones previstas en la Directiva 2006/112/CE, estas dudas fueron despejadas, con las cautelas anteriormente reseñadas, por el Comité IVA en su 75ª reunión de 14 de octubre. En concreto, el citado Comité señaló que nos encontrábamos ante una operación sujeta al IVA y que debía ser calificada como prestación de servicios. A mayor abundamiento, indicó que no era en ningún caso aplicable ninguna de las exenciones en materia de servicios financieros. Esta situación puede generar alguna divergencia, dado que, como ya veremos, algunos Estados miembros han calificado, a efectos contables, los derechos de emisión como activos financieros.

Asimismo, en relación con el lugar de realización del hecho imponible, estableció que las correspondientes reglas para operaciones tanto interiores como intracomunitarias en la citada materia eran aplicables respecto de las diversas transmisiones entre empresas emisoras. Así, en el caso de operaciones interiores, nos encontraríamos ante una prestación de servicios, sujeta y no exenta, por la que la empresa vendedora repercutiría el correspondiente IVA a la compradora, siendo posible su deducción por parte de esta última. Esta postura ha sido confirmada por la DGT en su consulta vinculante V1355-06, de 5 de julio de 2006, en el que señala que la entrega de derechos de emisión “por un empresario o

⁶⁷ En concreto, un 0.12%. Vid. la presentación “EU ETS-auctions” de Regina Betz en el “Workshop Auctioning GHG permits in Australia” celebrado el 29 de noviembre de 2007.

profesional constituirá una prestación de servicios que estará sujeta al Impuesto cuando concurra lo dispuesto por las letras a) o b) del artículo 70.uno.5º.A”⁶⁸.

En cambio, en el caso de operaciones entre empresas de distintos Estados miembros, nos encontraríamos ante una prestación de servicios que, atendiendo a la regla especial de localización de las prestaciones de servicios⁶⁹, se entiende realizada en el lugar donde radica el destinatario de los mismos y, por tanto, gravada en destino. Atendiendo a la inversión del sujeto pasivo, la empresa compradora estaría obligada a autorepercutirse el IVA correspondiente, sin perjuicio de su posterior deducción. Esta postura ha sido confirmada por la DGT en su consulta vinculante V1396-06, de 7 de julio de 2006, en el que señala que “la transmisión de derechos de emisión a favor de un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro no estará sujeta al Impuesto en el territorio de aplicación del mismo, sino que se localizará en el Estado de destino”, si estando sujeta en caso de que no se produzca a favor de empresario o profesional⁷⁰.

Atendiendo a la citada interpretación, debemos reseñar un problema que puede derivarse de la misma y que no es otro que el relativo a las cuentas de las que pueden ser titulares en los Registros Nacionales de los diferentes Estados miembros las empresas emisoras. En concreto, la controversia puede surgir en el caso de que la misma sea equiparada a un establecimiento permanente a efectos IVA. Respecto a la citada eventualidad, consideramos que dichas cuentas no pueden recaer dentro del citado concepto, dado que, ex art. 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006⁷¹, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no constituir, a nuestro juicio, un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios. En este

⁶⁸ La letra a) del art. 70.uno.5º.A. establece que “cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

Lo dispuesto en esta letra se aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste”. Por su parte, la letra b) dispone que “cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia habitual o domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio”.

⁶⁹ La Directiva 2008/8 del Consejo, de 12 de febrero, por la que se modifica la Directiva 2006/112 en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, supondrá, a partir de 1 de enero del año 2010, la sustitución de la regla general de localización de las prestaciones de servicios (sede del prestador) por la tributación en el territorio en el que radique la sede del destinatario cuando éste sea empresario o profesional.

⁷⁰ Vid. asimismo la consulta vinculante V2587-06 de 27 de diciembre.

⁷¹ Art. 9.1 de la antigua Sexta Directiva del IVA.

sentido, juzgamos que la citada cuenta únicamente constituye un registro electrónico desde el que se comunica la transferencia del derecho a otra cuenta, bien del mismo Registro, bien del Registro de otro Estado miembro, produciéndose la prestación del servicio desde el lugar donde radique la empresa emisora.

Empero, la falta de un concepto armonizado de establecimiento permanente a efectos IVA en la normativa comunitaria, puede conllevar que algunos Estados miembros adopten la interpretación contraria y juzgar que sí que nos encontramos ante un establecimiento permanente. A este respecto y atendiendo a las diferentes legislaciones nacionales en materia de IVA, puede observarse como nos encontramos ante una definición más amplia que la establecida en el modelo de Convenio de la OCDE para la imposición directa. A este respecto, cabe subrayar que la definición contenida en el art. 5 no es trasladable a la imposición indirecta. Por el contrario, tendremos que acudir a la normativa interna en materia de IVA de cada Estado miembro y comprobar el citado concepto.

Así, por ejemplo, en el caso de la legislación española, el art. 69.5 de la LIVA establece que “a efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas”. Además, establece como supuestos particulares que recaen dentro del citado concepto las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías así como los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. Si bien podría pensarse que la cuenta en el RENADE podría subsumirse en este último supuesto de hecho, juzgamos que se trata de una interpretación excesivamente forzada y que podría ser contraria a las Directrices del Comité IVA anteriormente citadas.

Por último, en todas estas operaciones de comercio de derechos de emisión sujetas al Impuesto, el tipo de gravamen aplicable sería el tipo general vigente en el Estado miembro donde se entiendan realizadas las citadas prestaciones de servicios. A este respecto, cabe señalar que la falta de armonización de los tipos de gravamen y, por tanto, la disparidad existente –entre el 15 y el 25 por cien– en el seno de la UE puede conllevar oportunidades de planificación fiscal especialmente en caso de grupos de empresas multinacionales. Así, optarán por la adquisición de derechos en aquellos países con tipos de gravamen más bajos, con las consiguientes consecuencias que puede tener respecto a la actividad de los Registros situados en países con mayores tipos de gravamen⁷².

⁷² *Legal nature of GHG Emission Reductions: An International Workshop*, celebrado en Londres los días 25 y 26 de mayo de 2004, págs. 11 y 12. (<http://www.field.org.uk/PDF/LNA%20REPORT-%20final.pdf>).

Esta circunstancia puede ser especialmente beneficiosa par aquellos sujetos parcialmente exentos y que, por tanto, no pueden deducirse la totalidad del IVA soportado. Asimismo, esta situación puede reproducirse en el caso de aquellos sujetos pasivos que pueden deducirse la totalidad del IVA soportado pero no quieran incurrir en los costes financieros que supone la considerable demora que en la devolución se produce en determinados países así como los riesgos de no devolución, optando al menos por soportar un menor tipo de gravamen⁷³.

Por último, cabe destacar que en el mes de mayo de 2009, fue detectado un súbito aumento en los volúmenes de negociación en la Bolsa de intercambio de derechos de emisión BlueNext que parecía esconder un supuesto de fraude en el IVA. En este sentido, pareció detectarse que se compraban derechos de emisión por parte de una sociedad (“trucha”), con escasa actividad comercial y masa patrimonial, para realizar entregas inmediatas de dichos derechos con IVA repercutido a otras empresas y sin que ese IVA repercutido sea nunca ingresado. Pasando a describir el fraude, nos encontrábamos con que una empresa A de un Estado miembro vendía derechos de emisión a una empresa B de otro Estado miembro. En esta operación, en virtud de las reglas de localización en materia de prestaciones de servicios, implicaba que la empresa A no debía repercutir IVA, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo. En consecuencia, era sujeto pasivo la empresa B, debiéndose autorepercutirse el IVA y teniendo derecho a su correspondiente deducción. A efectos del fraude, la empresa B no procedía a ingresar el IVA correspondiente a la compra anteriormente realizada pero vendía los derechos de emisión a una tercera empresa C, con domicilio en el mismo Estado miembro, repercutiendo el correspondiente IVA. De esta forma, la empresa vendedora B desaparecía rápidamente o se declara en concurso sin ingresar a la Hacienda Pública correspondiente el impuesto devengado, logrando como beneficio fraudulento el importe del IVA devengado y no ingresado y que si había repercutido y percibido de la empresa C. Por su parte, la empresa compradora C posteriormente solicitaba la deducción del IVA soportado, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública correspondiente.

Frente a estos supuestos, los gobiernos del Reino Unido, Francia y Holanda han reaccionado, bien aplicando un tipo de gravamen del 0%, bien declarando exenta en el IVA la transmisión de derechos de emisión, bien invirtiendo el sujeto pasivo en las operaciones interiores. En concreto, el Reino Unido ha adoptado como medida provisional y hasta que se produzca una solución definitiva a nivel

⁷³ *Legal nature of GHG Emission Reductions: An International Workshop*, celebrado en Londres los días 25 y 26 de mayo de 2004, págs. 11 y 12. (<http://www.field.org.uk/PDF/LNA%20REPORT-%20final.pdf>).

de la UE la aplicación de un tipo de gravamen del 0%. En cambio, Francia ha optado por asimilar los derechos financieros a un producto financiero y, por tanto, declarar exenta la transmisión de estos derechos. Por último, Holanda ha decidido que, con independencia de que la operación sea interna o intracomunitaria, se entenderá como sujeto pasivo el comprador de los derechos de emisión (beneficiario de la prestación de servicios). Como puede comprobarse, en los tres casos, con mecanismos distintos, se consigue el objetivo de eludir el fraude del IVA, al evitar que la empresa trucha genere un IVA repercutido que posteriormente pretenda no ingresar. Ante las posibilidades de fraude detectadas, la Administración tributaria española está estudiando la adopción de medidas similares a las establecidas por los citados países.

Vista la citada disparidad de tratamientos, pese a la Decisión del Comité IVA, parece conveniente un tratamiento uniforme en virtud de un pronunciamiento de la UE a través de una modificación de la Directiva 2006/112/CE. A este respecto, la UE ha declarado que está estudiando el caso de fraude y las medidas a tomar para evitarlo, apostando por una acción común por parte de todos los Estados miembros frente a medidas individuales.

4.2. El Impuesto sobre Sociedades

En este epígrafe, pretendemos poner de manifiesto, una vez más, como los derechos de emisión pueden ser empleados como instrumentos de planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades tanto a nivel interno como a nivel internacional. Como veremos a continuación, esta posibilidad se debe tanto a la falta de consenso en relación con su contabilización internacional así como a la ausencia de armonización del Impuesto sobre Sociedades en el seno de la UE, lo que conduce a diferencias contables y tributarias entre los diferentes Estados miembros. Frente a estas oportunidades de planificación nacional y comunitaria, abogamos por un tratamiento neutral a fin de evitar que pueda convertirse en un elemento de distorsión del régimen europeo de comercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero.

Por esta razón, intentaremos poner de manifiesto como la disparidad de tratamientos tributarios puede distorsionar el funcionamiento del mercado de derechos de emisión y producir supuestos, si no de deslocalización, sí al menos de incumplimiento en determinados Estados, en detrimento de otros. Asimismo, estos efectos perniciosos pueden reproducirse al constatarse el establecimiento

de regímenes tributarios específicos por parte de algún Estado miembro consistentes en la previsión de beneficios fiscales para la transmisión de derechos de emisión, con los riesgos añadidos de supuestos de competencia fiscal.

A la hora de abordar este epígrafe, es necesario comenzar señalando que las consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades derivadas de la introducción en la Unión Europea de un régimen de comercio de derechos de emisión no pueden dilucidarse sino prestando una especial atención a la contabilidad de las operaciones relativas a los derechos de emisión. Esto es debido a que el citado Impuesto toma como base, en la mayoría de los Estados miembros de la UE, la contabilidad –balance o cuenta de pérdidas y ganancias⁷⁴– a la hora de proceder a su cuantificación. A este respecto, cabe señalar que este nuevo instrumento económico tiene importantes consecuencias no sólo por su transmisión sino por su simple implantación: asignación, tenencia, consumo, incumplimiento, entrega, etc. Si bien la aprobación internacional de un tratamiento contable de los derechos de emisión hubiese podido coadyuvar al logro de una cierta uniformidad en las diferentes normativas nacionales y, por tanto, a una cierta homogeneidad en su tratamiento tributario, a fecha de hoy ésta no se ha producido.

En concreto, el International Financial Reporting Interpretations Committee relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en materia de derechos de emisión (IFRIC 3), publicado el 2 de diciembre de 2004, fue objeto de retirada en junio de 2005 ante las numerosas críticas recibidas, sin que a fecha de hoy se haya publicado otro⁷⁵. En este sentido, creemos reprochable la ausencia de consenso en materia de contabilidad internacional respecto al tratamiento contable de los derechos y, en mayor medida, el olvido en que esta cuestión parece estar sumida. Esto ha conducido a que, a los efectos de dilucidar esta cuestión, sea necesario acudir, bien a las específicas disposiciones locales dictadas en materia contable por los distintos Estados miembros en relación con los citados derechos⁷⁶, bien, en caso de ausencia de norma específica, a los regímenes contables generales de cada uno de ellos.

⁷⁴ Vid. COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE WORKING GROUP: *Progress to date and future plans for the CCCTB*, Working Document CCCTB\WP\046\doc\en, 2006, pág. 4.

⁷⁵ Un estudio en mayor profundidad acerca de la contabilidad internacional de los derechos de emisión puede encontrarse en BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I.: “El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 78, 2006, págs. 83 a 128.

⁷⁶ Como por ejemplo sucede, en España, con la publicación por parte del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) de la Resolución de 8 de febrero de 2006.

En consecuencia, la falta de una guía internacional sobre la contabilidad de los derechos de emisión conlleva una disparidad de soluciones a la citada cuestión que, unida a las diferencias en materia de Impuesto sobre Sociedades entre las diferentes naciones comunitarias, comporta tratamientos tributarios sustancialmente diversos en el citado Impuesto. Así, a fecha de hoy, será necesario comprobar si algún Estado miembro ha promulgado alguna norma específica en materia de fiscalidad de derechos de emisión. En caso contrario, se aplicarán las normas genéricas del Impuesto sobre Sociedades al supuesto concreto de los citados derechos con las diferencias que, como ya hemos apuntado, existen en el seno de la UE.

Por todas estas razones y pese a las dificultades de armonización de la fiscalidad directa por la necesidad de unanimidad, juzgamos que también hubiese sido deseable el establecimiento de normas específicas sobre el tratamiento fiscal de estos derechos. A este respecto, debemos resaltar los esfuerzos que, en relación con este Impuesto no armonizado, está llevando el Parlamento Europeo a fin de evitar las distorsiones a la competencia que suponen las diferencias en el mismo y que impiden el mantenimiento de una situación de igualdad para las empresas a escala comunitaria. En este sentido, destaca la actuación de la citada institución comunitaria en el intento de lograr una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, BICCIS) como solución a largo plazo para los obstáculos fiscales⁷⁷. Con respecto al papel que jugarán en un futuro las NIIFs, cabe señalar que el Grupo de Trabajo creado para estudiar la viabilidad de la BICCIS ha afirmado que “las normas que regulen el contenido de la BICCIS serán aplicables independientemente de que a nivel nacional las cuentas fiscales de las empresas se preparen a partir de las NIC/NIIF o de las normas contables nacionales”, añadiendo que “las NIC/NIIF se utilizarán como un instrumento de ayuda para diseñar la base, pero únicamente como tal instrumento. En este sentido, no se introducirá en la BICCIS ningún elemento de esas normas que no se ajuste bien a su propósito y no se establecerá con ellas una vinculación formal directa debido a los constantes cambios a los que están sujetas”⁷⁸.

⁷⁷ A este respecto, vid. el *Informe del Parlamento Europeo sobre una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades como solución a largo plazo para los obstáculos fiscales*, aprobado el 15 de enero de 2008.

⁷⁸ COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)*, COM(2006) 157 final, Bruselas, 2006.

Adentrándonos en el objeto de este epígrafe, cabe señalar que la mayoría de los Estados miembros han pretendido que la introducción del régimen de comercio de derechos de emisión sea contable y fiscalmente neutra para aquellos casos en que se empleen únicamente los derechos asignados gratuitamente para hacer frente a la obligación de entrega. Sin embargo, pese a las citadas intenciones de neutralidad, pueden detectarse diferencias significativas entre los diferentes países de la UE, alguna de las cuales pueden generar supuestos de planificación fiscal con los consiguientes efectos distorsionadores *supra* citados. Entre otros, creemos necesario destacar los siguientes aspectos⁷⁹:

- naturaleza contable de los derechos de emisión: activos tangibles versus activos intangibles
- amortizaciones y depreciaciones
- deterioros de valor
- valoración de los derechos de emisión
- provisiones para riesgos y gastos
- gravamen de la asignación inicial, transmisión y entrega de los derechos de emisión
- carácter deducible de la sanción derivada del incumplimiento de la obligación de entrega de los derechos de emisión
- beneficios fiscales para las transmisiones de derechos de emisión

Aunque hemos hecho referencia a la intención por parte de los Estados miembros de lograr la neutralidad contable y fiscal, debemos subrayar que este objetivo se ha perseguido únicamente a nivel interno, prescindiendo de lo establecido en otros ordenamientos, y para el concreto caso de las empresas emisoras que empleen los derechos asignados gratuitamente para el cumplimiento de la obligación de entrega. De este modo, bien las diferencias en el seno de la UE en el tratamiento contable y tributario de los derechos de emisión, bien la variedad de situaciones en que las empresas emisoras pueden encontrarse, dan lugar a

⁷⁹ Vid. el informe *Taxation of emissions trading within the EU* elaborado por PricewaterhouseCoopers. En él, se señalaba que tras casi 17 meses de funcionamiento del EU Emisión Trading Scheme todavía había incertidumbres e inconsistencias significativas en lo referente al tratamiento del impuesto sobre los derechos de emisión. Comparando los diferentes tratamientos fiscales entre los Estados miembros de la UE, concluyó que pocos países europeos habían publicado una guía respecto al tratamiento tributario de los derechos de emisión de CO₂, surgiendo diferencias significativas entre el tratamiento contable y fiscal máxime tras la retirada de la interpretación del IASB.

diversos supuestos que pueden permitir interesantes oportunidades de planificación fiscal, de las cuales vamos a resaltar tres.

En primer lugar, la distinta calificación –activos intangibles, existencias, activos financieros– que, a efectos contables, los diversos Estados han asignado a los derechos de emisión puede ocasionar diferencias, sino en materia de planificación fiscal, sí en materia de imputación temporal del gasto. En concreto, esta circunstancia se deriva como consecuencia de la opción, bien por la amortización de los derechos de emisión, bien por la dotación de una provisión por la obligación de entrega de los mismos⁸⁰. A este respecto, la mayoría de los Estados miembros han perseguido que la introducción de la figura de los derechos de emisión sea neutra desde un punto de vista contable y fiscal para las empresas emisoras⁸¹, sirviéndose para ello de la amortización y de la provisión. De esta forma, estos institutos son empleados, en la mayoría de ordenamientos, para contrarrestar a nivel contable y fiscal el ingreso derivado de la asignación gratuita de los derechos de emisión⁸².

Empero, cabe señalar que la variedad de situaciones en que una empresa emisora puede encontrarse puede generar que el mecanismo previsto para garantizar la neutralidad permita un doble gasto contable. En concreto, cuando la amortización es admitida (pérdida de valor por el uso) y dado que ésta no es contablemente incompatible con la provisión nacida por la existencia de un pasivo (la obligación de entrega), podría darse el caso que la empresa que provisiona y amortiza esté declarando doble gasto en la cuenta de resultados. A mayor abundamiento, si ambas partidas fueran fiscalmente deducibles se estaría permitiendo un ahorro impositivo adicional.

De forma adicional, cabe añadir que la provisión por la obligación de entrega puede convertirse en instrumento de planificación fiscal a nivel interno. Como ya se ha apuntado, se ha previsto la dotación de una provisión que anule el valor de los derechos de emisión, bien asignados gratuitamente, bien comprados o

⁸⁰ Vid. el informe *Taxation of emissions trading within the EU* elaborado por PricewaterhouseCoopers. Asimismo, un estudio más detallado de la problemática relativa a la calificación contable de los derechos de emisión, su amortización y la provisión por la obligación de entrega puede verse en BILBAO ESTRADA, I., FARGAS MAS, L. y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I.: “Los derechos de emisión y el Impuesto sobre Sociedades en la UE” en la obra colectiva *Fiscalidad de los derechos de emisión*, IEE, Madrid, 2009.

⁸¹ Esta afirmación es válida para aquellos supuestos en que la empresa recibe un número de derechos suficientes para cubrir sus emisiones y no ha procedido a la transmisión entre la fecha de asignación y la de entrega de aquellos derechos necesarios para hacer frente a la obligación de entrega.

⁸² Con la salvedad de aquellos supuestos en que los citados gastos no sean fiscalmente deducibles o que el ingreso imputado equivalga a cero.

generados. De este modo, a medida que a la empresa tenga constancia de las emisiones realizadas, debe reconocer un pasivo dada la obligación impuesta de devolver los derechos correspondientes a las mismas. Si bien en aquellos supuestos en que la empresa posee los derechos suficientes para hacer frente a la obligación de entrega, el importe de la provisión suele coincidir con el de los derechos asignados, comprados o generados, esta circunstancia no se produce en aquellos casos de carencia de los mismos. En concreto, en este último supuesto de carencia de derechos de emisión con los que hacer frente a la obligación de entrega, se plantea el problema de la cuantificación de la provisión y de las consiguientes posibilidades de planificación del resultado contable y, en consecuencia, fiscal.

A estos efectos y en relación con los derechos de los que la empresa carece y deberá adquirir, la normativa contable internacional –NIC 37– establece, en materia de cuantificación de las provisiones, que su importe debe ser la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, siendo éste el importe, evaluado de forma racional, que la empresa tendría que pagar para cancelar la obligación en la fecha del balance. Llegados a este punto, debe señalarse que este criterio es seguido en diversos Estados miembros, bien por vigencia de las NIIFs, bien por su traslación al correspondiente ordenamiento. Ante este concepto jurídico indeterminado, se nos plantean diversas alternativas con diversos riesgos, tanto de fijación del precio a que se adquirirán o se generarán los derechos como de aceptación por parte de la Administración tributaria de la cuantificación efectuada.

Como acabamos de apuntar, esta posibilidad parece permitir *a priori* adoptar diferentes alternativas a la hora de fijar el importe de la dotación, con consecuencias dispares en la determinación del resultado contable y, en consecuencia, en la base imponible en el IS. En concreto y en función de que queramos o no minorar nuestro resultado contable, podríamos fijar un importe muy elevado o reducido de la dotación, mediante la previsión de un precio muy alto o muy bajo del precio de adquisición de los derechos a adquirir o generar el año siguiente. A fin de justificar la razonabilidad de las citadas elecciones, podrían tomarse como referencia por ejemplo los precios más altos y más bajos de negociación de los derechos en el mercado español o del coste de generación de los derechos en función de nuestra estrategia de planificación fiscal⁸³.

⁸³ No obstante, cabe subrayar que la opción por uno de los extremos puede determinar al año siguiente un exceso de provisión o una insuficiencia de la misma.

Asimismo, debe tenerse en cuenta la existencia de ciertos principios contables recogidos, bien en las NIIFs (especialmente, el marco conceptual⁸⁴), bien cada ordenamiento interno, que condicionan la admisibilidad de determinadas opciones. A este respecto, cobra especial importancia la aplicación de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores⁸⁵. Dada la ausencia de Norma o Interpretación específica respecto a la contabilización de los derechos de emisión, la empresa emisora procederá a utilizar su criterio, con el fin de adoptar un principio o política contable que suministre la información más útil a los usuarios de sus EF. Al formar su criterio la gerencia habrá de considerar:

- lo establecido en las NIC al tratar de temas similares o relacionados
- el Marco conceptual del IASB
- otros pronunciamientos profesionales o prácticas empresariales coherentes con los dos criterios anteriores.

Atendiendo a este planteamiento y a la existencia de un mercado organizado en materia de derechos de emisión, parece lo más lógico aplicar el valor razonable y, en concreto y tal y como hemos apuntado *supra*, el valor de cotización de los derechos de emisión en la fecha del balance. Si bien este criterio no es de aplicación obligatoria –únicamente para instrumentos financieros, productos agrícolas y biológicos– para los activos intangibles, resulta opcional, siendo difícil justificar el empleo de otro criterio de cuantificación. No obstante, la NIC 37 también obliga a las empresas a la hora de proceder a la cuantificación a tener en cuenta los riesgos e incertidumbres correspondientes, sin que la misma jus-

⁸⁴ El marco conceptual para la preparación de los estados financieros establece los principios básicos para la aplicación de las NIIF. En concreto, la NIC 8 párrafo 11 requiere que la gerencia considere las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos contenidos en el marco conceptual.

⁸⁵ En concreto, la citada Norma Internacional, en su punto 10, indica que “en ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción, otros hechos o condiciones, la dirección deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea: (a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros: (i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad; (ii) reflejen el fondo económico de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal; (iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos; (iv) sean prudentes; y (v) estén completos en todos sus aspectos significativos”. A mayor abundamiento, en el párrafo siguiente añade que “al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la dirección deberá referirse, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad: (a) los requisitos y directrices establecidos en las Normas e Interpretaciones que traten temas similares y relacionados; y (b) las definiciones, así como los requisitos de reconocimiento y valoración, establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual”.

tifique la creación de provisiones excesivas ni la sobrevaloración de activos⁸⁶. De esta forma, vemos como el criterio de prudencia queda lo suficientemente limitado como para evitar su aplicación excesiva en aras de una planificación fiscal agresiva. No obstante, cabe señalar que esta estrategia sería posible emplearla en aquellos Estados en que las NIIFs no hayan sido adoptadas como normas contables nacionales y se remitan a un criterio genérico del tipo de la mejor estimación posible, sin precisiones en torno al mismo.

Atendiendo a este planteamiento, no deben descartarse posibilidades de planificación fiscales, atendiendo a las diversas modalidades de contratación de los derechos de emisión. A este respecto, cabe constatar la existencia de diversas cotizaciones de derechos de emisión que nos pueden servir para aumentar o disminuir el importe de la provisión. Así, contamos con el máximo de la cotización alcanzada en el ejercicio en curso, el menor precio de cotización alcanzado en el año, la cotización media de los derechos de emisión a lo largo del año. No obstante y prescindiendo de la cotización diaria, también contamos con los valores provenientes de los contratos “forwards”, futuros y estructurados. A esto hay que añadir las diferencias en la cotización según se trate, bien de derechos de emisión (EAUs), bien de derechos de emisión generados por Mecanismos de Desarrollo Limpio (CERs) o por Proyectos de Aplicación Conjunta (ERUs).

En el caso concreto de nuestro ordenamiento, atendiendo a la Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006, la citada normativa contable sigue un criterio para la cuantificación de la provisión por la obligación de entrega de los derechos de emisión similar al previsto en las NIIFs. En concreto, nos obliga a realizar la provisión por el importe que, razonablemente, creamos nos costará adquirir los derechos de los que carecemos, al establecer que “ese gasto se cuantificará de acuerdo con la mejor estimación posible del importe necesario para cubrir el déficit de derechos”. Ante el empleo de este concepto jurídico indeterminado surge la pregunta de cuál es la “mejor estimación posible”. A los efectos de realizar este análisis, cabe precisar que la citada Resolución fue dictada durante la vigencia del Plan General Contable de 1990, recientemente derogado y sustituido por el Plan General Contable del 2007 que ha adoptado los criterios previstos por las NIIFs. A pesar de la citada reforma, cabe señalar la vigencia de la Resolución de 8

⁸⁶ Vid. Ernst & Young: “Norma Internacional de Contabilidad Nº 37 (NIC 37). Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes” en *Recopilación de las NIIF adoptadas por la Unión Europea*, Ernst & Young, (http://www.ey.com/global/content.nsf/Spain/NIIF-Reglamentos_Europeos).

de febrero de 2006 al no entrar en conflicto con el nuevo Plan General Contable, siendo necesaria simplemente una revisión de su aplicación⁸⁷.

Respecto a la admisibilidad contable de la provisión por derechos de emisión, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su Disposición 15.^a relativa a las Provisiones y contingencias, dispone en su número 1 que “la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita”. A este respecto, en el Marco Conceptual de la Contabilidad define como pasivos aquellas obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro, debiéndose incluir en el citado concepto las provisiones.

En relación con la cuantificación, en el número 2 de la Sección 15.^a relativa a Provisiones y contingencias se establece que, de acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar la obligación. El citado valor actual es definido como el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado. Atendiendo a la especialidad en materia de derechos de emisión y a la fecha en que hay que proceder a su devolución, no será necesario aplicar el citado valor a la mejor estimación posible.

Adentrándonos en la cuestión relativa a la mejor estimación posible, cabe indicar que, partiendo de la premisa de la pérdida de relevancia del principio de prudencia en favor del de imagen fiel, parecería lógico emplear el criterio del valor razonable. A este respecto, nuestro Plan General Contable lo define como el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transac-

⁸⁷ El apartado 1 de la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece que “con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.

ción en condiciones de independencia mutua⁸⁸. A mayor abundamiento, añade que, con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado, siendo el precio cotizado en un mercado activo⁸⁹ la mejor referencia del valor razonable. Sin embargo y a pesar de la concreción del criterio de valoración, creemos que todavía existe margen para emplear distintos valores en función de la variedad de tipos de contratos y de clases de derechos anteriormente señalada.

Llegados a este punto, podría pensarse que la provisión objeto de estudio no es fiscalmente deducible. A los efectos de realizar tal análisis, consideramos oportuno distinguir las distintas redacciones del art. 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dada la reforma del mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2008. Así, mientras que el antiguo art. 13.1 del TRLIS de que no serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables; en cambio, la nueva redacción del citado precepto establece que no serán deducibles los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas⁹⁰.

En el primer caso, juzgamos que la provisión por derechos de emisión de GEI es sin lugar a duda deducible fiscalmente, dado que en este caso la misma es dotada para cubrir un gastos cierto, con independencia de que su cuantía sea determinada o indeterminada. Respecto al carácter indubitado del gasto, cabe señalar que el mismo se deriva de la obligación de entrega en función de las emisiones impuesta por el art. 27.2 de la Ley 1/2005, de 9 de marzo. En consecuencia, debe entenderse que estamos ante una provisión dotada para cubrir un gasto cierto y, por tanto, deducible en el IS a todos los efectos. Razón por la cual, no será necesario realizar ninguna corrección del resultado contable por la dotación de la citada provisión, siendo cuestión distinta la admisibilidad de

⁸⁸ Asimismo, establece que “el valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación” y que “no tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria”.

⁸⁹ Atendiendo a nuestro Plan General Contable, por mercado activo debe entenderse aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

⁹⁰ Vid. la Disposición Adicional Octava de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea que modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

cualquier cuantificación respecto de los elementos inciertos –cantidad de derechos a adquirir o generar– que precisan una valoración⁹¹.

En el segundo caso, nuestro juicio es coincidente con el anterior, siendo necesario realizar una matización en cuanto a su justificación. A este respecto, no son fiscalmente deducibles las dotaciones que prevean gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas, es decir, aquellas que no estén expresamente establecidas pero puedan resultar exigibles entre otras posibilidades⁹². A mayor abundamiento, cabe señalar que el nuevo Plan General Contable de 2007 hace referencia expresa a las obligaciones legales, sin que en la reforma operada en el IS se haya hecho referencia alguna a las mismas, excluyéndose exclusivamente el carácter deducible de las implícitas o tácitas. Atendiendo a este planteamiento y a la falta de ningún precepto que prevea el carácter no deducible de esta clase de provisiones, debe entenderse que es un gasto fiscalmente deducible en el IS. En este sentido, nos encontramos ante una provisión admitida contablemente al cumplir, tal y como hemos apuntado, todos los requisitos previstos en el Plan General de Contabilidad y cuyo carácter deducible no se descarta expresamente en el TRLIS. Por esta razón, en virtud del art. 10.3 del citado texto normativo, debe admitirse el carácter deducible del gasto contabilizado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, ante la ausencia de corrección por la el TRLIS.

En segundo lugar, en los diferentes Estados miembros de la UE, tampoco hay homogeneidad sobre el carácter deducible en el IS de la sanción contabilizada como consecuencia del incumplimiento de la obligación de entrega. A este respecto, cabe señalar que no nos encontramos ante una disposición específica en materia de derechos de emisión, sino, por el contrario, ante la aplicación de las normas genéricas del IS en cuanto el carácter deducible de las sanciones administrativas. Así, prácticamente la mitad de Estados miembros sí permite deducir fiscalmente las sanciones administrativas (entre las que se encuentran las derivadas por el incumplimiento de la obligación de entrega de los derechos de emisión⁹³), en cambio, en la otra mitad las sanciones no tienen la consideración

⁹¹ Un estudio más detallado de este supuesto puede encontrarse en BILBAO ESTRADA, I. y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I.: "La provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero: ¿instrumento de planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades", *Tribuna Fiscal* núm. 194, 2006, págs. 16 a 31.

⁹² SUÁREZ MOSQUERA, C.: "Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el impuesto sobre sociedades (parte 1ª)", Documento de trabajo núm. 1/08, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pág. 31.

⁹³ Es el caso, por ejemplo, de Austria, Francia, Alemania, etc.

de gasto fiscalmente deducible⁹⁴. En este sentido, cabe indicar que la UE está trabajando para la eliminación de estas diferencias que pueden conducir a situaciones de discriminación y, por tanto, generar supuestos de distorsión de la competencia a fin de lograr un mercado interior sin obstáculos vinculados al Impuesto sobre Sociedades⁹⁵. En concreto, el Grupo de Trabajo ha señalado que las Administraciones tributarias de los Estados miembros no deberían admitir el carácter deducible de determinados gastos por motivos de interés público y, en concreto, de las sanciones⁹⁶. Sin embargo, a fecha de hoy, en el caso de multinacionales con instalaciones emisoras en diversos países de la UE y que carezcan de derechos suficientes para hacer frente a la obligación de entrega en cada uno de ellos, puede resultar de extrema importancia decidir donde incumplir con la mencionada obligación en virtud del carácter deducible de la sanción, dado su elevado importe (100 euros por derecho no entregado).

Por último, un tercer factor de distorsión a efectos tributarios puede ser el establecimiento por parte de los Estados miembros de regímenes fiscales especiales para la transmisión de derechos de emisión, a fin de atraer a su territorio tanto actividades relacionadas con el comercio de los derechos de emisión como empresas de los sectores industrial y energético. Éste ha sido precisamente el caso de Hungría que ha aprobado un tratamiento fiscal especial para las ganancias provenientes de transmisiones de derechos de emisión obtenidas por las mismas e, incluso, para operadores e intermediarios financieros⁹⁷. En concreto, ha establecido una bonificación en la base imponible del 50 por cien de la ganancia proveniente de la transmisión de derechos de emisión no asignados gratuitamente por el Estado, sin que la base imponible pueda ser negativa por la aplicación del beneficio fiscal comentado. Aún a riesgo de ser reiterativo, cabe subrayar que las ganancias provenientes de derechos asignados gratuitamente por el Estado no pueden gozar de la citada bonificación. Si a esta bonificación añadimos que el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades es del 16% y de la existencia de otros beneficios fiscales en materia de intereses y dividendos, las oportunidades de planificación fiscal se tornan sumamente interesantes. No obstante, cabría preguntarse si este tipo de medidas pueden distorsionar

⁹⁴ Es el caso, por ejemplo, de Bélgica, Dinamarca, Finlandia, España, Holanda, etc.

⁹⁵ COM(2006) 157 final. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS).

⁹⁶ Vid. el documento *Taxable income* (2005) del Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group.

⁹⁷ §7 (1) (ny) in Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax.

la competencia al afectar a los intercambios entre los Estados miembros y ser susceptibles de ser consideradas ayudas de Estado incompatibles con el Tratado de la Unión Europea.

Al igual que hemos visto en materia de la previsión de beneficios fiscales para las transmisiones de derechos de emisión así como lo apuntado en relación con los diferentes tipos del IVA, la existencia de sustanciales diferencias en los tipos de gravamen del IS (entre el 35 y el 10%⁹⁸) en los diferentes Estados miembros de la UE puede condicionar el lugar donde se realicen las operaciones de transmisión y enajenación de los derechos de emisión así como la localización de las empresas emisoras.

⁹⁸ Así, por ejemplo, Bulgaria y Chipre tienen un tipo de gravamen del 10%, Alemania del 25%, España y Reino Unido del 30%, Francia del 33.33%, Francia del 33.33%, etc.

5. Aspectos internacionales de la lucha contra el cambio climático y el Derecho Tributario

Como bien es sabido, el cambio climático constituye un fenómeno global que necesita de una respuesta unitaria por parte del conjunto de Naciones del planeta, dado que se ha demostrado la insuficiencia de las medidas locales. Junto a la vertiente científica de esta afirmación, cabe añadir un argumento adicional relacionado con la competitividad de las empresas de los diversos Estados implicados en la lucha contra el calentamiento del planeta y que es, en muchas ocasiones, la verdadera causante de la falta de consenso en la adopción de compromisos por parte de la totalidad de la comunidad internacional. Este último aspecto es el que condiciona, en muchas ocasiones, la proposición de medidas, tanto para combatir el citado fenómeno, como para obligar a los Estados más reacios a su incorporación a las medidas acordadas por la mayoría de los países. A este respecto, el Fondo Monetario Internacional ha señalado que el cambio climático conlleva una externalidad negativa mundial que necesita de cierta cooperación fiscal tributaria⁹⁹.

En particular y con relación al primer condicionante, cabe destacar la propuesta de un impuesto mundial sobre el CO₂; mientras que respecto al segundo destaca la proposición de un arancel para los productos importados provenientes de países que no han firmado el Protocolo de Kyoto. En el caso concreto de la llamada “global carbon tax”, el principal argumento que, sin perjuicio de la existencia de otros provenientes de la ciencia económica que a continuación analizaremos, creemos que subyace por parte del principal impulsor de esta medida –Estados Unidos– no es otro que la equiparación de su situación de partida en materia de competitividad con otras naciones en desarrollo –China e India– con incipientes industrias y que constituyen sus competidoras directas¹⁰⁰. En cambio, en relación con el llamado “arancel verde”, propuesto por Francia en el seno de la Unión Europea y secundado por diversos Estados miembros¹⁰¹, la intención no es otra

⁹⁹ FONDO MONETARIO INTERNACIONAL: *The Fiscal Implications of Climate Change*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2002, pág. 3.

¹⁰⁰ A este respecto, determinados estudios han señalado que un impuesto armonizado mundial sobre el CO₂ resulta más conveniente para los países desarrollados que para los países en desarrollo. Vid. PETERSON, S. Y KLEPPER, G.: “Distribution Matters - Taxes vs Emissions Trading in Post Kyoto Climate Regimes”, Kiel Institute Working Papers núm. 1380, Kiel Institute for the World Economy, 2007, págs. 3 y ss. A mayor abundamiento, mientras el impuesto se aplica de forma homogénea a todas las empresas, el Protocolo de Kyoto y los instrumentos económicos flexibles que lleva aparejados diferencia entre países desarrollados y en desarrollo a efectos del requerimiento de reducción de sus emisiones de gases de efecto invernadero.

¹⁰¹ Vid. The Danish government’s consultation response to the Commission’s “Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes” (COM(2007) 140 final).

que la de asegurar la competitividad de las empresas europeas respecto a las empresas radicadas en naciones no signatarias del Protocolo de Kyoto.

Si bien estas medidas pueden ser acertadas, queremos incidir en que, en muchas ocasiones, son formuladas por políticos y economistas, sin un adecuado filtro jurídico, que verifique su viabilidad y validez así como su adecuada configuración jurídica. Ante estas premisas, propugnamos que parte de ese estudio debe realizarse activamente por parte del Derecho Tributario a fin de resolver las diversas cuestiones controvertidas que estas propuestas presentan, dado que muchas de estas soluciones entran dentro de su ámbito de estudio. Así, vamos a realizar un breve planteamiento de los principales elementos de análisis que presentan estas dos iniciativas desde la óptica de nuestra disciplina.

Por último, atendiendo al fenómeno de la globalización y a su incidencia en el ámbito tributario, resulta necesario estudiar las implicaciones que, en materia de fiscalidad internacional, puede tener la implantación del régimen de comercio. A este respecto, resulta necesario evitar situaciones de doble imposición o nula tributación que puedan generar distorsiones en el régimen de comercio de derechos de emisión, bien por erigirse en el obstáculo para la transmisión transfronteriza de los derechos de emisión, bien por ser el origen de estrategias de planificación fiscal por parte de las empresas emisoras. A mayor abundamiento y como hemos visto en el epígrafe anterior, cabe resaltar como también el tratamiento contable y tributario nacional puede generar los efectos supra citados en el ámbito internacional.

5.1. Un impuesto mundial sobre el CO₂

Como es sabido, en las negociaciones previas a la firma del Protocolo de Kyoto se debatía la implantación por la comunidad internacional de un impuesto mundial sobre el CO₂ para mitigar el problema del calentamiento del planeta. Sin embargo, finalmente la citada opción fue desechada, adoptándose el régimen de comercio de derechos de emisión junto a los Mecanismos de Desarrollo Limpio y los Proyectos de Aplicación Conjunta¹⁰². No obstante, a fecha de hoy y atendiendo a las actuales negociaciones para concluir nuevos acuerdos internacionales que entren en vigor en el 2012, cada vez son más los autores que propugnan el establecimiento de una "global carbon tax" en sustitución de los instrumentos económicos flexibles anteriormente citados. A este extremo ha

¹⁰² PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 3.

contribuido considerablemente la excesiva asignación de derechos en la primera fase del régimen comunitario de comercio y sus efectos en la cotización de los derechos. Empero y como ya veremos, existen otras propuestas de impuestos mundiales sobre el CO2 cuya finalidad principal no la reducción de las emisiones si no la obtención de fondos para la financiación de programas internacionales en la lucha contra el cambio climático.

En relación con la primera propuesta, la doctrina económica ha esgrimido diversos argumentos para justificar su preferencia por una "carbon tax"¹⁰³. En concreto, han señalado que, en primer lugar, un impuesto permite predecir con mayor fiabilidad los precios de la energía frente a los regímenes de comercio. En segundo lugar, han resaltado las mayores dificultades que implica la adopción de un régimen de comercio frente a un tributo así como el carácter más transparente y comprensible de este último. En tercer lugar, han subrayado que un impuesto sobre el CO2 resulta más difícil de manipular por parte de la industria y de los poderes públicos. En cuarto lugar, han afirmado que los impuestos pueden gravar todas las fuentes de emisión, mientras que el régimen de comercio suele excluir las emisiones difusas como son el transporte y el sector doméstico. Por último, concluyen que un impuesto sobre el CO2 pueden generar un resultado más equitativo que un régimen de comercio, a través de los ingresos que generan y de su utilización para la rebaja de otros impuestos existentes.

Ante este razonamiento, cabe matizar que algunos de estos argumentos decaerán con la futura opción por la subasta de los derechos de emisión en la UE¹⁰⁴. A mayor abundamiento, no podemos dejar de advertir sobre los inconvenientes que también conlleva el establecimiento de un tributo mundial de este tipo¹⁰⁵. En concreto, el principal argumento esgrimido es la ausencia de fijación de un límite a las emisiones: "cap". Asimismo y a semejanza de lo ya expuesto en relación con el régimen de comercio, resulta necesario tener en cuenta que en algunos ordenamientos ya están implantados a nivel interno esta clase de impuestos. Otro de los argumentos en contra es aquel relativo a las dificultades para

¹⁰³ Vid. asimismo COOPER, R. N.: "Toward a Real Global Warming Treaty (The Case for a Carbon Tax)", *Foreign Affairs*, vol. 77, no. 2, 1998, págs. 66 y ss. e "International Approaches to Global Climate Change", *World Bank Research Observer* núm. 15, 2000, págs. 145 y ss. y NORDHAUS, W.D.: "To Tax or Not to Tax: Alternative Approaches to Slowing Global Warming", *Review of Environmental Economics and Policy* núm. 1, 2007, págs. 26 y ss. Vid. las reflexiones del "Carbon Tax Center" disponibles en www.carbontax.org.

¹⁰⁴ Vid. "Economist's statement on climate change". En relación con la futura subasta de los derechos de emisión, vid. la Propuesta de Directiva para modificar la Directiva 2003/87/CE (COM(2008) 16 final, de 23 de enero de 2008), recientemente aprobada.

¹⁰⁵ Vid. NORDHAUS, W.D.: "To Tax or Not to Tax: Alternative Approaches to Slowing Global Warming", *Review of Environmental Economics and Policy* núm. 1, 2007, págs. 26 y ss.

verificar las emisiones y gravarlas así como la necesidad de establecimiento de controles para que el efecto del impuesto no se vea anulado mediante la concesión de subvenciones. Por último, pero no por ello menos importante, debemos traer a colación la resistencia psicológica tanto de políticos como de ciudadanos y agentes económicos al establecimiento de nuevos impuestos. Ante la incompatibilidad del establecimiento de ambos instrumentos económicos a nivel internacional, esto no obsta, tal y como hemos apuntado, a que un impuesto sobre el CO2 pueda asumir una función complementaria a nivel interno respecto al régimen de comercio.

Frente a propuestas excluyentes en el ámbito internacional, también se ha sugerido la combinación del régimen de comercio con un impuesto mundial/internacional sobre el CO2 con un reducido tipo de gravamen. Como hemos apuntado anteriormente y frente al primer supuesto descrito, la principal finalidad de esta clase de impuestos es la obtención de financiación para programas, fondos y organizaciones internacionales en la lucha contra el cambio climático¹⁰⁶. De esta forma y atendiendo a su función subsidiaria, resulta necesario la adopción o mantenimiento de otros instrumentos a nivel internacional para luchar contra el cambio climático¹⁰⁷. Así, podemos comprobar como se trata de propuestas totalmente distintas aunque contribuyan de distinta forma e intensidad a la reducción de las emisiones. Respecto a las concretas iniciativas, cabe destacar el planteamiento que se hizo en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático celebrada en Bali en diciembre de 2007 de adoptar un impuesto mundial sobre el CO2 con un tipo de gravamen reducido como medio para financiar un fondo multilateral de adaptación que ayude a combatir el cambio climático, especialmente, en los países en desarrollo¹⁰⁸.

Asimismo, debemos hacer referencia a la Daly-Correa OPEP Ecotax que consistiría en un impuesto a las emisiones de dióxido de carbono en la forma de un impuesto a las exportaciones de petróleo establecido y recaudado por la Organización de Países Exportadores de Petróleo (en adelante, OPEP) y cuyos ingresos serían administrados por un Fondo Mundial para el Desarrollo

¹⁰⁶ Vid. por todos, PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, págs. 1 y ss.

¹⁰⁷ SCHWANK, O.: "Global Solidarity in Financing Adaptation: A Swiss Proposal for a Funding Scheme", Federal Office for the Environment, Berna, 2007, pág. 14.

¹⁰⁸ SCHWANK, O.: "Global Solidarity in Financing Adaptation: A Swiss Proposal for a Funding Scheme", Federal Office for the Environment, Berna, 2007. Este documento es la concreción de la propuesta del Ministro Moritz Leuenberger en la duodécima Conferencia de las Partes de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático celebrada en Nairobi en 2006.

Sostenible¹⁰⁹ y serían destinados a compensaciones económicas por la conservación de recursos naturales –bosques, yacimientos de petróleo¹¹⁰, etc– a fin de que no se agrave el problema del cambio climático¹¹¹. A pesar de los rasgos comunes con las iniciativas precedentes, nos encontramos ante una proposición que no puede reconducirse a la categoría de impuesto, en virtud de su establecimiento por una organización económica internacional que únicamente controla el precio del petróleo en función de su capacidad de intervención sobre la oferta. En este sentido y sin perjuicio del citado control, es el mercado el que fija el precio final del barril para todos los países productores (sean o no miembros de la OPEP), sin inclusión de ningún concepto tributario. En consecuencia, nos encontraríamos más bien ante una contribución económica voluntaria de las naciones integrantes de la OPEP a un fondo internacional con fines ambientales que ante el establecimiento de un verdadero impuesto. De esta forma, una parte de los ingresos obtenidos –de 3 a 5 dólares– de la venta de sus barriles de petróleo serían entregados al citado fondo.

Llegados a este punto, cabe señalar que estas propuestas en relación con el gravamen del CO2 no son ni las primeras ni las únicas propuestas en materia de impuestos internacionales destinados a la financiación de problemas que amenazan a la entera comunidad (pobreza, enfermedades, etc.). En concreto, debemos destacar el impuesto a las transacciones monetarias o tasa Tobin, el impuesto a los pasajes aéreos, la “bit tax”, etc. Del análisis de las mismas, puede comprobarse como todas ellas tienen su origen y fundamento en la necesidad de establecimiento de nuevas fuentes de financiación estables por consenso internacional, a fin de no depender de las aportaciones voluntarias de los países de la comunidad internacional¹¹².

Asimismo, merece especial atención las llamadas “charges for the use of the global commons” o “user fees for the global commons”, es decir, una especie de tasas por la utilización de bienes comunes de la humanidad o bienes públicos

¹⁰⁹ Vid. el borrador de la propuesta de Impuesto DALY-CORREA preparado por L. GALLARDO, K. KOENIG, M. CHRISTIAN y J. MARTÍNEZ ALIER (http://www.redibec.org/archivos/Daly_Correa_ecotax.pdf).

¹¹⁰ Vid. la propuesta ecuatoriana Modelo Yasuni-ITT que propone no explotar 900 millones de barriles de petróleo que evitarían la liberación de más de 400 millones de toneladas de CO2 a cambio de una compensación financiera a través del Impuesto DALY-CORREA.

¹¹¹ Vid. HERBER, B.P.: “International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty”, IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, págs. 4 y 5.

¹¹² Vid. MENDEZ, R.: “The Case for Global Taxes: An Overview”, United Nations ad hoc Expert Group Meeting on Innovations in Mobilizing Global Resources for Development. New York: United Nations, New York, 2000, pág. 6. El citado autor señala que la citada financiación es impredecible, carece de las suficientes garantías para su aseguramiento y, por último, inadecuada.

mundiales como son la atmósfera, los océanos, la Antártida, etc. derivada la responsabilidad global que tenemos en relación con su utilización¹¹³. De esta forma y en función de la pertenencia a la totalidad de la humanidad por encima de cada concreta nación¹¹⁴, su utilización debería ser gravada a nivel internacional a fin de obtener ingresos con los que paliar los problemas globales –por ejemplo, contaminación– que su uso genera¹¹⁵.

En esta línea, en la actualidad, cabe destacar la existencia de una suerte de tasa internacional destinada a sufragar los gastos administrativos derivados de la tramitación de los Mecanismos de Desarrollo Limpio así como a ayudar financiar a las Partes que son países en desarrollo particularmente vulnerables a los efectos adversos del cambio climático a hacer frente a los costos de la adaptación. Esta suerte de tasa internacional está prevista en el art. 12.8 del Protocolo de Kyoto y ha sido fijada por la Conferencia de las Partes en la Decisión 17/CP.7 en el dos por cien de las reducciones certificadas de las emisiones –CERs– que se expidan en relación con cada MDL. Respecto a los recursos obtenidos, hemos de señalar que los mismos son destinados al Fondo de Adaptación cuya finalidad es la financiación de proyectos y de programas concretos de adaptación en países en desarrollo que son Partes del Protocolo de Kyoto. En relación con su administración, ésta ha sido atribuida al Banco Mundial y a un Consejo de Administración formado por dos representantes de cada una de las cinco grandes regiones de Naciones Unidas, así como por dos representantes de los países industrializados.

Atendiendo al panorama internacional actual, uno de los mayores problemas que debemos afrontar en relación con el establecimiento de un impuesto mundial es que carecemos de una organización supranacional sólida que genere la suficiente confianza así como que ostente suficientes poderes para garantizar el cumplimiento¹¹⁶. Por esta razón, el principal obstáculo al que se enfrentan las propuestas actuales es la resistencia que generan por el ataque que supone a la soberanía de los países y, en consecuencia, el temor a la pérdida de la misma.

¹¹³ Vid. PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 2.

¹¹⁴ MENDEZ, R.: "The Case for Global Taxes: An Overview", United Nations ad hoc Expert Group Meeting on Innovations in Mobilizing Global Resources for Development. New York: United Nations, New York, 2000, pág. 7.

¹¹⁵ Vid. MENDEZ, R.: "The Case for Global Taxes: An Overview", United Nations ad hoc Expert Group Meeting on Innovations in Mobilizing Global Resources for Development. New York: United Nations, New York, 2000, págs. 10 y 11.

¹¹⁶ Vid. HERBER, B.P.: "International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty", IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, págs. 1 y ss. y PAUL, J.A. y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 1.

Así, Estados Unidos se ha erigido en el gran opositor a este tipo de tributos, aduciendo la amenaza que suponen para su soberanía así como la creación de un nuevo gobierno autoritario mundial¹¹⁷. A mayor abundamiento, cabe recordar que la legitimación de los impuestos se basa en su aprobación por los Parlamentos nacionales como depositarios de la soberanía nacional: “no taxation without representation” o principio de reserva de ley tributaria.

De esta forma, en relación con los tributos mundiales, creemos que diversos interrogantes se plantean sobre esta cuestión, dado que hasta la fecha los impuestos han estado íntimamente ligados al concepto de Estado. Así, su establecimiento conllevaría la revisión del concepto actual de tributo, dada la cesión de soberanía a favor de una organización internacional que por parte de los Estados implicaría y las consiguientes dificultades que lleva aparejada en materia de poder financiero. En este sentido, WAHL ha afirmado que “el hecho de que ahora la globalización haya relativizado, por lo menos, el principio de la territorialidad a través de la transnacionalización de la economía y de la comunicación, tiene consecuencias fundamentales en el funcionamiento de la democracia parlamentaria en general y en los impuestos en particular. Por esta razón, resulta recomendable comenzar por analizar los impactos de la globalización en los impuestos nacionales”¹¹⁸.

A pesar de estas reticencias, hemos de indicar que contamos ya con organizaciones internacionales a las que se les han hecho importantes cesiones de soberanía como es el caso de la Unión Europea, incluso, en materia tributaria. Empero, cabe precisar y resaltar que esta cesión de soberanía en materia tributaria queda, en cierta medida, en entredicho cuando se requiere unanimidad para adoptar cualquier medida relacionada con la imposición directa.

No obstante, nos encontramos a un problema más bien de calado político que jurídico, dada la posibilidad existente de cesión de soberanía por parte de los países de la comunidad internacional a través de Tratados Internacionales¹¹⁹. En concreto, la mayor o menor oposición a este tipo de impuestos deriva de la falta de confianza que tiene las naciones en la organización internacional a la que se confiaría la gestión así como en los intereses y temores en su control. Sin embargo y como ya veremos, ante este planteamiento, existen alternativas

¹¹⁷ Vid. PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: “Global Taxes for Global Priorities”, Global Policy Forum, 2002, pág. 3. Asimismo, vid. US Senate Bill 1519, 104º Congreso, 2ª Sesión, de 22 de enero de 1996.

¹¹⁸ WAHL, P.: “Impuestos internacionales: llegó la hora”, Social Watch Informe 2006, 2006, págs. 36 y ss.

¹¹⁹ HERBER, B.P.: “International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty”, IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, págs. 9 y 10.

consistentes en la creación de un impuesto armonizado a nivel internacional gestionado por cada país.

En definitiva, podemos comprobar como la problemática conlleva dos propuestas con distinto planteamiento tanto de configuración como de finalidad. Así, en primer lugar, resulta necesario elegir entre un impuesto armonizado – a semejanza del IVA- establecido por la totalidad de los Estados sobre la base de un tratado internacional y un impuesto mundial establecido y gestionado por una organización internacional tras la correspondiente cesión de soberanía por parte de los países de la comunidad internacional. En segundo lugar, resulta necesario fijar cuál es la finalidad perseguida mediante el establecimiento del impuesto, bien la obtención de recursos para financiar fondos, programas u organizaciones internacionales, bien la efectiva reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero. Atendiendo a las citadas opciones, cabe realizar un análisis de las diferencias que las mismas conllevan, dado que no todas ellas presentan la misma problemática.

En relación con el sujeto activo y en el caso de que se opte por el establecimiento de un impuesto mundial por parte de organización supranacional, sería necesario decidir la organización –FMI, ONU, Banco Mundial, etc.– o incluso la creación de una nueva organización que lo impusiera. Asimismo, sería necesario decidir, bien si la misma organización sería la encargada de su recaudación e inspección, etc. así como los mecanismos de colaboración de los Estados para las citadas funciones tributarias, bien si serían realizadas por las Administraciones nacionales. No obstante, también sería posible que en el Tratado Internacional de creación del impuesto se acordara su recaudación por las autoridades nacionales en nombre de la correspondiente organización internacional¹²⁰, lo cual supondría una menor cesión de soberanía¹²¹.

En cambio, en caso de rechazo de las opciones anteriores, una segunda posibilidad sería que el sujeto activo fuera cada uno de los Estados y que cedieran una parte o la totalidad de los ingresos al fondo u organización internacional

¹²⁰ A favor, PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 1. Apuntando el problema que representa el carácter rudimentario y corrupto de algunas Administraciones tributarias, vid. MCMAHON, E: "A global tax: unworkable, unnecessary and dangerous." The Fraser Institute Vancouver, BC Canada, 2001, pág. 17. Asimismo respecto al problema de los países con conflictos bélicos o con autoridades nacionales prácticamente inexistentes, vid. PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 22.

¹²¹ HERBER, B.P.: "International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty", IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, págs. 9 y 10. Vid. asimismo PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 21.

correspondiente. Empero, en este caso, volvemos a encontrarlos más bien ante una contribución de los Estados, sufragada por los ingresos generados por el citado impuesto a nivel interno y sin perjuicio de que conlleve un elevado grado de armonización internacional en virtud del Tratado firmado¹²². A este respecto, la única vía para seguir manteniendo su carácter de impuesto mundial es que en el Tratado correspondiente se configure como un impuesto que las naciones de la comunidad internacional pagan a la organización internacional en cuestión y cuyos fondos son obtenidos a través de un impuesto interno con alto grado de armonización internacional¹²³.

Como puede suponerse, la primera opción generaría multitud de dificultades en materia de gestión y control del impuesto a efectos de evitar supuestos de defraudación del impuesto y conseguir su efectivo cumplimiento. Además, conlleva problemas añadidos en materia de soberanía, dados los poderes que habría que atribuir a los funcionarios de la organización internacional para el ejercicio de las citadas funciones tributarias. Asimismo y debido a la necesidad de creación de la oportuna estructura administrativa, nos encontraríamos con los correspondientes problemas de tiempo y de gastos administrativos que conlleva. A mayor abundamiento, en el caso del establecimiento de un impuesto con finalidad de financiación de programas, fondos y organizaciones internacionales, no cabe descartar que los ingresos sólo sirvieran para cubrir los gastos administrativos¹²⁴, malogrando el objetivo perseguido. Por esta razón, consideramos como opción más viable que las funciones tributarias a ejercer en cada país sean llevadas a cabo por la Administración tributaria de este último.

En materia de configuración del hecho imponible y, en consecuencia, de elección de los sujetos pasivos, diversas opciones se plantean con sus correspondientes ventajas e inconvenientes. En este sentido, la finalidad con la que se establezca el impuesto así como la elección que se tome en relación con el sujeto pasivo y su recaudación revisten una importancia esencial. En general, las propuestas se centran en el gravamen se gravarían las diferentes formas de energías en función de su contenido energético y de las emisiones de dióxido de carbono emitidas

¹²² En ocasiones, la referencia a un impuesto internacional únicamente hace mención, bien a su armonización internacional, bien al destino de los ingresos a una organización, fondo o programa internacional. Vid. al respecto WAHL, P.: "Impuestos internacionales: llegó la hora", Social Watch Informe 2006, 2006, pág. 39.

¹²³ Vid. en sentido similar HERBER, B.P.: "International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty", IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, págs. 10 y 11.

¹²⁴ Vid. MCMAHON, E.: "A global tax: unworkable, unnecessary and dangerous." The Fraser Institute Vancouver, BC Canada, 2001, pág. 17.

en su uso¹²⁵. La ventaja de una elección de este tipo de hecho imponible es que al gravar el producto facilita mucho su recaudación frente a los inconvenientes que plantea el gravamen del consumo de la misma. En el caso de que la finalidad del impuesto sea la reducción de las emisiones, el problema que representan es su carácter regresivo y la necesidad de configurar exenciones a fin de que los ciudadanos más desfavorecidos no se vean afectados. Asimismo, conlleva la necesidad de prever un sistema de coordinación, compensación y/o sustitución con los impuestos sobre las emisiones atmosféricas que ya existen en diferentes países, comunidades autónomas o estados federales y así como, en el caso específico de la UE, su problemática en materia de ayudas de estado en el seno de la UE. Por el contrario, en caso de que el objetivo perseguido mediante el tributo únicamente sea la financiación de un organismo, fondo o programa internacional y se opte por un impuesto armonizado con un bajo tipo de gravamen, en determinados países industriales se podría configurar como un recargo sobre sus impuestos ya existentes sobre el CO₂¹²⁶.

A mayor abundamiento, la finalidad con la que se establezca el impuesto – desincentivar la emisión de CO₂ o proporcionar ingresos– reviste una importancia esencial a la hora de fijar el tipo de gravamen. En este sentido, si lo que se pretende es que el impuesto consiga una drástica reducción de las emisiones atmosféricas será necesario un elevado tipo de gravamen, de tal forma que exista un desincentivo efectivo a la emisión de gases de efecto invernadero y, por tanto, a la búsqueda de tecnologías y soluciones que favorezcan su reducción. Asimismo, será necesario que ese tipo de gravamen sea el mismo en todo el mundo, dado que como ya hemos apuntado nos enfrentamos ante un problema de magnitud mundial que necesita una respuesta unitaria para conseguir frenar el calentamiento global del planeta¹²⁷. De lo contrario, asistiremos a fenómenos de deslocalización y al mantenimiento del nivel actual de emisiones. En cambio, en el caso de los impuestos destinados a lograr financiación, resulta posible elegir entre un tipo de gravamen único a nivel mundial y tipos diferenciados en función tanto del grado de desarrollo del país en cuestión como del grado

¹²⁵ Vid. la propuesta de directiva presentada por la Comisión Europea para establecer en Europa una “carbon tax” ((COM (92) 226 final) Comisión Europea, 1992).

¹²⁶ Sugiriendo la idea de utilizar la existencia de otros instrumentos ya existentes a fin de reducir costes, vid. SCHWANK, O.: “Global Solidarity in Financing Adaptation: A Swiss Proposal for a Funding Scheme”, Federal Office for the Environment, Berna, 2007, págs. 33 y 34.

¹²⁷ En el mismo sentido, FONDO MONETARIO INTERNACIONAL: *The Fiscal Implications of Climate Change*. Fondo Monetario Internacional, Washington, 2002, pág. 9 y HERBER, B.P.: “International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty”, IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, pág. 16.

de responsabilidad en el fenómeno del cambio climático¹²⁸. En ambos casos, la diferenciación se introduce con posterioridad por vía de la redistribución de los ingresos obtenidos en favor de las naciones más desfavorecidas.

En relación con los ingresos provenientes del impuesto mundial sobre el CO₂, diversas cuestiones se nos suscitan. Así, la principal cuestión controvertida sería la determinación del destino de la recaudación obtenida mediante este impuesto¹²⁹ y, concretamente, si correspondería en su totalidad a la organización internacional que lo gestionara para destinarlo a lucha contra el cambio climático, a cada Estado que decidiría libremente su destino o bien se fijaría un porcentaje para los Estados y otro para la citada organización. La elección de una u otra opción podría chocar con el principio de redistribución regional de la renta recogido en diversas Constituciones, al abogar por un principio de redistribución internacional de la renta. No obstante, esto vendría solucionado en virtud de su inclusión en el correspondiente Tratado Internacional, a semejanza de la solución arbitrada en la Unión Europea.

En el caso de los impuestos cuyo objetivo es la drástica reducción de las emisiones de CO₂, difícilmente creemos que los ingresos derivados del mismo pudieran escapar de las arcas nacionales. Como ya hemos apuntado, esto es debido a que la preexistencia de otros impuestos sobre el CO₂ en algunos países industrializados les privaría de importantes cuantías que sería necesario compensar. Asimismo y ante la voluntad de muchos Estados de que su introducción sea fiscalmente neutra, la mayoría de ellos optará por reducir con las sumas recaudadas tanto impuestos como cotizaciones a la Seguridad Social¹³⁰, a efectos de lograr la citada neutralidad y evitar problemas de competitividad de sus economías. No obstante, la doctrina ha alertado de que si esta clase de impuestos consigue efectivamente sus objetivos, se producirá una drástica reducción de los ingresos provenientes de los mismos, con las consiguientes consecuencias en las arcas públicas¹³¹. Por esta razón, creemos que deberá mantenerse un adecuado

¹²⁸ MENDEZ, R.: "The Case for Global Taxes: An Overview", United Nations ad hoc Expert Group Meeting on Innovations in Mobilizing Global Resources for Development. New York: United Nations, New York, 2000, págs. 13 y 14. Vid. asimismo Schwank, O.: "Global Solidarity in Financing Adaptation: A Swiss Proposal for a Funding Scheme", Federal Office for the Environment, Berna, 2007, pág. 12.

¹²⁹ Vid. al respecto HERBER, B.P.: "International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty", IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, págs. 17 a 19.

¹³⁰ FONDO MONETARIO INTERNACIONAL: *The Fiscal Implications of Climate Change*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2002, pág. 10.

¹³¹ Vid. PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 5.

equilibrio en la reducción de impuestos y cuotas a la Seguridad Social y la previsión de reducción de la recaudación.

A mayor abundamiento y a semejanza de lo que ocurre en materia de ayuda humanitaria, otro problema que genera una gran controversia en los impuestos destinados es el efectivo destino de los ingresos en determinados países en desarrollo. A este respecto, algunos autores han manifestado sus dudas acerca de que la transferencia de fondos a los países pobres vaya a parar realmente a las finalidades inicialmente destinadas como consecuencia de la corrupción que asola a determinadas naciones pobres¹³². Sin embargo, ante tal afirmación, queremos subrayar que éste no constituye un problema derivado de la implantación de un impuesto mundial, sino de control efectivo de cumplimiento de los fines de la ayuda¹³³.

Otra cuestión controvertida derivaría del establecimiento de un sistema de sanciones para supuestos de incumplimiento, tanto para los Estados –violación del Tratado– como para los sujetos –defraudación– obligados al pago del impuesto. En este sentido, en el caso de que el impuesto tenga por finalidad la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, será necesario controlar que, a nivel interno, los Estados firmantes no concedan no desvirtúe el gravamen mediante la concesión de subvenciones a los sujetos afectados. Asimismo, resulta imperativo establecer las medidas para asegurar el cumplimiento del Tratado y, en consecuencia, del impuesto así como las consecuencias derivadas de su incumplimiento. En el caso de los países pobres y respecto al impuesto con una finalidad de mera financiación, las sanciones a aplicar consistirían más bien en la retirada de las ayudas destinadas a la redistribución de los fondos recaudados. Sin embargo, en el caso de los países desarrollados, se nos antojan mayores dificultades para exigir de forma eficaz la observancia mediante los medios tradicionales de cumplimiento forzoso de las obligaciones internacionales¹³⁴. Por último, sería necesario establecer los mecanismos para la revisión y derogación del citado impuesto, en consonancia con lo ya apuntado en materia del principio de reserva de ley.

¹³² Vid. MCMAHON, F.: "A global tax: unworkable, unnecessary and dangerous." The Fraser Institute Vancouver, BC Canada, 2001, págs. 2 y ss.

¹³³ En el mismo sentido, PAUL, J.A. Y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, pág. 21.

¹³⁴ Vid. al respecto, BORRÁS PENTINAT, S.: Los mecanismos de control de la aplicación y del cumplimiento de los tratados internacionales multilaterales de protección del medio ambiente, Tesis doctoral inédita, Universitat Rovira i Virgili, 2008.

En definitiva, puede comprobarse como todos estos aspectos van a condicionar sobremanera la configuración del impuesto a la hora de establecer su hecho imponible, sujetos activos y pasivos, sus elementos de cuantificación, etc. Sin embargo, atendiendo al contexto internacional y a la experiencia del régimen europeos de comercio de derechos de emisión y todos los costes que han supuesto su adopción por los agentes económicos, no creemos que una “global carbon tax” pueda sustituir al instrumento económico antes citado. En todo caso, pensamos que el establecimiento de un impuesto mundial tendrá una función complementaria del régimen de comercio y, en todo caso, a obtener financiación para programas, fondos u organizaciones internacionales destinados a ayudar a países en desarrollo. En concreto, proyectos de mitigación y de adaptación al cambio climático, de conservación de ecosistemas, de desarrollo de tecnologías sostenibles y eficiencia energética, proyectos de transferencia tecnológicas, etc.

5.2. Los ajustes fiscales en frontera

Ante el problema de competitividad que el régimen comunitario de derechos de emisión ha supuesto para las empresas europeas, Francia ha propuesto el establecimiento por parte de la Unión Europea de un arancel a todas las importaciones provenientes de países no firmantes del protocolo Kyoto. En concreto, el mecanismo consistiría en que los importadores tendrían que devolver tanto derechos de emisión como la media de toneladas de CO₂ necesarias para producir ese producto en la UE, una vez deducidas el número de derechos asignados gratuitamente a los productos comunitarios de ese producto. No obstante y a efectos de evitar de *facto* una reducción del “cap” fijado por la UE, los derechos entregados por los importadores deberían ser subastados al año siguiente.

Asimismo, se han realizado otras propuestas consistentes, no ya en la entrega de derechos de emisión, sino en ajustes fiscales en frontera sobre la base de la asimilación del régimen de comercio a un impuesto ambiental. A este respecto, los citados ajustes han sido definidos por un Grupo de Trabajo *ad hoc* del GATT¹³⁵ como “cualquier medida fiscal que lleve a efecto, en todo o en parte, el principio de imposición en destino (es decir, que permita devolver todo o parte del impuesto soportado por los bienes exportados en el país de exportación en relación con productos similares vendidos a consumidores en los mercados

¹³⁵ GATT: Grupo de Trabajo de Ajustes Fiscales en Frontera L/3664, adoptado el 2 de diciembre de 1970, BISD 18S/97.

del país de exportación, y que permita someter a los productos importados a la totalidad o parte del impuesto soportado por productos similares producidos domésticamente)". A este respecto, la doctrina ha afirmado que la obligación de entrega de un derecho de emisión por tonelada emitida debe ser asimilada a un impuesto¹³⁶, justificación que se refuerza todavía más cuando los derechos de emisión sean objeto de subasta. Esta asimilación se sustentaría en que las empresas emisoras no reciben nada a cambio con la entrega del derecho de emisión¹³⁷, argumento que puede ser atacado con la autorización para la emisión de una tonelada de CO2.

En este sentido, son varios los Estados miembros que propugnan el estudio de la viabilidad de ajustes fiscales en frontera como medio para hacer frente al citado problema de competitividad. En concreto, estas preocupaciones se acrecientan, a fecha de hoy, ante la ausencia de un acuerdo internacional sobre las reducciones de emisiones y de las dudas existentes sobre su conclusión por los principales países emisores de CO2. Si a esto unimos la intención de subastar la gran mayoría de los derechos de emisión por parte de la UE, el estudio de estas medidas resulta vital para evitar que Europa abandone el liderazgo en la lucha contra el cambio climático y ceda por motivos de desarrollo económico y de competitividad de sus empresas.

Sin embargo, desde algunos sectores de la UE, se piensa que las restricciones comerciales no son el camino para combatir el cambio climático, máxime teniendo en cuenta que Estados Unidos es uno de los países afectados y podría tomar represalias. Por esta razón, juzgamos de gran importancia estudiar la viabilidad de los ajustes en frontera bajo los principios y normas de la Organización Mundial del Comercio ante la oposición y dudas que han suscitado. En este sentido, debe realizarse un análisis para dilucidar si el establecimiento de este "arancel verde" no es viable técnicamente o si realmente no interesa por cuestiones de política internacional.

En consecuencia, el Derecho Tributario debe estudiar si los condicionantes derivados del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) permiten su instauración. El citado tratado internacional implica un sistema de límites negociados al poder tributario de los Estados, sobre todo en materia de imposición indirecta, que puede conllevar la ilegalidad del citado arancel. El espíritu que

¹³⁶ PAUWELYN, J.: "U.S. Federal Climate Policy and Competitiveness Concerns: The Limits and Options of International Trade Law", NI WP 07-02, Duke University, 2007, págs. 21 y ss.

¹³⁷ PAUWELYN, J.: "U.S. Federal Climate Policy and Competitiveness Concerns: The Limits and Options of International Trade Law", NI WP 07-02, Duke University, 2007, pág. 21.

inspira este Tratado y que defiende la Organización Mundial del Comercio no es otro que la defensa del conjunto de los Estados frente a medidas proteccionistas que entorpezcan el libre comercio. No obstante, el GATT reconoce que los países tienen el derecho de establecer los niveles de protección que estimen apropiados, para diversas materias entre las que se encuentra la protección del medio ambiente (Obstáculos Técnicos al Comercio). Sin embargo, señala que no deberían utilizarse estos instrumentos para la consecución de determinados objetivos como puede ser la protección del medio ambiente, dado que cada Estado tiene el derecho de establecer el nivel de protección que estime apropiado. Sin perjuicio de esta afirmación, cabe señalar que, respecto a estos obstáculos técnicos –reglamentos técnicos y al comercio que puedan legitimar el establecimiento del llamado “arancel verde”, resulta necesario descartar su carácter discriminatorio. A estos efectos, deberemos verificar que se cumplen todos los requisitos derivados de la cláusula de nación más favorecida y de la cláusula de tratamiento nacional.

En este sentido, la primera cuestión a dilucidar es si la imposición de este tipo de ajustes puede justificarse sobre la base de alguna de las excepciones previstas en el artículo XX del GATT. Esto es debido a que el artículo III establece que “las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional”.

Por esta razón, el citado artículo debe completarse con el mencionado art. XX que establece que las excepciones generales. En concreto, en materia de medio ambiente, establece que “a reserva de que no se apliquen las medidas enumeradas a continuación en forma que constituya un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en que prevalezcan las mismas condiciones, o una restricción encubierta al comercio internacional, ninguna disposición del presente Acuerdo será interpretada en el sentido de impedir que toda parte contratante adopte o aplique las medidas:

- g) relativas a la conservación de los recursos naturales agotables, a condición de que tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o al consumo nacionales”.

Atendiendo a los citados preceptos, resulta necesario resolver cuestiones tales como si la atmósfera puede considerarse un recurso natural agotable así como si la normativa relativa al régimen de comercio de derechos de emisión tiene como fin fundamental la protección de la atmósfera. A este respecto, creemos que ambas respuestas deben ser resueltas afirmativamente, bien por la existencia de precedentes en otros casos planteados ante la OMC¹³⁸, bien por la relación que tiene la normativa comunitaria con el Protocolo de Kyoto y sus objetivos de freno del fenómeno del cambio climático. No obstante, cabe recordar que, admitida la validez de la excepción, quedan proscritos el trato discriminatorio o injustificable y las restricciones encubiertas al comercio internacional.

A mayor abundamiento, otros de los problemas que plantea la implantación de los citados ajustes en frontera se deriva de los principios del trato general de la nación más favorecida *ex art. 1* del GATT así como del principio del trato nacional en materia de tributación y de reglamentación interiores *ex art. 3*. Así, en el primer caso, el problema que se plantea se deriva de que determinadas naciones –por ejemplo, China e India– que han firmado el Protocolo de Kyoto no han adquirido compromiso de reducción alguno por no pertenecer al Anexo I, de forma que no se podría dar un trato diferente a estos países frente a los Estados Unidos. En el segundo caso, cabe de poner de manifiesto que, al menos en los dos primeros períodos del régimen comunitario de derechos de emisión, se ha producido una asignación gratuita de los mismos. En consecuencia, esos derechos no deberían ser contabilizados a la hora de cuantificar el ajuste en frontera. Por último, cabe señalar que, si bien el Gobierno Federal de los Estados Unidos no ha firmado el Protocolo de Kyoto, diversos Estados sí que han adoptado medidas en la lucha contra el cambio climático.

Atendiendo al planteamiento efectuado, puede comprobarse la complejidad de la medida y la necesidad de un estudio detenido de la misma, a fin de asegurar su viabilidad y evitar una confrontación innecesaria. No obstante, creemos que el debate sobre la misma queda realmente condicionado al eventual fracaso de las negociaciones PostKyoto 2012, posibilidad ésta que parece alejarse tras la elección de Barack Obama como nuevo presidente de los EE.UU.

¹³⁸ Vid. *The World Trade Organization Ruling Against the Reformulated Gasoline Regulations of the U.S. Clean Air Act*.

5.3. Fiscalidad internacional y régimen de comercio de derechos de emisión

Como puede imaginarse, al igual que ocurre en otros ámbitos, las rentas derivadas del comercio internacional de los derechos de emisión puede generar problemas de doble imposición o nula tributación. Consecuentemente, ambas situaciones pueden generar distorsiones en el régimen de comercio de derechos de emisión, bien por erigirse en el obstáculo para la transmisión transfronteriza de los derechos de emisión, bien por ser el origen de estrategias de planificación fiscal por parte de las empresas emisoras. Asimismo y tal y como hemos visto en el epígrafe anterior, es necesario recalcar que, atendiendo a los efectos de la globalización, los efectos supra descritos también pueden derivarse de los diversos tratamientos contables y tributarios que los diversos países puedan dar a los derechos de emisión. En este sentido, estos problemas de fiscalidad internacional pueden condicionar las transmisiones de derechos de emisión entre empresas de diversos Estados.

A efectos de evitar estas situaciones –doble imposición y nula tributación– y generar certidumbre en el tratamiento fiscal de las transacciones transfronterizas, los diversos miembros de la comunidad internacional han firmado multitud de Convenios de Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. En el caso que nos ocupa y atendiendo al carácter comunitario del régimen de comercio de derechos de emisión¹³⁹, cabe señalar que la mayoría de Estados miembros de la UE tienen suscritos entre ellos los citados Tratados internacionales, siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE.

Llegados a este punto, no tenemos duda de que las grandes empresas multinacionales de los sectores energético e industrial realizarán operaciones transfronterizas, muchas de ellas, intragrupo. En este caso, serán de aplicación los Convenios para evitar la doble imposición entre los Estados implicados por la operación relativa a la transmisión de los derechos de emisión. A mayor abundamiento y como ya veremos, en los casos de operaciones intragrupo, las disposiciones en materia de precios de transferencia serán objeto de aplicación, tanto a nivel interno como internacional, a fin de asegurar el cumplimiento del principio “arm’s length”. A continuación, realizaremos un análisis de los problemas que pueden plantearse en materia de fiscalidad internacional por las peculiaridades que presentan los derechos de emisión.

¹³⁹ No obstante, cabe señalar la posibilidad de conexión con otros regímenes de comercio similares de otros países del mundo, con las consecuencias que ello conlleva en la necesidad de comprobar la existencia de convenios de doble imposición con los mismos.

Así, en primer lugar, vamos a abordar los problemas de calificación que pueden plantearse en los impuestos sobre la renta en relación con la renta obtenida por la enajenación o transmisión de los citados derechos. Prima facie, cabe señalar que en la gran mayoría de Estados miembros las citadas rentas serán objeto de gravamen por un impuesto equivalente a nuestro Impuesto sobre Sociedades¹⁴⁰, razón por la cual recaerán en el ámbito de los Convenios para evitar la Doble Imposición sobre la Renta. Por estar razón, la hora de efectuar este análisis, vamos a seguir el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico para evitar la doble imposición jurídica internacional en materia de Renta y Patrimonio, ya que es el seguido mayoritariamente a nivel internacional por la mayoría de los Estados y, entre ellos, España y restantes miembros de la UE.

Atendiendo al planteamiento efectuado, cabe señalar la importancia de la citada operación de calificación a efectos de determinar la regla de distribución a aplicar a la transmisión de los derechos de emisión y, en consecuencia, el Estado que someterá a imposición la renta generada. Sin embargo, a pesar de su relevancia debemos resaltar la ausencia de una norma a nivel comunitario que atribuya naturaleza jurídica a los derechos de emisión a fin de facilitar la calificación de la renta. A mayor abundamiento y como hemos visto en el epígrafe anterior, la disparidad de tratamientos contables puede suponer una dificultad añadida.

Atendiendo a esta situación, la doctrina ha mostrado las dudas que puede generar la calificación de las rentas obtenidas por la transmisión de los derechos de emisión¹⁴¹ debido en cierta medida a la disparidad *supra* citada. En este sentido, cabe estudiar si las distintas calificaciones –activos intangibles, existencias y activos financieros– otorgadas en los Estados miembros de la UE pueden conducir a resultados sustancialmente diversos. A mayor abundamiento, resulta necesario estudiar si las diferentes modalidades de contratación de los derechos de emisión –bilateral, “Over The Counter”, contrato de futuros, contratos estructurados, contratos forward– pueden condicionar la calificación de la renta obtenida.

¹⁴⁰ CSIKÓS señala que, incluso en algunos Estados miembros, podrían estar gravadas por impuestos sobre las ganancias de capital. Además, añade que en el improbable caso de que sea gravada por un nuevo impuesto, éste también recaería, ex art. 2, en el ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE (“International Tax Implications of Tradable Allowances”, *European Taxation* núm. 3, Vol. 47, 2007, pág. 138).

¹⁴¹ Vid. CSIKÓS, K.: “International Tax Implications of Tradable Allowances”, *European Taxation* núm. 3, Vol. 47, 2007, págs. 135 y ss. y GALLEGO LÓPEZ, J.B.: “La tributación del comercio de los derechos de emisión en el ámbito de la imposición directa”, *Nueva Fiscalidad*, 2008, (en prensa).

A este respecto, cabe indicar que, a pesar de la existencia señalada de diferentes calificaciones así como de diversas modalidades de contratación, determinadas categorías de renta –dividendos, intereses, cánones– que podría pensarse que son aplicables en algún caso a una específica transmisión de derechos de emisión debe descartarse. De esta forma, en el caso de las empresas emisoras, la renta generada debe calificarse a nuestro juicio, bien como ganancia de capital, bien como beneficio empresarial. A fin de comprobar cual es la calificación que mejor se adapta a las especialidades de los derechos de emisión, vamos a realizar un somero estudio de los artículos 7 –beneficios empresariales– y 13 –ganancias de capital– del Modelo de Convenio OCDE.

El primero de ellos establece, en el número 1, que “los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él”, sin llegar a definir a lo largo de todo el precepto que debe entenderse por beneficio empresarial. A mayor abundamiento, cabe añadir que el apartado 7º del citado precepto establece que “cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo”. En relación con el citado precepto y tal como se dispone en los Comentarios al citado art. 7.7. del MC OCDE, cabe señalar que, al igual que ocurre en la mayoría de Estados de la comunidad internacional, por beneficios empresariales debe entenderse cualquier tipo de beneficios obtenidos por una empresa. No obstante, atendiendo a la prevalencia de las disposiciones que tratan específicamente otras clases rentas, resulta necesario comprobar si la renta derivada de la transmisión de derechos es reconducible a otra clase de renta y, en concreto y tal y como hemos apuntado, a la de ganancias de capital¹⁴².

En relación con esta cuestión, cabe traer a colación el artículo del Modelo de Convenio relativo a las ganancias de capital. En concreto, el art. 13 establece, en sus cuatro primeros números, las reglas de distribución derivados de la transmisión de diversos bienes: inmuebles, bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente, buques, embarcaciones o aeronaves y los bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones y, por último, enajenación de acciones o participaciones similares cuyo

¹⁴² Vid. *OECD model tax convention on income and on capital: condensed version, 2005*; and, *Key tax features of member countries 2007*, Tiago Cassiano Neves editor, Amsterdam, IFBD, 2007, págs. 129 y 130.

patrimonio consista en más de un 50%, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante.

Como puede comprobarse, los derechos de emisión no pueden reconducirse a la citada categoría, siendo necesario acudir a la cláusula residual del número cinco del citado precepto. En concreto, el art. 13.5 del Modelo de Convenio establece que “ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida el transmitente”. A este respecto y si bien algunos autores se han mostrado favorables a calificar la renta obtenida por la transmisión de los derechos de emisión como ganancias de capital, tenemos nuestras dudas de que la citada cláusula sea suficiente para subsumir la citada renta a esta categoría de renta frente a la de los beneficios empresariales. En este sentido, en todos aquellos ordenamientos en que los derechos de emisión han sido calificados como existencias creemos que difícilmente se aceptaría su calificación como ganancias de capital.

En definitiva, a pesar de que la mayoría de Estados de la comunidad internacional consideran beneficios empresariales cualquier tipo de beneficios obtenidos por una empresa, la combinación de los arts. 7.7 y 13.5 puede conducir a pensar que estamos en presencia de una ganancia de capital al no ser la actividad habitual de la empresa. No obstante, cabe señalar que cualquiera de las dos calificaciones conduce al gravamen de la renta obtenida en el Estado de residencia de la empresa emisora, salvo que, como a continuación veremos, se opere mediante establecimiento permanente. Por ende y pese a que excede del objeto de este trabajo, debe realizarse una precisión respecto a aquellas empresas no emisoras respecto de las que el comercio de derechos de emisión constituye su actividad económica: fondos de inversión, instituciones financieras, brokers, etc. En este caso concreto, puede comprobarse como la transmisión de derechos de emisión constituye el objeto de su actividad económica corriente, razón por la cual la renta obtenida debe calificarse como beneficio empresarial.

En segundo lugar y al igual que hemos visto en materia del IVA, se plantea la problemática de la consideración de las cuentas en los Registros nacionales como establecimientos permanentes. A diferencia del citado impuesto indirecto, en el caso de la imposición directa contamos con la definición que del citado concepto realiza el art. 5 del Modelo de Convenio y que resulta plenamente aplicable. En concreto, el citado precepto establece que nos encontramos ante un establecimiento permanente en los supuestos en que se cuenta con un “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte

de su actividad". A este respecto, los Comentarios al Modelo de Convenio añaden ciertos requisitos relativos a la utilización de una instalación, centro o emplazamiento para desarrollar la actividad así como la fijeza o vinculación de las instalaciones a un lugar o espacio físico determinado, con cierto grado de permanencia temporal y, por último, la necesidad de que la actividad sea productiva y contribuya al beneficio global de la empresa.

Atendiendo a la citada definición y a los requisitos que conlleva, podemos concluir que las cuentas en un Registro nacional para la adquisición y transmisión de derechos de emisión no pueden considerarse como un establecimiento permanente. Si a esto añadimos que no se corresponde con ninguno de los ejemplos enumerativos -sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales- y que se corresponde más bien con los supuestos concretos que no cabe calificar como establecimientos permanentes¹⁴³, la exclusión es, a nuestro juicio, evidente. A mayor abundamiento, el apartado 6 del art. 5 del MC OCDE establece que "no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad".

En consecuencia y atendiendo a las reglas de distribución previstas en el MC OCDE, las rentas derivadas de la transmisión de los derechos de emisión, con independencia de la cuestión relativa a la localización de la cuenta, únicamente podrán someterse a tributación en el Estado de residencia de la empresa emisora transmitente, salvo que opere mediante un establecimiento permanente ex art. 5 del Modelo de Convenio. En cambio, en este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el Estado en que se localice el establecimiento permanente, pero sólo en la medida en que sean imputables a este último a través del método de contabilidad separada previsto en el art. 7.2 del MC OCDE.

¹⁴³ Así, por ejemplo, la utilización de instalaciones o depósitos con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformados por otra empresa; y por último, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa, o de realizar cualquier otra actividad auxiliar o preparatoria; o cualquier combinación de las actividades mencionadas, siempre que dicha combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Por último, en materia de operaciones intragrupo de carácter internacional, pueden plantearse problemas en relación con su valoración, dado que, al realizarse estas transmisiones entre entidades vinculadas, es necesario recalcar que las diferentes normativas de precios de transferencia les serán de aplicación. Frente a otras operaciones vinculadas, la ventaja que presentan los derechos de emisión radica en la existencia de una cotización internacional para los mismos a través de las diferentes bolsas de CO₂ (SendeCO₂ y Code, en España, y European Climate Exchange y Powernext). No obstante, cabe señalar que no todas las operaciones deben realizarse únicamente a través de los citados mercados electrónicos organizados, pudiéndose cerrar las citadas transmisiones mediante operaciones bilaterales así como a través de brokers.

En consecuencia, si las transmisiones entre empresas intragrupos formalizadas a través de contratos bilaterales se pactan a precios semejantes o idénticos a los de cotización de los derechos de emisión –“spot market price”– en alguna de las bolsas europeas entendemos que se estaría dando cumplimiento al principio “arm’s length”. A estos efectos, sería necesario que los valores de cotización tomados se refieran a una clase de derechos de emisión equiparables a los transmitidos intragrupo, debiendo tenerse en cuenta las diferencias existentes entre los derechos de emisión asignados – EUA (“European Union Allowance”) – y los generados a través bien de mecanismos de desarrollo limpio (CER, “Certified Emission Reduction”), bien de proyectos de aplicación conjunta (ERU, “Emission Reduction Unit”)¹⁴⁴.

En el supuesto en el que, en las citadas transmisiones intragrupo de derechos de emisión, las partes se separen ostensiblemente de los valores de cotización en bolsa anteriormente descritos deberán estar en condiciones de motivar dicha desviación ante las Administraciones tributarias afectadas por la operación. A efectos de minimizar ese riesgo, podemos traer a colación la existencia de contratos de futuros, contratos forwards y contratos estructurados en materia de derechos de emisión que también pueden servirnos a efectos de obtener precios comparables de terceros. Por último y a pesar de las dificultades que conlleva el

¹⁴⁴ A este respecto, cabe señalar que la principal diferencia radica en la limitación respecto al número de este tipo de derechos para cumplir con la obligación de entrega. En concreto, en el caso español, el límite, que se aplicará sobre la asignación individualizada, varía en función del sector de actividad al que pertenece la instalación. Así, por ejemplo, los titulares de instalaciones de producción de energía eléctrica de servicio público podrán utilizar CERs y ERUs para el cumplimiento de sus obligaciones de entrega hasta un porcentaje del 42,0% sobre su asignación individualizada anual. Por otra parte, los titulares de instalaciones existentes pertenecientes al resto de los sectores - epígrafes 1 b), 1 c) y 2 al 9 del Anexo I- podrán utilizar CERs y ERUs para el cumplimiento de sus obligaciones de entrega hasta un porcentaje del 7,9% sobre su asignación individualizada anual.

acceso a la información, cabe señalar que no necesariamente las operaciones deben contratarse en un mercado regulado, dado que como ya hemos apuntado también se admite la contratación bilateral o a través de brokers o plataformas OTC (“Over The Counter”)¹⁴⁵.

Si bien en este trabajo no vamos a hacer referencia a los derechos generados por los Mecanismos de Desarrollo Limpio –CER, “Certified Emission Reduction”– y los Proyectos de Aplicación Conjunta –ERU, “Emission Reduction Unit”– debemos apuntar las mayores controversias que puede suscitar la fijación del precio de transferencia para los mismos. Esto es debido a que, a diferencia de los derechos de emisión asignados o subastados –EAU, “European Union Allowance”–, los CERs y los ERUs pueden ser generados directamente por la empresa emisora en otro país a través de la inversión en un proyecto que implique reducción de emisiones, bien en un país en desarrollo, bien en un país desarrollado. Por esta razón, en numerosas ocasiones no coincidirá el importe invertido en el proyecto con el de cotización de la citada modalidad de derechos. Llegados a este punto, se plantea la duda de si su valor de cotización será el criterio prevalente frente a otros métodos como pueden ser los basados en la transacción (p.ej.: método de precio de operaciones comparables entre empresas independientes, método del precio de reventa, método del coste incrementado) o en la determinación del beneficio (p.ej.: método del reparto del beneficio de la transacción, método del margen neto de la transacción)¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Vid. al respecto DOMÍNGUEZ CONDE, M.J. y GARCÍA MACHADO, J.J.: “Mercados derivados de los derechos de emisión del protocolo de Kyoto: ¿un nuevo mercado de futuros?”, Información Comercial Española núm. 2888, 2006, págs. 29 y ss.

¹⁴⁶ Respecto a estos métodos, vid. GARCÍA PRATS, F.A.: “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, Crónica tributaria núm. 117, 2005, págs. 45 y ss.

6. El sistema tributario como complemento de otros instrumentos económicos basados en el mercado

Prima facie y antes de adentrarnos en el estudio de cómo puede coadyuvar el sistema tributario a combatir el cambio climático como complemento del régimen de comercio, cabe incidir en que ya un gran número de medidas tributarias afectan a las emisiones de gases de efecto invernadero¹⁴⁷. Por esta razón, resulta fundamental, a la hora de establecer nuevas medidas, articularlas de forma coordinada, a efectos de evitar la mera superposición de instrumentos con más que probables efectos negativos. Teniendo en cuenta esta premisa, vamos a intentar demostrar como el sistema tributario puede ser empleado con finalidad complementaria para colaborar en la lucha contra el cambio climático. Es decir, como los impuestos pueden actuar como incentivo o desincentivo de las conductas de los particulares para la consecución del fin mencionado. Como a continuación, veremos esta posibilidad de utilizar el sistema tributario para la consecución de determinados fines públicos es la que nuestro Tribunal Constitucional ha denominado la función extrafiscal del tributo.

Llegados a este punto, queremos subrayar que la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero no implica la exclusión de las restantes políticas medioambientales ni siquiera de la fiscal. En este sentido, cabe señalar que no es incompatible con un régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, al ser éste un instrumento económico que carece de naturaleza tributaria, sin perjuicio de las implicaciones que, en la citada materia, puede tener su implantación¹⁴⁸. Por el contrario, somos partidarios de aprovechar la sinergia que se puede producir entre las mismas a efectos de que los reglamentos técnicos, la fiscalidad¹⁴⁹ y los acuerdos medioambientales puedan complementar los nuevos instrumentos previstos en el Protocolo de Kyoto.

En concreto y con respecto a la fiscalidad sobre las emisiones atmosféricas, juzgamos que ésta debería asumir una función complementaria con respecto al régimen de comercio de los derechos de emisión respecto de aquellos sectores

¹⁴⁷ FONDO MONETARIO INTERNACIONAL: *The Fiscal Implications of Climate Change*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2002, pág. 3.

¹⁴⁸ A este respecto, vid. BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A. I.: "Régimen tributario de los derechos de emisión de CO₂", *Tribuna Fiscal* núms. 190-191, págs. 36 a 39.

¹⁴⁹ BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: "Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero" en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 405 y ss.

no sometidos al ámbito de aplicación de la Ley 1/2005: transporte, residencial, etc. Esta vertiente de la función extrafiscal del tributo resulta especialmente indicada para el gravamen de las emisiones difusas, dada su exclusión del régimen de comercio por las dificultades de su control. A este respecto, podemos hacer referencia entre otras medidas al nuevo Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte, a un impuesto sobre el CO2 para el sector de la aviación, a un impuesto que grave la internalización de los derechos de emisión asignados gratuitamente por las empresas eléctricas, etc.

En cambio, en relación con el empleo de la fiscalidad como elemento incentivador de conductas favorecedoras de un desarrollo sostenible a través de la previsión de beneficios fiscales podemos hacer referencia a las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades por inversiones medioambientales, incentivos fiscales para las energías limpias, exenciones para los medios de transporte menos contaminantes, etc.

Como ya veremos, la lucha contra el cambio climático no puede dejarse únicamente en manos de los Estados sino que también debe implicar a otros entes territoriales como son las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos. A mayor abundamiento, los destinatarios de las medidas tendentes a combatir el calentamiento global del planeta no pueden ser únicamente los agentes económicos y los principales sectores industriales contaminantes sino que debe seriamente involucrarse al conjunto de los ciudadanos de forma individual. A este respecto, cabe destacar la especial idoneidad de las Comunidades Autónomas y los municipios para el logro de este último objetivo, principalmente, respecto de aquellos sectores difusos como son el transporte, el comercial y el residencial. Empero, cabe subrayar que la adopción de algunas medidas se verán condicionadas por nuestra pertenencia a la UE, aumentando su dificultad por afectar a impuestos armonizados y ser necesario que se adopten a nivel comunitario. Sin embargo, la consecución de este propósito debe partir necesariamente de la premisa de su adecuada coordinación con las medidas vigentes a nivel comunitario, estatal y regional, en aras de evitar supuestos de superposición de instrumentos con efectos distorsionadores y contraproducentes con la finalidad perseguida.

6.1. La finalidad extrafiscal del tributo

Como hemos apuntado, esta función de complemento del sistema tributario respecto al régimen de comercio de derechos de emisión es posible gracias a su función extrafiscal. En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado, en su Sentencia 37/87 de 26 de marzo, que “es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de interés públicos que la Constitución preconiza o garantiza”, indicando con mayor rotundidad en la STC 186/1993, de 7 de junio (FJ 4) que “constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal”.

En este sentido y a tenor de las exigencias constitucionales de protección del medio ambiente¹⁵⁰ y, en especial, con el deber de los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, resulta plenamente justificada la utilización del sistema tributario en el objetivo de la protección ambiental¹⁵¹ y, en concreto, en la lucha contra el cambio climático. A mayor abundamiento, cabe añadir que el artículo 191 (antiguo artículo 174 TCE) de la versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente se basará, entre otros principios en el de quien contamina paga.

Llegados a este punto y si bien no se trata de un principio constitucional tributario, queremos resaltar su importancia y la necesidad de estudiar su relación con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos pero prescindiendo de su ligazón con el sistema tributario. Esto es debido a que, dadas las necesidades en la lucha contra el cambio climático, el empleo de nuevos instrumentos de económicos cada vez tiene más difícil encaje en las figuras tributarias actuales. Tal y como señala VILLAR EZCURRA “tal vez, no podemos encajar las fórmulas financieras de hoy en el repertorio de instrumentos tributarios de ayer. Se está intentando liberar a la Hacienda Pública de obligaciones futuras en la prestación de servicios públicos y de interés general, y para ello se encomienda a la propia

¹⁵⁰ Vid. nota 2 (pág. 5).

¹⁵¹ BOKOBO MOICHE, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000; HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, 2000; VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, 1999.

colectividad una cooperación que evite o haga innecesaria la intervención directa de las Administraciones públicas en época futura”¹⁵².

En relación con la citada finalidad y tal y como hemos apuntado, cabe distinguir una doble vertiente, bien sea de imposición, bien de desgravación¹⁵³. En el primer caso, cobra especial importancia la configuración del correspondiente tributo ambiental atendiendo al principio quien contamina paga y la idoneidad del gravamen “para devolver, a través de un tributo ambiental, los gastos y daños causados al medio ambiente”¹⁵⁴. No obstante, el principal objetivo que debe perseguir esta clase de tributos no es otra que la de creación de un desincentivo suficiente para producir un cambio en la conducta de los particulares y de los agentes económicos.

Por esta razón, resulta fundamental realizar una adecuada cuantificación del gravamen, a fin de que el objetivo ambiental no quede relegado a un segundo plano y el tributo se mantenga con una finalidad meramente recaudatoria. En este sentido, la doctrina económica ha afirmado en relación con determinados impuestos ambientales que “la propia evolución de la recaudación parece indicar que no se están induciendo conductas correctoras. Los contaminadores se limitan a pagar el impuesto y a seguir emitiendo, lo que probablemente está relacionado con el bajo tipo impositivo empleado. De hecho, las empresas eléctricas (que son las que pagan a práctica totalidad del Impuesto) han apuntado que los efectos ambientales son casi nulos porque no es rentable para ellas introducir tecnologías correctoras”¹⁵⁵.

En cambio, en el segundo, el objetivo consiste en la introducción de un incentivo fiscal lo suficientemente atractivo para generar determinados comportamientos acordes con un desarrollo sostenible y con el freno del calentamiento global. Por esa razón, debe insistirse en el estudio de la eficacia y efectividad real de los beneficios fiscales para que no se queden en un mero brindis al sol que complique nuestro ya de por sí complejo ordenamiento tributario. Llegados a

¹⁵² Vid. VILLAR EZCURRA, M., “Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario”, *Crónica Tributaria* núm. 100, 2001, págs. 23 y ss.

¹⁵³ CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* núm. 213, 1991, págs. 455 y ss.

¹⁵⁴ BOKOBO MOICHE, S.: “Tributación ambiental. Una respuesta a las necesidades económicas de los municipios turísticos” en la obra colectiva *Municipios turísticos, tributación y contratación empresarial, formación y gestión del capital humano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 279 y ss.

¹⁵⁵ LABANDEIRA, X.: “Instrumentos Económicos para el Control de Fenómenos de Lluvia Ácida. Una Ilustración para el Caso Español”, *Información Comercial Española. Revista de Economía* núm. 761, 1997, pág. 171.

este punto, cabe recordar que el significado negativo del principio de generalidad prohíbe la concesión de beneficios fiscales, en sentido lato, sin cobertura constitucional y sin ausencia de capacidad económica. En este sentido, es plenamente legítimo que el legislador dispense a determinados contribuyentes de su deber de contribuir o minore sus cargas tributarias para conseguir el cumplimiento a otros fines constitucionales como son los del Capítulo III de nuestra Constitución y, en concreto, en el caso que nos ocupa el medio ambiente.

6.2. Elemento incentivador de conductas favorecedoras de un desarrollo sostenible (beneficios fiscales)

Como hemos apuntado, junto a la obtención de los ingresos necesarios para cubrir las diferentes necesidades públicas, está plenamente legitimada la utilización del sistema tributario para la consecución de otros fines reconocidos constitucionalmente. Así, aunque desde el punto de vista de la capacidad económica no sería aceptable la previsión de un determinado beneficio fiscal en presencia de la misma, el logro de otros fines previstos en la Constitución legitima su establecimiento. En este sentido, la concesión de diversos incentivos fiscales ambientales se justifica en los beneficios que la actividad incentivada reporta en aras del logro de un desarrollo sostenible que frene el calentamiento global del planeta. En definitiva, el sistema tributario en el que este último es empleado como instrumento de política económica al servicio de los intereses públicos¹⁵⁶.

En estos casos, la merma de ingresos viene compensada por el ahorro por parte de los poderes públicos a la hora de afrontar el problema del cambio climático. Esta afirmación debe matizarse y ligarse a la necesidad de que estos incentivos sean “capaces de mover o dirigir la actuación de los particulares hacia aquellas actividades en que se materializa el interés promovido. De no ser así, nos encontraremos ante incentivos que no incentivan”¹⁵⁷. Por esta razón, debe incidirse

¹⁵⁶ CAYÓN GALIARDO, A.: “Los incentivos fiscales y su legitimación finalista” en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago, Xunta de Galicia*, 1994, págs. 39 y ss. Asimismo, vid. por todas la STC 87/1987, de 26 de marzo, establece que “la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”.

¹⁵⁷ BARBERENA BELZUNCE, I.: “La protección fiscal del Camino de Santiago en el ordenamiento tributario navarro” en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago, Xunta de Galicia*, 1994, pág. 37.

en la eficacia y efectividad real de estas medidas fiscales en la inversión privada, dado que, en caso de que los incentivos fiscales sean simbólicos, esto no hace más que complicar el sistema tributario sin que contribuya al logro de los fines que los justifican¹⁵⁸. En este caso, será conveniente sustituir el sistema de incentivos fiscales por un sistema de subvenciones¹⁵⁹.

A continuación, vamos a realizar un somero análisis de los beneficios fiscales que, en aras de la lucha contra el cambio climático, se están empleando o pueden emplearse en nuestro sistema tributario. A la hora de abordar este estudio, iniciaremos el mismo con los incentivos existentes a nivel estatal así como otros susceptibles de introducción en el citado ámbito, para posteriormente seguir el mismo esquema a nivel autonómico y local.

A este respecto, cabe destacar en primer lugar las deducciones por inversiones medioambientales en nuestro Impuesto sobre Sociedades. En concreto, entre las deducciones previstas en el capítulo IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el art. 39 prevé una deducción del 10 por cien en la cuota del IS para tres tipos de actuaciones: la inversión en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera y, por último, la inversión en instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables¹⁶⁰. No obstante, tras la reforma operada del IS a través de la Ley 35/2006, estas deducciones van a ir progresivamente reduciendo hasta su total desaparición en el 2011, desapareciendo todo incentivo fiscal en el citado Impuesto para las actuaciones de naturaleza ambiental.

Frente a esta situación, cabe destacar la Proposición de Ley sobre los incentivos fiscales para las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (núm. 122/000067) presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds. En este sentido, la finalidad que se perseguía con la citada Proposición es la del mantenimiento del incentivo para las empresas que hagan un esfuerzo económico en inversiones para proteger y mejorar el medio ambiente a efectos de introducir diferencias respecto de

¹⁵⁸ LÓPEZ DÍAZ, A.: "Conclusiones-II. La fiscalidad y el Camino de Santiago: propuestas de futuro" en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, 1994, pág. 169.

¹⁵⁹ CAYÓN GALIARDO, A.: "Los incentivos fiscales y su legitimación finalista" en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, 1994, págs. 41, 51 y 52.

¹⁶⁰ Un estudio en profundidad de la citada deducción puede encontrarse en COBOS GÓMEZ, J. M.: *Las Deducciones por Inversiones Medioambientales: Aproximación Legal, Administrativa y Jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2004.

aquellas que no realicen inversión ambiental alguna. En este sentido, señalan que, debido a la disminución paulatina de las subvenciones a fondo perdido para inversiones dirigidas a la reducción de la contaminación, a partir de 2011 los únicos “incentivos” para invertir en mejora ambiental serán de tipo coactivo. En relación con la modificación del art. 39 del TRLIS proponen su ampliación a actividades no necesariamente industriales como pueden ser la ganadería intensiva o la agricultura, o centros comerciales con una importante producción de residuos. Asimismo, se contemplan, igualmente, las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso¹⁶¹.

De experiencias de Derecho comparado, podemos hacer referencia a la necesidad de estudio de las siguientes medidas:

- amortización acelerada para activos que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta
- arancel cero para la importación de bienes que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta, siempre y cuando la misma clase de bienes no exista en España
- regímenes fiscales especiales en el IS para aquellas actividades que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta a semejanza de lo previsto para las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda
- deducciones en el IS por la utilización de materias primas que contribuyan a frenar el calentamiento global del planeta
- tipos de gravámenes reducidos en el IVA para productos verdes, tal y como propuso el Gobierno Francés así como para determinados tipos de energía

¹⁶¹ El apartado 1 del artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado en los siguientes términos:

“1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten o reduzcan la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales o equivalentes, que eviten o reduzcan la carga contaminante que se vierte en las aguas superficiales, subterráneas y marinas, que favorezcan la reducción, recuperación o tratamiento correcto, desde el punto de vista medioambiental, de residuos industriales o equivalentes, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

La deducción se aplicará específicamente en el supuesto de inversiones para la reducción de los niveles de ruido de los establecimientos industriales o equivalentes, así como para las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso”.

y/o carburantes. No obstante, cabe señalar las dificultades que conllevan las medidas en el IVA por ser un impuesto armonizado.

- Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Hidrocarburos para determinadas clases de biocarburantes (biogas, biometanol, biocarburantes sintéticos, etc.) así como en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que los utilicen. No obstante, cabe señalar que la exención tributaria para los biocarburantes está sometida a autorización comunitaria, y debe ser objeto de un acuerdo con las CCAA, por tratarse de un impuesto cedido parcialmente a las mismas.

En el ámbito autonómico y dada la limitada capacidad de actuación de las Comunidades autónomas, el ámbito de actuación es más bien reducido, pudiéndose centrar más bien en beneficios fiscales en tasas así como en Impuestos cedidos. Esto es debido a que, como ya veremos, el sistema tributario autonómico tiene un campo de actuación más propicio en la vertiente de imposición, desincentivando conductas que contribuyen al cambio climático. Aún así, podemos constatar la existencia de deducciones autonómicas en el IRPF por cantidades destinadas a inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual y por donaciones con finalidad ecológica¹⁶². Llegados a este punto, también podría estudiarse el establecimiento de determinados beneficios fiscales en el IAJD en los supuestos de creación de sociedades mercantiles que contribuyan al freno del cambio climático como podrían ser las empresas de energías renovables.

A mayor abundamiento, en caso de impuestos parcialmente cedidos, las CCAA podrían facilitar el acuerdo con las CCAA para el establecimiento de determinados beneficios fiscales (ej.: impuestos sobre hidrocarburos y matriculación). Asimismo, es posible la previsión de determinados beneficios fiscales en ciertos impuestos propios de las CCAA como puede ser el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, bien por la previsión de medios de transporte público que eviten la necesidad de desplazamiento en transporte privado, bien por la incorporación de medidas de eficiencia energética, etc.

Como es sabido uno de los instrumentos económicos con los que cuentan las ciudades para combatir el cambio climático no es otro que los tributos, sin que su utilización conlleve necesariamente un aumento de la presión fiscal. En este sentido, la fiscalidad puede ser una conveniente herramienta mediante tanto la

¹⁶² Alguna de estas medidas están previstas en Aragón, Canarias, Castilla y León, Comunidad Valenciana y Murcia.

penalización de conductas contrarias al medio ambiente a través de su gravamen como del establecimiento de beneficios fiscales para aquellas actuaciones e inversiones dirigidas a frenar el calentamiento global. Sin embargo, este objetivo pasa por una necesaria reforma de la Ley de Haciendas Locales para liberar a los municipios del estrecho corsé que representa el régimen jurídico vigente.

A este respecto, cabe señalar que, a fecha de hoy, los municipios tienen poco margen para prever beneficios fiscales en impuestos municipales para incentivar conductas tendentes a la lucha contra el calentamiento global del planeta. Así, existe la posibilidad de establecer bonificaciones en diferentes impuestos locales:

- Impuesto sobre Actividades Económicas: bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que, bien utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración, bien establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles: bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

A pesar de estas posibilidades, creemos que es necesaria una mayor autonomía normativa que permita prever gravámenes o beneficios fiscales adicionales a fin de modificar la conducta de los ciudadanos respecto a aquellos sectores difusos que escapan a los instrumentos económicos basados en el mercado. Por último, en aquellos casos que el éxito de la reforma fiscal local conlleve una merma de los ingresos para los municipios será necesario prever una compensación

financiera por parte del Estado, atendiendo al ahorro que, para este último, supone la consecución de estos objetivos ambientales.

Como reflexión final queremos poner de manifiesto la necesidad de mantener ciertas cautelas en materia de adopción de beneficios fiscales, a fin de no malograr los objetivos pretendidos. Así, en primer lugar y tal y como hemos apuntado, es necesario que su previsión se realice atendiendo a la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado. En segundo lugar, debe comprobarse que sus efectos no conduzcan a desvirtuar los efectos de otros instrumentos económicos adoptados en la lucha contra el cambio climático.

6.3. Elemento desincentivador de conductas contrarias al medio ambiente (gravámenes adicionales o más elevados)

Como hemos apuntado, los tributos ambientales han sido los principales instrumentos económicos utilizados hasta fechas recientes como solución a los acuciantes problemas de contaminación. Nos encontramos ante una manifestación de la vertiente de imposición de la finalidad extrafiscal del tributo que da cumplimiento al principio de quien contamina paga. Sin embargo, llegados a este punto, debe precisarse que para que un tributo sea calificado como ambiental no es suficiente que la recaudación obtenida por un determinado impuesto se destine a un fin de carácter medioambiental no es suficiente para que éste sea calificado de “tributo medioambiental”. Por el contrario, es necesario además que el tributo actúe sobre los incentivos de los agentes económicos de forma que éstos reduzcan los efectos nocivos que sobre el medio ambiente tienen sus actividades¹⁶³. De esta forma y dado que los citados tributos tienen una incidencia recaudatoria escasa¹⁶⁴, cabe destacar su finalidad extrafiscal y, en concreto, orientada a la protección del medio ambiente mediante el establecimiento de un desincentivo a actuar en contra del mismo.

Abundando en este planteamiento, la introducción de tributos ambientales en un ordenamiento ha sido calificada por la doctrina económica como reforma

¹⁶³ En el mismo sentido, ORDÓÑEZ DE HARO, C. y RIVAS SÁNCHEZ, C.: “Los nuevos impuestos ecológicos andaluces”, Revista Técnica Tributaria núm. 71, 2005, págs. 52 y ss.

¹⁶⁴ GAGO, A., LABANDEIRA, X., PICOS, F. and RODRÍGUEZ, M.: ‘La Imposición Ambiental Autonómica’ (Regional Environmental Taxation in Spain), en la obra colectiva *La Financiación de las Comunidades Autónomas: Políticas Tributarias y Solidaridad Interterritorial*, Edicions i Publicacions de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 2005. Los citados autores indican que, en el 2002, los tributos propios ambientales representaban únicamente un dos por cien de los ingresos tributarios ante el gran peso de los tributos cedidos por el Estado.

fiscal verde. A este respecto, una de las principales características de las mismas es la utilización de los ingresos para reducir otros impuestos relacionados con el factor trabajo así como las cotizaciones a la Seguridad Social. Mediante esta política tributaria, se consigue una neutralidad fiscal a pesar de la introducción de nuevos tributos así como evitar pérdidas de competitividad por parte de las empresas. No obstante, queremos alertar del riesgo que esta política puede suponer en el supuesto de que los tributos ambientales cumplan su objetivo. En este caso, la reducción de los ingresos como consecuencia de la función desincentivo junto a la reducción de otros impuestos y colapsos puede generar colapsos presupuestarios.

No obstante y frente a otros países que han emprendido verdaderas reformas fiscales verdes¹⁶⁵, España ha optado por una vía diferente. A este respecto, cabe distinguir diversos marcos de actuación: el estatal, el autonómico y el local. No obstante, cabe destacar las iniciales reticencias estatales a la implantación de tributos ambientales de carácter estatal así como las dificultades para su aplicación en los restantes ámbitos territoriales –Comunidades Autónomas y entes locales– dadas las limitaciones derivadas de la Constitución y la legislación estatal y la consiguiente tensión institucional¹⁶⁶.

En el primero de ellos y como ya hemos apuntado, el Estado español se ha decantado fundamentalmente por la previsión de diversos beneficios fiscales en los impuestos directos –Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, principalmente, Impuesto sobre Sociedades¹⁶⁷– para influir en la conducta de los agentes económicos, declinando el establecimiento de nuevos tributos¹⁶⁸ para evitar poner en peligro el empleo y la productividad así como por la

¹⁶⁵ Vid. con respecto al concepto de reforma fiscal verde, GAGO, A. y LABANDEIRA, X.: *La Reforma Fiscal Verde. Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales (Green Tax Reform. Theory and Practice of Environmental Taxation)*, Mundi Prensa, Madrid, 1999.

¹⁶⁶ GAGO, A., LABANDEIRA, X., PICOS, F. and RODRÍGUEZ, M.: 'La Imposición Ambiental Autonómica' (Regional Environmental Taxation in Spain), en la obra colectiva *La Financiación de las Comunidades Autónomas: Políticas Tributarias y Solidaridad Interterritorial*, Edicions i Publicacions de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 2005.

¹⁶⁷ Vid. la deducción para incentivar las inversiones medioambientales del art. 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se prevé una deducción del 10% para las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación.

¹⁶⁸ No obstante, cabe señalar que, si bien no podemos localizar ningún impuesto estatal que tanga por objetivo principal influir en comportamientos contaminantes o en el fomento del uso eficiente de la energía, sí existen impuestos que gravan distintas fuentes de energías. En concreto, deben destacarse el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

preexistencia de impuestos autonómicos ambientales. No obstante, podemos constatar cambios en esta tendencia con la reciente modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte¹⁶⁹.

A nivel estatal, cabe señalar como principal manifestación de la vertiente de imposición de la finalidad extrafiscal del tributo, hasta fechas relativamente recientes, la fiscalidad energética, destacando fundamentalmente el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos. En este sentido, su función de desincentivo cumple una función secundaria, respondiendo a una armonización de mínimos de la fiscalidad energética en el ámbito de la UE. Así, atendiendo a la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, debe indicarse que principalmente tienen una función recaudatoria derivada de la armonización comunitaria antes reseñada, sin perjuicio de que cumplan una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas energéticas y de medio ambiente.

Como ya hemos apuntado en epígrafes anteriores, el principal problema de estos instrumentos es la superposición de medidas que conlleva y los problemas que genera en materia de competitividad para las empresas. Circunstancias éstas que puede llevar a la toma de decisiones en las que se relegue el objetivo de protección ambiental mediante el mantenimiento de las asignaciones gratuitas de derechos, frente a otras soluciones más controvertidas a nivel político como son los ajustes en frontera. Por esta razón, el *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas* recomienda en relación con la fiscalidad energética que las modificaciones en las mismas se realicen preferentemente a nivel comunitario y no a nivel nacional, no sin antes alertar de las dificultades que conlleva la necesidad de unanimidad.

Sin embargo, como hemos indicado, con la reciente modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, éste se erige como el principal tributo ambiental de carácter estatal. A este respecto, se siguen las recomendaciones del *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas* que sugiere la modificación de los impuestos sobre matriculación y circulación en el ámbito de la UE. Asimismo y atendiendo al *Libro Verde sobre el comercio de los*

¹⁶⁹ Vid. al respecto CORNEJO PÉREZ, A.: "La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado", Revista de contabilidad y tributación núm. 302, 2008, págs. 3 y ss.

derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea, supone una utilización de los impuestos para el gravamen de las fuentes menores o las móviles cuyas emisiones son más difíciles o caras de supervisar.

Los principales puntos de esta reforma pueden resumirse, según CORNEJO PÉREZ¹⁷⁰, en los siguientes aspectos: los tipos de gravamen se fijan en función de las emisiones de CO₂ por kilómetro recorrido, el tipo para los vehículos menos emisores es cero, el tipo para los vehículos más emisores es superior al tipo más alto vigente el 30 de junio de 2007, las motos acuáticas y los “quads” tienen el tipo más alto. A estos principios debe añadirse el principio de neutralidad impositiva, dado que la recaudación obtenida por el impuesto una vez modificado fuera la misma que antes de dicha reestructuración. Al analizar esta reforma, cabe objetar, siguiendo a CORNEJO PÉREZ, el mantenimiento de la base imponible *ad valorem*, dado que, en caso de coches muy contaminantes pero de precio muy económico, el impuesto a pagar será muy reducido¹⁷¹.

En relación con las propuestas de futuro, cabe reseñar que las subastas de derechos de emisión por parte del Estado español pueden recaer dentro del concepto de tasa, en el caso de que consideremos que la atmósfera es un bien de dominio público, tal y como apuntábamos al hablar de las “global commons”. Asimismo y si bien la propuesta se ha realizado desde el ámbito de los impuestos mundiales, también cabe hacer referencia al gravamen tanto de los billetes de avión como un impuesto sobre el CO₂ que emiten los aviones. En este caso, el carácter armonizado que tendría esta clase de impuestos nos lleva a realizar

¹⁷⁰ CORNEJO PÉREZ, A.: “La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado”, *Revista de contabilidad y tributación* núm. 302, 2008, págs. 3 y ss.

¹⁷¹ El citado autor afirma que “conviene detenerse en este punto puesto que, idealmente, un impuesto utilizado para influir en determinados comportamientos, como en el de adquisición de vehículos poco contaminantes, debería tener una base imponible específica constituida, por ejemplo, por los gramos de CO₂ emitidos por kilómetro. Una reestructuración de la tarifa en función de dicho parámetro pero dejando la base imponible expresada en euros resulta menos precisa para incentivar dicha adquisición de vehículos poco contaminantes, pudiendo darse el caso de que un vehículo mal conservado y muy contaminante pero de bajo precio por su antigüedad soportara un impuesto más bajo que uno nuevo, relativamente poco contaminante pero de precio sensiblemente más elevado. Por este motivo, se ha criticado el nuevo impuesto por parte de quienes pretendían una orientación más medioambiental del mismo. Un buen ejemplo de la distorsión que podría darse al mantener la base imponible *ad valorem* podría venir dado por el reciente lanzamiento del “automóvil más barato del mundo”, con un precio cercano a los 1.700 euros, pero que no cumple con la normativa de la UE sobre emisiones de gases de efecto invernadero. Un coche así, relativamente muy contaminante, nunca pagará un impuesto de matriculación elevado (en caso de que se permitiera su venta en la UE), al ser *ad valorem* la base imponible, por lo que podría argumentarse que tiene poca coherencia con la nueva estructura de un impuesto que pretende favorecer la compra de vehículos poco contaminantes” (“La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado”. *Revista de contabilidad y tributación* núm. 302, 2008, pág. 25).

una mención en el presente epígrafe, aunque su tratamiento se haya realizado en epígrafes anteriores.

Frente a la actuación estatal, diversas Comunidades Autónomas han apostado por la creación de tributos propios que recaigan sobre la materia ambiental bajo la máxima de “quien contamina paga”. Esta opción deriva del poder tributario de los citados entes territoriales que reconoce la Constitución Española en su art. 133 aunque con las limitaciones establecidas en el art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas¹⁷². A este respecto, destaca la prohibición de crear tributos que recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado, restricción ésta que no afecta a las Comunidades Autónomas en materia de emisiones atmosféricas ante la ausencia de un impuesto estatal. A mayor abundamiento y como ya hemos apuntado, cabe señalar que no es incompatible con un régimen de comercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero, al ser éste un instrumento económico que carece de naturaleza tributaria, sin perjuicio de las implicaciones que, en la citada materia, puede tener su implantación.

En el ámbito de la fiscalidad ambiental autonómica, debemos distinguir diversos tributos que recaen sobre diversos tipos de contaminación. En concreto, los podemos agrupar en cinco grupos: los que gravan instalaciones con incidencia ambiental, aquellos relacionados con las emisiones contaminantes de origen energético, los que recaen sobre productos y procesos energéticos, aquellos relacionados con las emisiones de residuos líquidos y, por último, aquellos que gravan el depósito de residuos sólidos de distinta naturaleza. Al objeto de este trabajo, nos interesan fundamentalmente los tres primeros.

En relación con los impuestos sobre emisiones atmosféricas, destacan el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, el canon murciano sobre emisiones

¹⁷² En concreto, el art. 133 de la Constitución Española establece que “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”. A mayor abundamiento, el art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas establece que “1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. 2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. 3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro. 4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.”

atmosféricas, el impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera y el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente¹⁷³. Llegados a este punto, cabe subrayar que la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión de GEI no implica la exclusión de las restantes políticas medioambientales ni siquiera de la fiscal. En concreto y con respecto a la fiscalidad sobre las emisiones atmosféricas, juzgamos que ésta debería asumir una función complementaria con respecto al régimen de comercio de los derechos de emisión.

Así, a continuación, vamos a reseñar el hecho imponible de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas, pudiéndose comprobar la citada función al gravar, bien las emisiones de CO₂ cubiertas por la asignación gratuita de derechos, bien las emisiones de otros gases de efecto invernadero no cubiertos por el régimen de comercio transpuesto en la Ley 1/2005. A este respecto, cabe señalar que el mismo viene constituido por la emisión de determinados gases desde las instalaciones emisoras:

- Galicia¹⁷⁴ y Castilla-La Mancha¹⁷⁵: emisión de óxidos de nitrógeno (NO_x) y óxidos de azufre (SO_x).
- Andalucía¹⁷⁶ y Aragón¹⁷⁷: emisión de óxidos de nitrógeno (NO_x), óxidos de azufre (SO_x) y dióxido de carbono (CO₂).
- Murcia¹⁷⁸: emisión de dióxido de azufre SO₂, óxidos de nitrógeno NO_x, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃.

¹⁷³ Un estudio detallado de estos tributos ambientales autonómicos puede encontrarse en CHICO DE LA CÁMARA, P Y HERRERA MOLINA, P.M.: "La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España" en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 185 y ss.

¹⁷⁴ Art. 6 de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica.

¹⁷⁵ Art. 2 de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

¹⁷⁶ Art. 23 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas y que contiene la regulación del Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera. Vid. al respecto CASANA MERINO, F.: "El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación", *Noticias de la Unión Europea* núm. 261, 2006, págs. 3 y ss. y GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: "El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático", *Noticias de la Unión Europea* núm. 261, 2006, págs. 19 y ss.

¹⁷⁷ Art. 15 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón que regula el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.

¹⁷⁸ Art. 42 de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios que regula el Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera en la nueva redacción dada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007. En la antigua redacción del art. 42, los gases gravados eran los siguientes: CH₄, CO, CO₂, HFC, N₂O, NH₃, NMOV, NO_x, PFC, SF₆ y SO_x.

Junto a los impuestos sobre emisiones atmosféricas, destacan asimismo los que gravan instalaciones con incidencia ambiental así como los que recaen sobre productos y procesos energéticos. En el primer caso, debemos reseñar los impuestos que gravan el daño ambiental causado por los grandes establecimientos y, en concreto, por la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial (por ejemplo, el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de de la Comunidad Autónoma de Aragón). Entre los segundos, destacan, por ejemplo, los que gravan la Producción termonuclear de energía eléctrica (Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha) y los que gravan las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica así como las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones (Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura).

En el ámbito local, las limitaciones derivadas de la Ley de Haciendas Locales dejan un estrecho margen a los municipios¹⁷⁹, pudiendo actuar prácticamente sólo en materia de tasas y contribuciones especiales. Así, entre las primeras¹⁸⁰, cabe destacar la proliferación de tasa por circular por la zona centro de las grandes ciudades, con el fin de promocionar el transporte público y disminuir el uso del transporte privado. Asimismo, debe hacerse referencia a las tasa por autorización de emisiones de gases de efecto invernadero y cuyo hecho imponible vendría constituido por la actividad municipal, técnica y administrativa, tendentes a verificar si se dan las condiciones necesarias para autorizar la continuación de las actividades¹⁸¹. No obstante, en este último caso, queremos llamar la atención sobre el riesgo de proliferación de instrumentos económicos que recaen sobre las emisiones y el riesgo de superposición y efectos negativos.

En relación con las contribuciones especiales, ROZAS VALDÉS ha afirmado que es posible establecer los citados tributos “por el establecimiento o ampliación

¹⁷⁹ GALAPERO FLORES, R.M.: “Tributación medioambiental en el ámbito de las haciendas locales”, Nueva fiscalidad núm. 9, 2003, págs. 39 y ss.

¹⁸⁰ Vid. GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: “Tasas ambientales” en la obra colectiva *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 627 y ss.

¹⁸¹ Vid. la Ordenanza de la Tasa Fiscal Reguladora de Emisiones de CO₂ y SO₂ del Municipio de Cerceda. Vid. asimismo ORTEGA MALDONADO, J.M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*, Inv. Jurídica 1/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 231 y ss.

de servicios públicos para la financiación de infraestructuras y servicios locales relacionados con la preservación y mejora del medio ambiente, en tanto en cuanto pueda definirse el sector de la población específicamente mejorado por la actuación pública desarrollada”, no sin alertar de las complejidades y límites en su cuantificación y gestión¹⁸². No obstante, debe señalarse que difícilmente serán establecidas cuando la infraestructura o el servicio sea necesario para el municipio por una cuestión de salud. A mayor abundamiento, resulta difícil pensar en la financiación de infraestructuras y servicios locales que puedan frenar el cambio climático y que puedan generar el citado tributo.

No obstante, junto a las afirmaciones anteriores, cabe hacer referencia a una posible modificación del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica para que, en consonancia con los criterios incorporados en la reforma del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, se fije el cuadro de cuotas aplicable a los mismos sobre la base de las emisiones de CO₂, en lugar de sobre la potencia y clase del vehículo, como se dispone en la actualidad.

¹⁸² ROZAS VALDÉS, J.A.: “Haciendas Locales y Medio Ambiente”, Impuestos núm. 13, tomo II, 1997, pág. 515.

7. Epílogo

Mediante el presente trabajo, hemos intentado poner de manifiesto que, si bien es cierto que la adopción de los llamados instrumentos económicos de carácter flexible –comercio de emisiones, mecanismos de desarrollo limpio y proyectos de aplicación conjunta– ha otorgado a estos últimos una gran dosis de protagonismo, esto no debe implicar que el Derecho Tributario deje de jugar un papel esencial en el objetivo común de la lucha contra el cambio climático. Así, hemos intentado demostrar que los retos que el Derecho Tributario debe asumir en relación con este objetivo son esenciales para la consecución de este objetivo, superando el limitado campo de actuación de la tributación ambiental en sentido estricto.

En este sentido, destacan las funciones de coordinación, neutralidad y complementación que nuestra rama del conocimiento debe asumir a fin de asegurar la consecución de los objetivos de reducción de las emisiones del régimen de comercio de derechos así como de aquellos que este instrumento económico no puede alcanzar. Con respecto a las primeras dos, destaca la aspiración de evitar distorsiones en su funcionamiento por motivos ajenos a la protección del medio ambiente. En cambio, en relación con el tercero, el propósito a alcanzar radica en servir tanto de estímulo para conseguir la reducción de emisiones en aquellos sectores que escapan al régimen de comercio como de refuerzo de sus objetivos.

Atendiendo a este planteamiento, hemos realizado, en primer lugar, un análisis de la necesidad de una adecuada coordinación entre el régimen de comercio de derechos de emisión y otros instrumentos económicos preexistentes, prestando especial atención a las “carbon taxes”. En este sentido, deben evitarse la superposición de medidas tendentes al mismo objetivo que no tengan un valor añadido en el objetivo de frenar el calentamiento global del planeta y que puedan generar problemas añadidos de competitividad para las empresas comunitarias. Por esta razón, hemos intentado demostrar la necesidad de una revisión de la fiscalidad energética en el seno de la Unión Europea.

En segundo lugar, hemos evidenciado la necesidad de adoptar medidas de coordinación en materia de tributación –IVA e IS– de los derechos de emisión. En este sentido, la disparidad de tratamientos contables y tributarios en los diversos Estados miembros de la UE puede conducir a la utilización de los derechos de emisión como instrumento de planificación fiscal, tanto a nivel interno como

internacional, con las consiguientes consecuencias distorsionadoras en el funcionamiento del régimen de comercio.

En tercer lugar, hemos explorado las posibilidades que ofrece nuestra rama de conocimiento en el ámbito internacional a fin de lograr los objetivos de lucha contra el cambio climático que no pueden ser alcanzados con medidas tributarias nacionales. Así, por una parte, ante los planteamientos de la doctrina económica en favor de un impuesto mundial sobre el CO₂, hemos constatado la existencia de distintas propuestas con objetivos y problemas radicalmente distintos, según persigan la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero o, por el contrario, la obtención de ingresos para la financiación de programas, fondos u organizaciones internacionales tendentes a la lucha contra el cambio climático. Por otra parte, ante el futuro incierto de las negociaciones internacionales PostKyoto 2012, hemos indagado en las posibilidades de utilizar los ajustes fiscales en frontera como medida que sirva para proteger la competitividad de las empresas comunitarias, sin necesidad de relegar el objetivo de freno del calentamiento global del planeta a un segundo plano. Empero, este análisis nos ha revelado las dificultades de su implantación, en virtud de los requisitos derivados del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio. Por ende, atendiendo a la etapa de globalización que vivimos, hemos analizado las cuestiones relativas a la aplicación de los Convenios de Doble Imposición –calificación de la renta obtenida, reglas de distribución, problemas en relación con los establecimientos permanentes, etc.– así como a las operaciones entre empresas vinculadas pertenecientes a multinacionales y sus consecuencias en materia de precios de transferencia. El objetivo de este estudio no ha sido otro que el de evitar supuestos de doble o nula imposición que puedan suponer una distorsión del régimen de comercio al convertirse en instrumento de planificación fiscal.

Por último, hemos examinado la función de complemento que puede asumir el sistema tributario respecto al régimen de comercio de derechos de emisión en relación con el objetivo de la lucha contra el cambio climático. Así, partiendo de la finalidad extrafiscal del tributo, hemos comprobado como éste puede erigirse en elemento incentivador –incentivos fiscales– o desincentivador –imposición ambiental– de determinadas conductas tanto de los particulares como de los agentes económicos. A este respecto, hemos realizado un somero análisis de las medidas existentes y su interrelación con el régimen de comercio de derechos de emisión así como una serie de propuestas para completar ese objetivo de complemento.

8. Bibliografía

- AA.VV.: *El mercado de derechos a contaminar. Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, Valladolid, 2007.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: "Artículo 9. Rentas exentas", en AA.VV., *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 141 y ss.
- ÁLVAREZ ARROYO, R.: "El impuesto especial sobre el carbón", *Noticias de la Unión Europea* núm. 268, 2007, págs. 5 y ss.
- ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Incidencia del impuesto sobre el valor añadido en el mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Nueva fiscalidad* núm. 10, 2005, págs. 9 y ss.
- ANTÓN ANTÓN, A. Y BILBAO ESTRADA, I.: "La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de estado ilegal no compatible?", *Crónica Tributaria*, 2009, en prensa.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. A.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Mc.Graw Hill, Madrid, 1999.
- ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "El impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en el marco de la financiación autonómica", *Justicia administrativa* núm. 13, 2001, págs. 27 y ss.
- BARON, R.: "The Kyoto Mechanisms: How much flexibility do they provide?" en *Emissions trading and the Clean Development Mechanism: Resource transfers, project costs and investment incentives*, International Energy Agency, Bonn, 1999.
- BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I.: "El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 78, 2006, págs. 83 a 128.
- BILBAO ESTRADA, I. Y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I.: "La provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero: ¿instrumento de planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades", *Tribuna Fiscal* núm. 194, 2006, págs. 16 a 31.
- BILBAO ESTRADA, I.: "El régimen de comercio de derechos de emisión de CO2 en la Unión Europea", *Tribuna Fiscal* núm. 210, 2008, págs. 26 y ss.
- BILBAO ESTRADA, I., FARGAS MAS, LI. y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I.: "Los derechos de emisión y el Impuesto sobre Sociedades en la UE" en la obra colectiva *Fiscalidad de los derechos de emisión*, IEF, Madrid, 2009.

- BOKOBO MOICHE, S.: "Tributación ambiental. Una respuesta a las necesidades económicas de los municipios turísticos" en la obra colectiva *Municipios turísticos, tributación y contratación empresarial, formación y gestión del capital humano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 279 y ss.
- BOKOBO MOICHE, S.: *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000.
- BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, Tesis doctoral inédita, Barcelona, 2006.
- BORRERO MORO, C.J.: "El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* núm. 248, 1998, págs. 305 y ss.
- BORRERO MORO, C.J.: "Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía", *Quincena Fiscal* núms. 3-4, 2007, págs. 11 y ss.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: "Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero" en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 405 y ss.
- CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* núm. 213, 1991, págs. 455 y ss.
- CASANA MERINO, F.: "El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación", *Noticias de la Unión Europea* núm. 261, 2006, págs. 3 y ss.
- CASANA MERINO, F.: "La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno" en la obra colectiva *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 37 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P.M.: "La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España" en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 185 y ss.
- COBOS GÓMEZ, J. M.: *Las Deducciones por Inversiones Medioambientales: Aproximación Legal, Administrativa y Jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2004.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCS)*, COM(2006) 157 final, Bruselas, 2006.

- COOPER, R.N.: "Toward a Real Global Warming Treaty (The Case for a Carbon Tax)", *Foreign Affairs*, vol. 77, no. 2, 1998, págs. 66 y ss.
- COOPER, R.N.: "International Approaches to Global Climate Change", *World Bank Research Observer* núm. 15, 2000, págs. 145 y ss.
- CORNEJO PÉREZ, A.: "La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos", *Crónica tributaria* núm. 111, 2004, págs. 99 y ss.
- CORNEJO PÉREZ, A.: "La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado", *Revista de contabilidad y tributación* núm. 302, 2008, págs. 3 y ss.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1977.
- CSIKÓS, K.: "International Tax Implications of Tradable Allowances", *European Taxation* núm. 3, Vol. 47, 2007, págs. 135 y ss.
- DIAS SOARES, C.: "Discussing climate change policy instruments for energy-intensive sectors in the European Union", (en prensa), 2009.
- DIAS SOARES, C.: "Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading", *EC Tax Review* núm. 17, 2007, págs. 184 y ss.
- DOMÉNECH PASCUAL, G.: "¿Es proporcionado cerrar una empresa por infracciones a la Ley del mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero?", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental* núm. 9, 2006, págs. 77 y ss.
- DOMÍNGUEZ CONDE, M.J. y GARCÍA MACHADO, J.J.: "Mercados derivados de los derechos de emisión del protocolo de Kyoto: ¿un nuevo mercado de futuros?", *Información Comercial Española* núm. 2888, 2006, págs. 29 y ss.
- ELLERMAN, A. D.: "Tradable Permits for Greenhouse Gas Emissions: A primer with particular reference to Europe", *MIT Joint Program on the Science and Policy of Global Change*, Report Series, núm. 69, 2000.
- ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY: *Procedure for Auctioning ET Allowances and Guidance Notes on Pre-Qualification Application (IRL NAA 001-3)*, 2008, Dublín. Vid. www.epa.ie/downloads/forms/etu/auction%20%20procedure%20and%20application%20guide8.pdf
- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL: *The Fiscal Implications of Climate Change*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2002.
- FORTES MARTÍN, A.: "La "presión" ambiental de los sistemas de producción y consumo de energía : La potencial acción conciliatoria de la fiscalidad energética y ambiental y del

comercio de emisiones de dióxido de carbono”, Noticias de la Unión Europea núm. 268, 2007, págs. 43 y ss.

- GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”, Hacienda Pública Española núms. 141-142, 1997, págs. 193 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X. y LABEAGA AZCONA, J.M.: “La Reforma Fiscal Verde: Consideraciones para el Caso Español”, Hacienda Pública Española núm. 151, 1999, págs. 17 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X. y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.: “Evidencia Empírica Internacional sobre los Dividendos de la Imposición Ambiental” en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Madrid, 2004, págs. 373 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A., LABANDEIRA VILLOT, X., PICOS SÁNCHEZ, F. y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.: “Environmental Taxes in Spain: A Missed Opportunity” en la obra colectiva *Fiscal Reform in Spain: Accomplishments and Challenges*, Edward Elgar, Northampton, 2006, págs. 403 y ss.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: “El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático”, Noticias de la Unión Europea núm. 261, 2006, págs. 19 y ss.
- GALAPERO FLORES, R.M.: “Tributación medioambiental en el ámbito de las haciendas locales”, Nueva fiscalidad núm. 9, 2003, págs. 39 y ss.
- GALLEGO LÓPEZ, J.B.: “La tributación del comercio de los derechos de emisión en el ámbito de la imposición directa”, Nueva Fiscalidad, 2008.
- GARCÍA PRATS, F. A.: “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea” *Crónica tributaria* núm. 117, 2005, págs. 33 y ss.
- GRAU RUIZ, M.A., NARA ESCUDERO, O. y ANDRADE, E.: “El impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil”, Noticias de la Unión Europea núm. 237, 2004, págs. 77 y ss.
- GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: “Tasas ambientales” en la obra colectiva *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 627 y ss.
- HERBER, B.P.: “International Environmental Taxation in the Absence of Sovereignty”, IMF Working Papers núm. 92/104, 1992, International Monetary Fund, Washington, págs. 1 y ss.
- HERRERA MOLINA, P. M.: “STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente”, http://www.ief.es/Publicaciones/JurisCons/Comentarios/2006_STC179_Herrera.pdf.

- HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.
- HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- JOHNSTONE, N.: "The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments", OCDE, París, 2003.
- KOGELS, H. A.: "VAT aspects of the trade in CO2 emission allowances", *International VAT Monitor* núm. 4, 2004, págs. 231 a 235.
- LABANDEIRA, X.: "Instrumentos Económicos para el Control de Fenómenos de Lluvia Ácida. Una Ilustración para el Caso Español", *Información Comercial Española. Revista de Economía* núm. 761, 1997, págs. 165 y ss.
- LABANDEIRA, X.: "Market Instruments and the Control of Acid Rain Damage. Effects of a Sulphur Tax on the Spanish Electricity Generating Industry", *Energy Policy* Vol. 24, núm. 9, 1996, págs. 841 y ss.
- *Legal nature of GHG Emission Reductions: An International Workshop*, celebrado en Londres los días 25 y 26 de mayo de 2004, págs. 11 y 12. (<http://www.field.org.uk/PDF/LNA%20REPORT-%20final.pdf>).
- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- MCMAHON, F.: "A global tax: unworkable, unnecessary and dangerous." The Fraser Institute Vancouver, BC Canada, 2001, págs. 2 y ss.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87.1 TCE", *Noticias de la Unión Europea* núm. 196, 2001, págs. 81 y ss.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2007.
- MENDEZ, R.: "The Case for Global Taxes: An Overview", United Nations ad hoc Expert Group Meeting on Innovations in Mobilizing Global Resources for Development. New York: United Nations, New York, 2000, págs. 1 y ss.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: "La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales "ayudas de estado" contrarias al mercado común" en la obra colectiva *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 203 y ss.

- MORENO GONZÁLEZ, S.: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria", Revista Española de Derecho Financiero núm. 132, 2006, págs. 825 y ss.
- NORDHAUS, W. D.: "Life after Kyoto: alternative approaches to global warming policies", NBER Working Paper Series núm. 11889, 2005.
- NÚÑEZ PÉREZ, G.: "Hecho imponible. No sujeción y exención", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 459 y ss.
- ORTEGA MALDONADO, J.M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*, Inv. Jurídica 1/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M.M.: "Las ayudas de estado de carácter regional: especial referencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal", Revista Valenciana de Economía y Hacienda núm.1, 2001, págs. 193 y ss.
- PATÓN GARCÍA, G.: "La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental", Impuestos núm. 13, 2002, págs. 131 y ss.
- PAUL, J.A. y K. WAHLBERG, K.: "Global Taxes for Global Priorities", Global Policy Forum, 2002, págs. 1 y ss.
- PAUWELYN, J.: "U.S. Federal Climate Policy and Competitiveness Concerns: The Limits and Options of International Trade Law", NI WP 07-02, Duke University, 2007, págs. 1 y ss.
- PEÑA AMORÓS, M. M.: "El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia", Noticias de la Unión Europea núm. 278, 2008, págs. 39 y ss.
- PIORNO, J., del TESO MARTÍN, M^a.T., HERNÁNDEZ, E. y DÍAZ, J.: "Lluvia ácida sobre España", Investigación y ciencia núm. 209, 1994, págs. 20 y ss.
- POTIER, M.: "Las experiencias de la OCDE con el principio de que "quien contamina, paga" en la obra colectiva *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, Sedesol, Méjico, 1992, págs. 27 y ss.
- RENNINGS, K.: "The Impacts of the European Emissions Trading Scheme on Competitiveness and Employment in Europe. A Literature Review", Centre for European Economic Research, Mannheim, 2006.
- ROSSELLÓ MORENO, C.: "Impuesto de la Comunidad Autónoma andaluza sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y el comercio de derechos de emisión: Directiva 2003/87/UE", Noticias de la Unión Europea núm. 261, 2006, págs. 67 y ss.

- ROSSI-MACCANICO, P.: "Fiscal state aid goes global", EC Tax Review núm. 3, 2007, págs. 133 y ss.
- ROSSI-MACCANICO, P.: "The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures", EC Tax Review núm. 16, 2007, págs. 90 y ss.
- ROZAS VALDÉS, J.A.: "El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública núm. 246, 1997, págs. 943 y ss.
- ROZAS VALDÉS, J.A.: "Haciendas Locales y Medio Ambiente", Impuestos núm. 13, tomo II, 1997, págs. 513 y ss.
- SAINZ DE BUJANDA, E.: "Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio", *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 385 y ss.
- SCHWANK, O.: "Global Solidarity in Financing Adaptation: A Swiss Proposal for a Funding Scheme", Federal Office for the Environment, Berna, 2007.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "Artículo 44. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Concepto" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 724.
- SOLANA RUIZ, J.L. y LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T.J.: *Fiscalidad ambiental*, Comares, Granada, 2002.
- SOLER ROCH, M.T.: "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de estado", *Quincena Fiscal* núm. 14, 2006, págs. 13 y ss.
- SUÁREZ MOSQUERA, C.: "Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el impuesto sobre sociedades (parte 1ª)", Documento de trabajo núm. 1/08, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, págs. 1 y ss.
- VAQUERA GARCÍA, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, 1999.
- VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1997.
- VILLAR EZCURRA, M., "Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario", *Crónica Tributaria* núm. 100, 2001, págs. 23 y ss.
- VILLAR EZCURRA, M. y HERRERA MOLINA, P.M.: "Ayudas Fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa" en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 2425 y ss.

- WAHL, P: "Impuestos internacionales: llegó la hora", Social Watch Informe 2006, 2006, págs. 36 y ss.
- YÁBAR STERLING, A.M.: "El impuesto andaluz sobre emisiones atmosféricas y el sometimiento de las emisiones de CO2 en Andalucía al mercado europeo de derechos de emisión", Noticias de la Unión Europea núm. 261, 2006, págs. 85 y ss.