

ÍNDICE

	<i>Páginas</i>
RELACIÓN DE AUTORES	15
INTRODUCCIÓN	17

1

INSTRUMENTOS ECONÓMICOS Y CAMBIO CLIMÁTICO

Capítulo I. INSTRUMENTOS DE POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL	23
I. Introducción	23
II. La emisión de gases de efecto invernadero, una externalidad negativa	25
III. ¿Cómo resolver la ineficiencia generada por la emisión de gases de efecto invernadero?	26
III.1. Entorno de certidumbre	27
III.2. En un entorno de Incertidumbre	31
IV. Instrumentos de política medioambiental propuesto por Kyoto	33
Capítulo II. ANÁLISIS DEL USO DE INSTRUMENTOS FISCALES EN LA LUCHA CONTRA EL CAMBIO CLIMÁTICO: EL CASO DE LA FISCALIDAD DE LOS VEHÍCULOS DE MOTOR EN ESPAÑA ..	37
I. Introducción	38
II. Resumen global de la fiscalidad de los vehículos de motor en España	40
III. El impuesto sobre hidrocarburos	42
III.1. Introducción	42
III.2. Metodología del análisis	43
III.3. Resultados de las estimaciones y de los tests realizados	48
III.4. Las elasticidades de la demanda de combustibles a corto y largo plazo: implicaciones para los tipos del impuesto sobre hidrocarburos	61
III.5. Apéndice: fuentes de los datos utilizados	62
IV. Fusión del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el Impuesto sobre las Emisiones de los Vehículos de Motor	63
IV.1. El Impuesto de Matriculación (Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte) en la actualidad	63
IV.2. El impuesto de circulación (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) en la actualidad	67
IV.3. Marco de la fusión de impuestos: la propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo	73
IV.4. Propuesta de fusión de impuestos: el Impuesto sobre las Emisiones de los vehículos de motor	76

IV.5. Evaluación de la propuesta de Impuesto sobre las Emisiones de los Vehículos de Motor	88
V. Conclusiones	90
Bibliografía	92

2

**ASPECTOS JURÍDICOS Y PRÁCTICOS
DEL RÉGIMEN DE COMERCIO DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN**

Capítulo III. EL PROTOCOLO DE KYOTO: LOS MECANISMOS PREVISTOS PARA EL CONTROL DEL CAMBIO CLIMÁTICO Y SU FUNCIONAMIENTO	97
I. Introducción. Antecedentes históricos	97
II. El Protocolo de Kyoto	102
III. Mecanismos complementarios del Protocolo de Kyoto	106
III.1. Los Mecanismos Flexibles	108
III.2. Los Fondos de Carbono	115
IV. El Protocolo tras su entrada en vigor	117
V. La Unión Europea y el Protocolo de Kioto	119
V.1. La política de medio ambiente	120
V.2. Cumplimiento de Kyoto	121
VI. Conclusiones	128
Capítulo IV. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS DEL RÉGIMEN DEL COMERCIO DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN	131
I. Introducción	131
II. El mercado de emisiones	134
II.1. Sujetos participantes	134
II.2. Sectores y gases afectados	135
II.3. Plan Nacional de Asignación	140
II.4. Registro Nacional de Derechos de Emisión	145
II.5. Funcionamiento del comercio	147
II.6. Procedimiento sancionador	148
III. Directiva 2009/29/CE por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE para perfeccionar y ampliar el régimen comunitario de comercio de emisiones de gases de efecto invernadero	149
Capítulo V. LA INSCRIPCIÓN REGISTRAL DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN DE DIÓXIDO DE CARBONO EN EL DERECHO ESPAÑOL	153
I. Introducción. Planteamiento de la cuestión	153
II. La articulación registral del sistema. Finalidades	155
II.1. El registro como instrumento de control de cumplimiento de las obligaciones impuestas por el sistema	155
II.2. El registro como reflejo contable de las titularidades sobre derechos de emisión de dióxido de carbono	156

III. Funciones y régimen jurídico aplicable	158
IV. Organización y gestión del registro. Sujetos y actividades	160
V. Características del registro de derechos de emisión	163
V.1. El registro de derechos de emisión mediante anotaciones en cuenta . .	163
V.2. El contenido del Registro. Régimen de publicidad, información y confidencialidad	165
VI. Estructura y funcionamiento del Registro. Las distintas cuentas de derechos .	166
VI.1. Clases de cuentas	170
VI.2. La apertura y cierre de las cuentas	174
VII. La formalización de la inscripción de derechos de emisión. Principios y presupuestos	177
VIII. Los efectos de la inscripción en el Registro	178
VIII.1. El carácter de la inscripción en el RENADE	178
VIII.2. El valor de la primera inscripción. Presupuestos y requisitos	180
VIII.3. El valor de la inscripción de transferencia. Tipos presupuestos y requisitos	181
VIII.4. Valor y efectos del asiento de inscripción de transmisión	185
VIII.5. La protección y tutela jurídica del titular registrado	186
 Capítulo VI. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LA PROBLEMÁTICA DE LA INCORPORACIÓN A LOS ORDENAMIENTOS ESPAÑOL, ITALIANO Y FRANCÉS DE LA OBLIGACIÓN DE ENTREGA DE DERECHOS DE EMISIÓN DE CO ₂	 191
I. Introducción	192
II. Las garantías en la producción normativa	194
II.1. La reserva de ley en el ordenamiento jurídico italiano y español	195
II.2. La reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas: especial referencia a su flexibilidad	197
II.3. Inexistencia de una «reserva de ley» para el establecimiento de «prestaciones patrimoniales públicas» en el Derecho comunitario	203
III. La obligación de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero	208
III.1. La Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003 y su transposición en el Decreto Legislativo 216, de 4 de abril de 2006 (Italia), en la Ley 1/2005, de 9 de marzo (España), y en la Ordenanza 2004-330, de 15 de abril (Francia)	208
III.2. La naturaleza de prestación patrimonial pública de la obligación de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero . .	211
III.3. La problemática de la incorporación a los ordenamientos italiano y español de la obligación de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero	215
III.4. El caso francés: especial referencia al caso ARCELOR	217
IV. La aplicación del Derecho comunitario y el principio de reserva de ley: especial referencia a las Directivas y su transposición	222
V. El conflicto entre el Derecho comunitario y la Constitución Italiana y Española en materia de prestaciones patrimoniales públicas	229

V.1. Aparente conflicto entre ambos: especial referencia al conflicto entre el Derecho comunitario y la doctrina de la Corte Costituzionale y del Tribunal Constitucional	229
V.2. Posibles soluciones	232
Capítulo VII. LA DETRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN A LAS EMPRESAS ELÉCTRICAS Y SU POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD	237
I. Introducción	237
II. La regulación de la detacción de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente a los productores de energía eléctrica y cauces para su impugnación	241
II.1. Iter normativo	241
II.2. Régimen jurídico	242
II.3. Posibles argumentos y cauces para la impugnación	259
III. Naturaleza de la detacción	262
IV. Análisis de la admisibilidad constitucional del empleo del Decreto-Ley	267
IV.1. La admisibilidad del Decreto-Ley en la regulación de la detacción de los derechos de emisión	267
IV.2. El presupuesto habilitante de los Decretos-Leyes: especial referencia a la situación de extraordinaria y urgente necesidad	271
V. La reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas	276
VI. La derogación de la detacción de los derechos de emisión	284
VII. Conclusiones	285
Bibliografía	286
Capítulo VIII. LA EXPERIENCIA DE LAS EMPRESAS EMISORAS CON EL RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN Y CON LOS IMPUESTOS SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS ...	289
I. Introducción	289
II. El marco y las restricciones en las que se desenvuelve el sector eléctrico y la economía española	290
III. La eficacia de los denominados instrumentos económicos en la consecución de la perseguida sostenibilidad medioambiental	292
IV. Análisis de los efectos y las consecuencias de la aplicación de dichos instrumentos económicos, y la conveniencia de actuar sobre la demanda	293
V. Perspectivas	295
VI. Breve reseña de la fiscalidad de los derechos de emisión	298

3

ASPECTOS CONTABLES Y FISCALES DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN

Capítulo IX. LOS DERECHOS DE EMISIÓN DE GEI EN EL MARCO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	301
I. Introducción. El Proceso de armonización internacional	301

I.1. Funcionamiento del IASB	304
I.2. ¿Quién aplica las NIIF?	307
II. El Mercado Europeo de Derechos de Emisión y el Protocolo de Kyoto. Necesidad de guía internacional	309
III. La Propuesta de contabilización por parte del IASB	311
III.1. El Draft Interpretation D1	311
III.2. La Final Interpretation 3 (IFRIC 3)	313
IV. Los contactos IASB - FASB. Situación actual del debate	317
V. Conclusiones	319
Anexo I	321
Anexo II	324
Capítulo X. LOS DERECHOS DE EMISIÓN Y SU CONTABILIZACIÓN: ESPECIAL REFERENCIA A LA PROVISIÓN POR DERECHOS DE EMISIÓN TRAS EL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE Y LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	325
I. Planteamiento	325
II. La Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006	327
III. El nuevo Plan General de Contabilidad y su incidencia en la contabilidad de los derechos de emisión	328
IV. La contabilización de las operaciones relativas a los derechos de emisión ..	332
IV.1. Asignación inicial	332
IV.2. Adquisición y generación	335
IV.3. Enajenación	336
IV.4. Entrega y cancelación	337
V. La provisión por derechos de emisión	338
V.1. La provisión por derechos de emisión, el Plan General Contable de 2007 y las NIIF	339
V.2. Problemas de cuantificación de la provisión por derechos de emisión en los supuestos de carencia de derechos de emisión	341
V.3. Ajuste contable derivado de la obligación de entrega de derechos de emisión: la provisión por derechos de emisión	343
V.4. Cuestiones controvertidas en torno al carácter deducible de la provisión por derechos de emisión	349
Capítulo XI. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EN EL IRPF	355
I. Introducción	355
II. Naturaleza y calificación jurídica	358
III. Determinación de la base imponible en los derechos de emisión	364
III.1. Asignación inicial, adquisición y generación: valoración fiscal	364
III.2. La imputación de ingresos por la asignación y la transmisión de los derechos de emisión	368

III.3. Gastos deducibles: pérdidas por deterioro, provisión por derechos de emisión, provisión para actuaciones medioambientales y provisión para responsabilidades	369
III.4. Cancelación de los derechos de emisión	375
III.5. Entrega forzosa de los derechos de emisión	375
III.6. Sanciones administrativas	375
IV. Beneficios fiscales que se pueden aprovechar generando o transmitiendo derechos	376
IV.1. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	376
IV.2. Deducciones por inversiones medioambientales	378
V. Las operaciones vinculadas y los derechos de emisión	379
VI. La armonización del Impuesto sobre Sociedades en la UE	390
VII. Conclusiones	392

Capítulo XII. LOS DERECHOS DE EMISIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UNIÓN EUROPEA

I. Introducción	395
II. Las Normas Internacionales de Información Financiera y los derechos de emisión de GEI	398
III. Derechos de emisión e Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea ..	400
III.1. Planteamiento inicial	400
III.2. Principales diferencias en el tratamiento contable y tributario de los derechos de emisión en el Impuesto sobre Sociedades	402
IV. Conclusiones	418

Capítulo XIII. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES CONTAMINANTES EN EL MARCO DEL COMERCIO INTERNACIONAL (ESPECIAL INCIDENCIA DEL IRNR)

I. Introducción	422
I.1. Naturaleza jurídica de los derechos de emisión	422
I.2. Transmisión de los derechos de emisión	423
II. Tributación de las rentas derivadas de la transmisión de derechos de emisión de gases contaminantes	425
II.1. Rentas obtenidas por personas físicas residentes en España de la venta de derechos de emisión a personas físicas o jurídicas residentes en España o terceros países	425
II.2. Rentas obtenidas por personas físicas no residentes en España por la venta de derechos de emisión a personas físicas o jurídicas residentes en España	433
II.3. Rentas obtenidas por personas jurídicas residentes en España de la venta de derechos de emisión a personas físicas o jurídicas residentes en España o terceros países	443

II.4. Rentas obtenidas por personas jurídicas no residentes en España por la venta de derechos de emisión a personas físicas o jurídicas residentes en España	446
Bibliografía	450
Capítulo XIV. ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN	453
I. Introducción	453
II. Propuestas para abordar el fenómeno del cambio climático con implicaciones fiscales	454
III. Implicaciones fiscales y tributarias internacionales asociadas a la coexistencia de mecanismos de lucha contra el cambio climático	460
III.1. Implicaciones fiscales internacionales derivadas de la coexistencia entre diferentes instrumentos para reducir o mantener la emisión de GEI ..	461
III.2. Implicaciones fiscales asociadas a la falta de coordinación de los instrumentos <i>capex and trade</i>	463
IV. Aspectos fiscales internacionales del régimen de asignación y comercio de los derechos de emisión. Planteamiento general	463
IV.1. Identificación de las rentas generadas por la asignación y el comercio internacional de derechos de emisión	465
IV.2. La calificación tributaria de las rentas generadas por el comercio y asignación de derechos de emisión	467
IV.3. Fuente de las rentas	470
IV.4. Efectos derivados de la aplicación de los Convenios de doble imposición	474
Bibliografía	476
Capítulo XV. LOS DERECHOS DE EMISIÓN DE CO ₂ Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	479
I. Presentación. El mercado de derechos de emisión	479
II. La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las transmisiones de derechos de emisión realizadas por los entes públicos	483
II.1. Asignaciones gratuitas	483
II.2. Asignaciones onerosas y subasta de derechos	488
II.3. Las transmisiones de derechos de emisión en mercados secundarios ..	491
II.4. La entrega y cancelación de los derechos	492
III. La posible aplicación de la exención relativa a las operaciones financieras ..	495
IV. Localización de las operaciones	497
V. Base imponible: la aplicación de la norma relativa a las subvenciones vinculadas directamente al precio	499
VI. Sujetos pasivos. La solución española para los supuestos de fraude en los derechos de emisión	502

DERECHOS DE EMISIÓN Y FISCALIDAD MEDIOMBIENTAL

Capítulo XVI. FISCALIDAD DE DERECHOS DE EMISIÓN Y FISCALIDAD VERDE: LA REESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO DE MATRICULACIÓN	507
I. Fiscalidad de los derechos de emisión y fiscalidad verde	507
I.1. Introducción	507
II. Reestructuración del impuesto de matriculación	518
II.1. Tramitación jurídico-parlamentaria. Principios básicos	518
II.2. Invariable la base imponible	520
II.3. Nueva estructura de tipos para turismos	521
II.4. Aspectos técnicos	523
Capítulo XVII. FISCALIDAD VERDE Y DERECHOS DE EMISIÓN: EXPERIENCIAS DE DERECHO COMPARADO	531
I. Fiscalidad verde	531
II. Tendencias de los impuestos medioambientales de la Unión Europea de 1995-2006	533
III. Impuestos medioambientales de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea	539
III.1. Italia	540
III.2. Francia	541
III.3. Lituania	543
III.4. Dinamarca	545
III.5. Dinamarca	546
III.6. Dinamarca	549
III. 7. Eslovenia	552
IV. Planes nacionales de asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de la Unión Europea	554
IV.1. Planes Nacionales de Asignación de Alemania, Grecia, Irlanda, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Eslovaquia, Suecia y el Reino Unido	554
IV.2. Planes nacionales de asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero de Bélgica, Estonia, Finlandia, Francia, Letonia, Luxemburgo, Portugal y la República Eslovaca	572
IV:3. Planes nacionales de asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, de Dinamarca, Alemania, Irlanda, los Países Bajos, Austria, Eslovenia, Suecia y el Reino Unido	575
V. Conclusiones	586
Bibliografía	587
Capítulo XVIII. EL IMPUESTO ARAGONÉS SOBRE EL DAÑO MEDIOAMBIENTAL CAUSADO POR LA EMISIÓN DE CONTAMINANTES A LA ATMÓSFERA	591
I. Introducción	591

II. El lugar de la imposición ecológica en el «sistema tributario autonómico» . .	592
III. El encaje constitucional de un impuesto medioambiental como impuesto propio de las Comunidades Autónomas	595
IV. La selección de hechos imponible gravados por el impuesto	601
V. La incidencia económica y empresarial de un impuesto medioambiental . . .	601
V.1. Importe de la tarifa	602
V.2. La concentración de la recaudación en pocos contribuyentes	604
V.3. ¿Quién soporta definitivamente el impuesto?	605
VI. El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera (IDMECA), hecho imponible y derechos de emisión	607
 Capítulo XIX. LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS	 613
I. Planteamiento	613
II. Impuesto sobre la contaminación atmosférica de la Comunidad Autónoma de Galicia	616
II.1. Fundamentos	616
II.2. Hecho imponible	617
II.3. Sujetos pasivos	618
II.4. Elementos de cuantificación	620
II.5. Gestión	622
II.6. El Fondo	623
III. Impuesto sobre emisiones atmosféricas de la Región de Murcia	624
III.1. Fundamentos	624
III.2. Hecho imponible	625
III.3. Sujetos pasivos	625
III.4. Elementos de cuantificación	626
III.5. Normas de gestión	627
IV. El impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha	627
IV.1. Fundamentos	627
IV.2. Hecho imponible	628
IV.3. Sujetos pasivos	629
IV.4. Base imponible	629
IV.5. Cuota tributaria	630
IV.6. Gestión	631
V. Los impuestos ecológicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía	632
V.1. Fundamentos	632
V.2. Disposiciones comunes	632
V.3. Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	633
VI. Impuestos sobre el daño medioambiental de la Comunidad Autónoma de Aragón	635
VI.1. Fundamentos	635
VI.2. El impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera	636

Capítulo XX. LA COORDINACIÓN DEL RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN CON LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS Y EL DERECHO COMUNITARIO 639

- I. Planteamiento 640
- II. Instrumentos económicos y emisiones atmosféricas: régimen de comercio *versus* impuestos 641
- III. Especial referencia al caso español: los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas 646
- IV. Los supuestos de no sujeción como mecanismos de coordinación y la problemática que plantean 649
 - IV.1. Los supuestos de no sujeción 651
 - IV.2. La necesidad de su revisión en caso de la eventual introducción del mecanismo de la subasta y de inclusión de nuevos gases 654
 - IV.3. Problemática que plantean las medidas de coordinación en materia de ayudas de estado y cautelas a tener en cuenta respecto a su futura revisión 656
- V. Justificación de las medidas de coordinación: doble coste económico *versus* doble imposición 667
 - V.1. Cuestión previa: la doble imposición y las prestaciones patrimoniales de carácter público 668
 - V.2. La doble imposición 670
 - V.3. El doble coste económico en los supuestos de asignación gratuita 673
 - V.4. La subasta de los derechos de emisión: ¿un supuesto de doble imposición? 675