

# INVESTIGACIÓN

**INVESTIGACIÓN**

2007



**MEMORIA DEL PROYECTO: “LA FISCALIDAD DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN” Y EN PARTICULAR SOBRE “LA FISCALIDAD DE LOS MECANISMOS DE DESARROLLO LIMPIO”**

**FUNDACIÓN MAPFRE**

[www.fundacionmapfre.com](http://www.fundacionmapfre.com)

## **Autor**

**Dr. Iñaki Bilbao Estrada**

Instituto de Derecho y Ética Ambiental  
Universidad CEU Cardenal Herrera

## **Equipo**

**Dr. César J. Galarza**

Secretario técnico y de Investigación  
Instituto de Derecho y Ética Ambiental  
Universidad CEU Cardenal Herrera

## Índice

1.	Título del Proyecto: “La fiscalidad de los derechos de emisión” y en particular sobre “La fiscalidad de los mecanismos de desarrollo limpio”	5
1.1	Sumario	5
2.	Introducción	5
2.1	La entrega de los derechos de emisión, el principio de reserva de ley y el derecho comunitario	6
2.2	Los derechos de emisión y el Impuesto sobre el Valor Añadido	6
2.3	Los derechos de emisión y el Impuesto sobre Sociedades	6
2.4	La fiscalidad Internacional y los derechos de emisión	6
2.5	Los derechos de emisión y la imposición autonómica sobre emisiones atmosféricas	7
2.6	Efectos económicos y ambientales de la fiscalidad de los derechos de emisión	7
2.7	La fiscalidad de los Mecanismos de Desarrollo Limpio	7
2.8	Bibliografía	11
3.	Objetivos del proyecto	12
3.1	Objetivos concretos que se persiguieron en la realización del presente proyecto de investigación	12
4.	Antecedentes y resultados previos del grupo de investigación de la Universidad Ceu Cardenal Herrera, dirigido por el Prof. Dr. Iñaki Bilbao Estrad, dentro del cual se adscribe el presente proyecto	13
4.1	Publicaciones	13
4.2	Asistencia a congresos	13
4.3	Proyectos o contratos de investigación relacionados	13
5.	Metodología y plan de trabajo utilizados	14
6.	Beneficios del proyecto, discusión y explotación en su caso de los resultados	17
6.1	Artículos realizados en el marco de la presente beca de investigación como autor exclusivo o colaborador por parte del beneficiario de la misma	18
6.2	Jornadas realizadas en el marco del presente proyecto de investigación en las que colaboró como organizador y ponente el beneficiario de la misma	18

7.	Historial del equipo de investigación del Instituto de Derecho y Ética Ambiental de la Universidad Cardenal Herrera CEU	19
7.1	Historial del equipo del IDEA	19
7.1.1	Publicaciones	19
7.1.2	Asistencia a congresos	19
7.1.3	Proyectos o contratos de investigación relacionados	19
8.	Anexos	20

## 1. TÍTULO DEL PROYECTO:

### “La fiscalidad de los derechos de emisión” y en particular sobre “La fiscalidad de los mecanismos de desarrollo limpio”

#### Sumario

La reciente introducción en la UE y, en consecuencia, en España, de un régimen de comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, derivado de la ratificación del Protocolo de Kyoto conlleva una multitud de aspectos jurídicos y económicos por estudiar. De entre los mismos, este proyecto se centró en el análisis de la fiscalidad de los derechos de emisión ante la ausencia tanto de normas que hagan referencia a la misma como de trabajos que ayuden a esclarecer esta compleja cuestión. Si bien juzgamos que el régimen tributario de los citados derechos debería ser neutro en aras de evitar una posible distorsión en su comercio, creemos que, sobre la base de los resultados previos obtenidos, esta circunstancia no siempre se verifica. Por esta razón, se profundizó en el estudio de su fiscalidad para detectar y erradicar efectos presumiblemente no neutrales que pudieran alterar determinadas decisiones empresariales en materia de derechos de emisión. A este factor hay que añadir las elementales exigencias de seguridad jurídica que exigen los agentes económicos afectados por su introducción ante el desconocimiento de las repercusiones fiscales derivadas de la asignación, devolución, cancelación, generación, transmisión, etc. de los derechos de emisión. Por esta razón y ante el citado vacío normativo al que se enfrentan fundamentalmente las empresas emisoras, se hizo imprescindible un estudio en profundidad de la fiscalidad derivada del régimen de comercio de los derechos de emisión les puede suponer. Esta investigación conllevó la necesidad de disipar en primer lugar las incertidumbres derivadas de concretas cuestiones, cuyo estudio conjunto contribuyó a profundizar y a avanzar en el análisis de la fiscalidad de los derechos de emisión.

De esta forma, se estudió:

- a) la entrega de los derechos de emisión, el principio de reserva de ley y el derecho comunitario
- b) los derechos de emisión y el IVA
- c) los derechos de emisión y el IS
- d) la fiscalidad internacional y los derechos de emisión
- e) los derechos de emisión y la imposición autonómica sobre emisiones atmosféricas
- f) efectos económicos y ambientales derivados de la fiscalidad de los derechos de emisión.
- g) La fiscalidad de los mecanismos de desarrollo limpio.

Por último, es importante recalcar que el tema tratado es absolutamente novedoso, tanto en el ámbito legal como económico, lo que deriva en multitud de cuestiones que no habían sido todavía analizadas con la suficiente profundidad por la comunidad académica. La resolución de

estas cuestiones no queda circunscrita a los aspectos teóricos. Al contrario, como ya se ha visto en los resultados preliminares alcanzado en investigaciones previas, son de gran relevancia práctica tanto para las empresas emisoras como para las Administraciones públicas, tal y como demuestran los diversos informes obtenidos indicando el interés en el seguimiento de los resultados del proyecto.

En definitiva, puede comprobarse que la investigación realizada implicó un estudio interdisciplinar que aglutina diversas especialidades –contabilidad, derecho financiero y tributario y microeconomía– todas ellas fueron necesarias para abordar el problema de la fiscalidad de los derechos de emisión y las consecuencias que las diversas opciones normativas pueden conllevar en el comportamiento de las empresas. Aspecto éste de vital importancia para evitar que decisiones de corte tributario puedan alterar el lógico funcionamiento del régimen de comercio de derechos de emisión.

## 2. INTRODUCCIÓN

Mediante el proyecto realizado ahondamos sobre las diversas dudas que nos suscitaba la fiscalidad de los derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero. A este respecto, fue necesario poner de manifiesto que ni la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero ni siquiera la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, contiene referencia alguna a las repercusiones fiscales derivadas de la asignación, devolución, cancelación, generación, transmisión, etc. de los derechos de emisión. A efectos fiscales y dado el carácter de impuesto armonizado del IVA, juzgamos impropia la falta de pronunciamiento por parte de la UE en relación con el tratamiento fiscal de los derechos de emisión en este Impuesto, dadas las dudas que, como ya veremos, suscita la implantación de los derechos de emisión.

De esta forma, analizamos la problemática tributaria que, a nuestro juicio, los mismos conllevan en relación con el principio de reserva de ley, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y, por último, el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Además, pretendimos realizar un análisis en materia tanto de fiscalidad internacional (precios de transferencia, convenios de doble imposición, etc.) como de la relación entre los derechos de emisión y la imposición autonómica sobre emisiones atmosféricas. Como consecuencia de ello, juzgamos que también hubiese sido deseable el establecimiento de normas específicas sobre el tratamiento fiscal del comercio de estos derechos por parte de las diversas autoridades nacionales. Esta pretensión 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, juzgamos que su fiscalidad debería ser neutra en aras de evitar

que ciertas operaciones relacionadas con los derechos de emisión sean realizadas por los agentes económicos exclusivamente por motivos fiscales. Por esta razón, se estudió cómo un tratamiento tributario inadecuado puede distorsionar el funcionamiento del mercado de derechos de emisión y por otro lado, analizar y cuantificar los efectos económicos y ambientales de dichas políticas fiscales.

### 2.1 La entrega de los derechos de emisión, el principio de reserva de ley y el derecho comunitario

En relación con la naturaleza de la obligación de entrega a la Administración de derechos de emisión, juzgamos que nos encontramos ante una prestación patrimonial pública de carácter no tributario. En concreto, esta afirmación debe restringirse a los supuestos de obligación de entrega de los derechos de emisión –devolución– previstos para las empresas sujetas al ámbito de la Ley 1/2005 como consecuencia de la contaminación emitida. De esta forma, podemos comprobar como concurren todos los caracteres que estableció el Tribunal Constitucional para esta figura. Sin embargo, la atribución de esta naturaleza –prestación patrimonial pública– nos llevó a cuestionarnos el cumplimiento del principio de reserva de ley previsto en el art. 31.3 de nuestra Constitución al preverse en la Ley 1/2005 únicamente la obligación de entrega, sin referencia adicional alguna. Asimismo, debe analizarse el conflicto que se puede suscitar entre dicho artículo y el Derecho comunitario, dado que la citada Ley 1/2005 constituye la transposición de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003. Por ello, si resultara que dicha ley incumple el principio de reserva de ley que la CE exige para el establecimiento de una prestación patrimonial pública, y dado que esta ley no hace sino transponer el Derecho Comunitario, nos encontraríamos, en realidad, ante un conflicto entre una norma constitucional y una norma comunitaria.

### 2.2 Los derechos de emisión y el Impuesto sobre el Valor Añadido

En este punto, nos plantearemos la problemática de la sujeción al IVA de los derechos de emisión y, en caso de respuesta afirmativa, de su eventual exención y lugar de realización. A este respecto, juzgamos que cualquier operación –asignación, transmisión, cancelación y devolución– relacionada con los mismos constituiría una prestación de servicios sujeta al citado Impuesto, a tenor de la definición negativa ofrecida por la Ley del IVA. Con respecto al lugar de realización del hecho imponible, debe determinarse si el sometimiento a gravamen va a producirse en origen o en destino. Asimismo, se nos suscitaron dudas en relación con la asignación inicial por parte de los Estados de la Unión Europea a efectos de su posible no sujeción por ser la citada prestación realizada por Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Por último, en materia de transmisión de derechos, se podría plantear su exención atribuyéndolos

la naturaleza de valor a efectos de subsumirlas en el supuesto contemplado en la letra k) del número 18 del art. 20 de la LIVA, en virtud de la exención prevista para los servicios y operaciones con valores. Esta cuestión parece que será resuelta en sentido negativo, si atendemos a la Resolución de la DGT núm. 505/2005, de 22 marzo en materia de cuota láctea.

### 2.3 Los derechos de emisión y el Impuesto sobre Sociedades

Las consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades (IS) derivadas de la introducción en nuestro ordenamiento de los derechos de emisión, no pueden dilucidarse sino prestando una especial atención a la contabilidad de las operaciones relativas a los derechos de emisión, por ser clave en la determinación de la base imponible del citado impuesto.

Este nuevo instrumento económico tiene importantes consecuencias en el IS no sólo por su transmisión sino por su simple implantación y las operaciones que de la misma se derivan: asignación, emisión, tenencia, consumo, etc. Además, se estudiarán las consecuencias fiscales que pueden tener las operaciones de agrupación de instalaciones emisoras en materia de precios de transferencia tras la modificación operada por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. En concreto, se plantea, como paso previo al análisis del tratamiento en el IS de los derechos de emisión, la realización de un estudio sobre la contabilidad de los derechos en base a la normativa nacional (ICAC) e internacional (IASB) en materia de valoración, dotación de provisiones, sanciones y, por último, incrementos patrimoniales derivados de su enajenación por parte de las empresas emisoras. A estos aspectos, habrá que añadir el estudio del juego de determinadas deducciones en materia de derechos de emisión en la medida que se mantengan tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

### 2.4 La fiscalidad internacional y los derechos de emisión

A fecha de hoy, prácticamente ningún país han aclarado la fiscalidad de los derechos de emisión. Esta circunstancia genera multitud de dudas sobre esta importante cuestión. A mayor abundamiento, cabe señalar que algunos Estados – Hungría – han dictado normas claramente favorables mediante un régimen especial en materia de derechos de emisión. Todas estas cuestiones pueden convertirse en un factor de deslocalización o localización de filiales bien de empresas con grandes niveles de contaminaciones bien de empresas que quieran aprovechar este régimen fiscal especial. Asimismo, no cabe perder de vista los problemas de fiscalidad internacional que pueden plantearse como son la aplicación de convenios de doble imposición así como de precios de transferencia consecuencia de la transmisión de derechos de emisión entre matrices y filiales o entre empresas vinculadas. Estas consideraciones cobran siquiera mayor importancia

respecto a los Mecanismos de Desarrollo Limpio debido a que su finalidad no es otra que la transmisión de las Reducciones de Emisiones generadas por una empresa de un país en vía de desarrollo a otra empresa de un país desarrollado.

## 2.5 Los derechos de emisión y la imposición autonómica sobre emisiones atmosféricas

La previa existencia de impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas a la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión nos obliga a plantearnos la coexistencia y coordinación de estos dos instrumentos. A este respecto, cabe señalar que diversas Comunidades Autónomas con los citados impuestos –Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Galicia y Murcia– han establecido supuestos de no sujeción para las emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales en el Plan Nacional de Asignación. En cambio, las restantes Comunidades no han establecido la citada no sujeción, produciéndose un coste adicional para las empresas emisoras. Pues bien ante esta situación, realizaremos un análisis de la combinación de estas dos figuras, a efectos de analizar la función que la fiscalidad sobre las emisiones atmosféricas debería asumir. En este sentido, estudiaremos si ésta debería ser una función complementaria con respecto al régimen de comercio de los derechos de emisión. A este respecto, los economistas han apuntado que, en situaciones de certidumbre e información perfecta, un impuesto sobre las emisiones contaminantes (los impuestos pigouvianos) y un sistema de permisos de emisión negociables son mecanismos equivalentes. Pero en el mundo real estas condiciones serán difíciles de garantizar, por lo que será necesario un análisis de las mismas en aras de encontrar la mejor combinación posible entre estos dos instrumentos.

## 2.6 Efectos económicos y ambientales de la fiscalidad de los derechos de emisión.

Como colofón hemos analizado cómo un tratamiento tributario inadecuado puede distorsionar el funcionamiento del mercado de derechos de emisión, y por otro lado, analizar y cuantificar los efectos económicos y ambientales de dichas políticas fiscales. Respecto a las posibles distorsiones que puede crear, consideramos que la fiscalidad debería ser neutra en aras de evitar que ciertas operaciones relacionadas con los derechos de emisión sean realizadas por los agentes económicos exclusivamente por motivos fiscales, y no se generen problemas de evasión o de incumplimiento de las leyes. Las políticas de inspección combinadas con la posibilidad de establecer sanciones son un instrumento clave que puede generar incentivos suficientes como para reducir los efectos medioambientales no deseados. En la presente investigación hemos analizado todos estos aspectos desde la teoría de decisiones y la teoría de incentivos (juegos en condiciones de información asimétrica).

## 2.7 La fiscalidad de los Mecanismos de Desarrollo Limpio

La finalidad del Protocolo de Kyoto, que aunque firmado en 1997 no ha entrado en vigor hasta 2005, es conseguir una reducción mundial de las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) mediante la fijación de un nivel máximo de contaminación para cada Estado<sup>1</sup>. Con ese objetivo, fueron asignados un determinado número de derechos de emisión de GEI por país e industria, que no pueden ser sobrepasados salvo que se adquieran o se generen nuevos derechos. Así, el Protocolo ha diseñado los llamados "instrumentos económicos de carácter flexible", esto es, diferentes herramientas encaminadas a cumplir con el objetivo de reducción de emisión de gases contaminantes. Estos instrumentos son tres: el Régimen de Comercio de los Derechos de Emisión, los Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL) y los proyectos de Aplicación Conjunta (AC).

Mientras que el Régimen de Comercio de Derechos supone la creación de un mercado a nivel internacional de derechos de emisión, donde éstos cotizan, y pueden comprarse y venderse, los MDL y AC son mecanismos basados en proyectos, que suponen inversiones en países en desarrollo o en economías en transición. Así, la creación de un mercado permite que los agentes económicos elijan el método más eficiente tanto para reducir sus emisiones y producir beneficios con los excedentes como para minorar los costes de producción que implica la adquisición o generación de nuevos derechos. Los proyectos va a suponer llevar a cabo inversiones en terceros países, inversiones que se traducen en transferencia de tecnologías limpias, que o bien reducen las emisiones de gases con efecto invernadero o bien incrementan la absorción de los mismos por los sumideros.

Tanto los MDL como los AC se basan en una misma idea: invertir en proyectos de reducción de emisiones o de fijación de carbono en otros países distintos al de origen de la empresa a cambio de créditos para el cumplimiento de objetivos propios de reducción, es decir, pueden añadir a su cuota de emisión asignada las reducciones alcanzadas con estos proyectos. La diferencia entre ambos está en el hecho de que los MDL se aplican en países que no están obligados a modificar sus emisiones según Kyoto (para las empresas españolas esto quiere decir, fundamentalmente, América Latina) y los AC a los que sí se ven afectados por el mismo (sobre todo, países del Este de Europa).

El objetivo del presente proyecto de investigación se centró en el estudio de estos Mecanismos de Desarrollo Limpio, objetivo que se justifica en las siguientes líneas.

<sup>1</sup> El Protocolo de Kyoto ha sido ratificado por la mayoría de Estados de la comunidad internacional. Para que el acuerdo entrara en vigor se estableció que como mínimo fuera ratificado por 55 países que representaran, al menos, un 55% de las emisiones de GEI. No es hasta la firma de Rusia en octubre de 2004 que este porcentaje se supera, entrando, por tanto, el Protocolo en vigor el 16 de febrero de 2005. Australia ha sido el último país en ratificarlo, en diciembre de 2007, quedando todavía fuera del mismo EEUU.

De los tres instrumentos mencionados anteriormente, el Régimen de Comercio de los Derechos de Emisión ha sido abordado por el equipo investigador de la Universidad Cardenal Herrera CEU en proyectos anteriores, y sus resultados han sido difundidos mediante las publicaciones, congresos y jornadas que más adelante se detallan en esta memoria. Fruto de estas investigaciones ha salido a la luz la necesidad de profundizar en los otros instrumentos propuestos por el Protocolo de Kyoto en aras de conseguir que los países firmantes reduzcan sus emisiones de GEI. En un primer lugar en los Mecanismos de Desarrollo Limpio, dado que éstos suponen, fundamentalmente, proyectos de inversión por parte de grandes empresas españolas en América Latina. En un segundo plano<sup>2</sup>, pero no menos importante, los proyectos de Aplicación Conjunta. Ambos sistemas generan créditos homologables a derechos de emisión de GEI que pueden ser comercializados en el mercado internacional y, en concreto, en el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión<sup>3</sup>. Así, los problemas jurídico-económicos encontrados en este régimen de comercio, se hacen extensivos e incluso algunos podrían agravarse en estos Mecanismos, lo que justifica un estudio riguroso de los mismos desde una doble perspectiva, la jurídica y la económica. Sin ánimo de ser exhaustivos, estos son la titularidad de los derechos, su transmisibilidad, negociación, fiscalidad tanto respecto a IVA como a Sociedades, aplicación de normas de contabilidad internacional, aplicación de convenios de doble imposición, precios de transferencia, los impuestos y tasas locales, el funcionamiento de los Registros Nacionales de Derechos de Emisión, el Registro de la ONU y sus problemas de conexión internacional, el estudio de un impuesto mundial del CO<sub>2</sub>, etc., problemas todos ellos que este equipo investigador va a afrontar.

En efecto, se trata de un equipo interdisciplinar, que aglutina diversas especialidades –derecho administrativo, medioambiente, tributario, financiero, contabilidad y teoría económica– todas ellas necesarias para abordar un estudio completo y riguroso de la configuración jurídica de los Mecanismos de Desarrollo Limpio, y sus implicaciones fiscales y contables.

Los Mecanismos de Desarrollo Limpio (MDL) son propuestos por el Protocolo de Kyoto en su artículo 12, como instrumentos dentro de una política de prevención e innovación, que fomenta la inversión por países desarrollados en proyectos de reducción de emisiones o de fijación de carbono en otros países en desarrollo. En definitiva, este mecanismo, que permite al receptor (país subdesarrollado) una transferencia de tecnología limpia y la reducción de sus emisiones, y al país inversor añadir a sus cuentas aquella parte de derechos correspondientes a las emisio-

nes no verificadas en el país de aplicación del proyecto, pone en circulación títulos certificados por la reducción de las emisiones (Certified Emission Reduction o CER), que, previo reconocimiento por el Estado español, otorgarán a sus titulares derechos de emisión de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). Sin embargo, las implicaciones de este nuevo mecanismo en nuestro Derecho no han sido objeto de estudio lo suficientemente profundo.

A tal efecto, son de gran utilidad las implicaciones del régimen especial de comercio de derechos de emisión que van más allá de su libre transmisibilidad y negociación. Desde un planteamiento de fiscalidad resultan especialmente interesantes no sólo el estudio de los CER's y derechos de emisión de CO<sub>2</sub> y su naturaleza jurídica, sino también los actos de constitución y asignación individualizada a cada una de las empresas titulares de instalaciones sometidas al ámbito de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, reguladora del comercio de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>, las operaciones de negociación y transmisión que en el reciente mercado tienen por objeto estos derechos, y, finalmente, la articulación registral de todas y cada una de ellas en cuanto reflejo del hecho imponible.

Fueron objeto de estudio los CER's en cuanto títulos que otorgan el derecho a obtener derechos de emisión de dióxido de carbono partiendo, para ello, del estudio previamente realizado sobre la delimitación de la naturaleza jurídica de dichos derechos, en cuanto objeto de negociación en el mercado, así como los distintos efectos jurídico-privados de la formalización en el Registro Nacional de Derechos de Emisión de las distintas inscripciones en cuanto soporte de titularidad y de transmisión de los derechos.

Previo al estudio de los aspectos fiscales, se partió del análisis desde la perspectiva del Derecho Medioambiental, en tanto que los Mecanismos de Desarrollo Limpio consistirán normalmente en la realización de obras o actividades que deberán someterse al procedimiento de evaluación de impacto ambiental, evaluación que es un instrumento jurídico-económico que guarda relación con la medida del efecto de cualquier obra o actividad relevante para el medio ambiente.

A partir de ahí, fue fundamental fijar con claridad la fiscalidad que lleva aparejada la implantación de un proyecto de MDL en un país en vías de desarrollo, a efectos de que las empresas españolas puedan valorar la conveniencia de elegir el citado país. Esta pretensión estaría motivada, no sólo por las más elementales exigencias de seguridad jurídica, sino también para evitar que, un tratamiento tributario inadecuado pueda llevar a elegir otros países como localización para el desarrollo de MDL. A estos efectos, concluimos que su fiscalidad debería al menos ser neutra en aras de evitar que la localización por los agentes económicos de los MDL obedezca exclusivamente a motivos fiscales. Se podrán así realizar propuestas para establecer beneficios fiscales que incentiven la elección de un determinado Estado como receptor de MDL por parte de las empresas españolas. Por tanto, fueron necesarios estudios sobre la aplicación de los convenios para evitar la de

<sup>2</sup> En la actualidad, hay un volumen sustancialmente más elevado de empresas españolas desarrollando proyectos en América Latina (países no Anexo 1) que en Europa del Este (países Anexo 2).

<sup>3</sup> El régimen de Comercio de Derechos de Emisión se encuentra regulado en la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003. A efectos de su transposición, se ha dictado en la Ley 1/2005, de 9 de marzo.

doble imposición países en materia de transmisión entre empresas de los dos países de las Reducciones de Certificadas de Emisiones. En este sentido, ahora podemos afirmar que en caso de que el MDL sea desarrollado por una filial de una empresa española –afincada en el país receptor del proyecto –, será necesario realizar un estudio en materia de precios de transferencia que los MDL pueden plantear como consecuencia de la cesión o transmisión de las Reducciones de Certificadas de Emisiones a la empresa matriz, que es la que necesita las Reducciones para hacer frente a la entrega de derechos como consecuencia de su carácter de empresa contaminante.

Dado el carácter netamente internacional de estos mecanismos y proyectos, es motivo de preocupación la falta de aclaraciones sobre la fiscalidad de los CER's y de los derechos en el resto de países afectados, circunstancia que genera multitud de dudas e incertidumbres sobre esta importante cuestión. A mayor abundamiento, cabe señalar que algunos Estados –Hungria– han dictado normas claramente favorables mediante un régimen especial en materia de derechos de emisión. Como se ha señalado, estas cuestiones pueden convertirse en un factor de deslocalización o localización de filiales bien de empresas con grandes niveles de contaminaciones bien de empresas que quieran aprovechar este régimen fiscal especial.

En efecto, se pueden generar serios conflictos tributarios internacionales debido –como se verá más adelante– a los diferentes criterios contables empleados, su diferente calificación y valoración y las divergencias en el tratamiento tributario. Como consecuencia deben estudiarse los aspectos relacionados con la aplicación de los convenios de doble imposición, la doble no imposición, la imputación temporal, así como la normativa tributaria aplicable sobre precios de transferencia. Deben ser también objeto de análisis las relaciones casa central/establecimiento permanente, la calificación de las rentas generadas y obtenidas por la asignación y el comercio transnacional de los derechos de emisión, el tratamiento de la cesión de tecnología y proyectos de financiación o inversión en terceros países así como las cláusulas anti-abuso y las cuestiones internacionales en la aplicación del IVA.

Se ha de tener en cuenta las distorsiones en la equidad internacional que se pueden generar. Esto es, el fracaso en la asignación de un precio global único a los derechos de emisión y la utilización de las diferencias tributarias para desvirtuar la finalidad de los esquemas planteados para la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero que llevarían a distorsiones en la competencia entre empresas afectadas.

Es por ello que los estudios sobre fiscalidad internacional han sido incorporados en el proyecto, ya que al igual que sucede con el IVA (aun siendo este un impuesto armonizado no tiene un tratamiento similar en todos los países), son piezas clave en la comercialización de los CER's.

En efecto, ha de plantearse la problemática de la sujeción al IVA de los CER's como generadores de derechos de emisión equivalentes para el cumplimiento de

las obligaciones impuestas por el protocolo. En caso de respuesta afirmativa, de su eventual exención y lugar de realización, máxime cuando cualquier operación –asignación, transmisión, cancelación y devolución– relacionada con los mismos podría constituir una prestación de servicios sujeta al citado Impuesto, a tenor de la definición negativa ofrecida por la Ley del IVA. Con respecto al lugar de realización del hecho imponible, debe determinarse si el sometimiento a gravamen va a producirse en origen o en destino, siendo ésta la opción que parece cobrar más fuerza al constituir la transmisión de derechos una prestación de servicios. En materia de transmisión de derechos, se podría plantear su exención atribuyéndolos la naturaleza de valor a efectos de subsumirlas en el supuesto contemplado en la letra k) del número 18 del art. 20 de la LIVA, en virtud de la exención prevista para los servicios y operaciones con valores. El citado precepto establece que están exentos los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número. No obstante, cabe resaltar la excepción relativa a los valores representativos de mercaderías, a la cual, en cierta forma, se podrían equiparar los CER's.

Derivado de lo anterior, con una innegable trascendencia tanto desde el punto de vista fiscal como contable, se hace imprescindible ahondar en las implicaciones en el Impuesto de Sociedades que, tomando como partida el cálculo de la Base Imponible – y por lo tanto el Resultado de Explotación, se basan en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y los Planes de Contabilidad nacionales actualmente vigentes.

Así, el interés que este mecanismo tiene desde el punto de vista fiscal, deriva de que las reducciones certificadas de emisiones (CER) que se obtengan pueden ser comercializadas y adquiridas por las entidades públicas o privadas de los países desarrollados o de las economías en transición para el cumplimiento de sus compromisos de reducción en el Protocolo de Kyoto. En concreto, se analizaron las implicaciones de la adquisición de los CER en el Impuesto sobre Sociedades, por la utilización de precios de transferencia que se verán afectados por el régimen especial de operaciones vinculadas.

Este estudio fue relevante por la ausencia de trabajos específicos y detallados sobre esta materia, cuya novedad plantea numerosos interrogantes. En primer lugar, la calificación jurídica de los CER, pues su configuración como inmovilizado material, como activos intangibles o como inmovilizado financiero, o, incluso, como activo financiero corriente incidirá en su tributación e, incluso, en su contabilización. Tal circunstancia puede provocar una modificación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, parte del resultado contable para determinar la base imponible.

Igualmente importante es su valoración, la cual dependerá de su calificación y afectará a su transmisión y dotación de posibles pérdidas por deterioro y por estimaciones de riesgos.

También los beneficios fiscales que afectan a reducciones certificadas de emisiones deben ser objeto de análisis, buscando su optimización fiscal, al plantearse la posibilidad de aplicar deducciones fiscales por inversiones medioambientales al tiempo que se generan derechos que podrán ser objeto de entrega a la Administración o, si se cumple el objetivo de emisiones, de venta a terceros con el consiguiente beneficio. Incluso, se plantea la posibilidad de aprovechar la deducción por reinversión a consecuencia de la venta de dichos derechos.

Todo ello se enmarca en el seno de un impuesto no armonizado, en el que los diferentes regímenes fiscales actualmente vigentes crean obstáculos para establecerse en los diferentes mercados nacionales y para el propio funcionamiento del mercado interior, creando distorsiones a la competencia que impiden el mantenimiento de una situación de igualdad para las empresas a escala comunitaria. Será, por ello, relevante en este punto analizar 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.

Lo anteriormente expuesto justificó un análisis profundo de las implicaciones de los mecanismos de desarrollo limpio en el Impuesto sobre Sociedades para eliminar la incertidumbre que actualmente reina sobre esta cuestión de indudable actualidad.

Tanto su calificación como su valoración también debe ser atendida desde la perspectiva contable. Se debe tener en cuenta que la elaboración de Cuentas Anuales Individuales de las empresas, documentos base para el cálculo del Impuesto de Sociedades, supone a partir de ahora la aplicación del Nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el RD 1514 de 16 de noviembre de 2007. Igualmente, son de aplicación las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC/NIIF) para la elaboración de las Cuentas Anuales Consolidadas para aquellas empresas que formen grupo en el que al menos una de ellas cotice en un mercado secundario europeo [Reglamento (CE) núm. 1606/2002 de 19 de julio de 2002 del Parlamento Europeo y del Consejo].

Los problemas de aplicación de las normas contables en el registro y valoración de los derechos de emisión han sido analizados en investigaciones precedentes de los miembros del equipo investigador de la Universidad Cardenal Herrera CEU. Éstas han mostrado como la aplicación de la Resolución del ICAC de 8 de febrero de 2006, en ausencia de una guía internacional de contabilidad, puede poner en manos de las empresas una muy interesante herramienta de planificación fiscal vía provisiones y deducciones. La reciente derogación del anterior Plan General de Contabilidad de 1990, la situación de transitoriedad de las Resoluciones del ICAC previas a esta derogación y la entrada en vigor de un nuevo Plan de Contabilidad en la línea de las NIC/NIIF hacen necesaria una revisión en profundidad de los procesos contables conducentes al cálculo tanto del Patrimonio Neto Empresarial, como al Resultado, por tanto es la base sobre la que se calculará el Impuesto de Sociedades.

Se ha de tener en cuenta que el intento por parte del International Accounting Standard Board, organismo encargado de la emisión de las NIC/NIIF, de publicar una interpretación sobre cómo se deberían contabilizar los derechos de emisión, no ha dado los frutos deseados. Ante el gran número de críticas recibidas al documento que se pretendía fuera una guía para empresas a nivel internacional, éste fue retirado en 2005, sin que hasta la fecha haya sido sustituido por otro, dada la falta de consenso. Así, cobran mucha más relevancia las normas nacionales, y en el caso de España este hecho se ve potenciado por ser este año el primero de aplicación de un Nuevo Plan Contable donde, entre otras novedades, se podrá usar el criterio de “valor razonable” para determinados instrumentos financieros y no sólo el “precio de adquisición” para registrar los elementos patrimoniales empresariales. Más aun, los cambios de valor podrán ser en algunos casos registrados como cambios en el resultado empresarial –con su implicación directa en el Impuesto de Sociedades– mientras que en otros casos, dichos cambios de valor se reflejarán en cambios en el Patrimonio Neto, con lo que supone de diferimiento de impuestos e incluso impactos en sus valores de cotización por alteraciones del valor total de la empresa.

Por ello, y dada la importancia para el valor de una empresa, se ha de buscar un tratamiento contable adecuado para los CER's, sobre todo cuando éstos todavía no están en disposición de ser usados para cumplir con los objetivos de reducción, y a efectos contables podrían suponer el tratamiento de un futuro, esto es, un instrumento financiero derivado. Por ello, el estudio de la calificación jurídica fue de crucial importancia en nuestra investigación.

Como se ha comentado anteriormente, tanto desde la perspectiva fiscal como contable, debe tenerse en cuenta el uso de determinados beneficios fiscales. Estos beneficios son una forma de aplicar la extrafiscalidad del tributo a un caso concreto, es decir, la técnica con que cuenta el legislador para poner en práctica aquellas finalidades que, reconocidas por la Constitución, trascienden lo meramente tributario. Y pueden operar sobre todos los elementos configuradores del tributo (sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen), adquiriendo en su manifestación distintas denominaciones (exenciones, desgravaciones, bonificaciones o deducciones). Si consideramos que los beneficios fiscales afectan u operan, principalmente, sobre los elementos de medición de la deuda tributaria (base, tipo o cuota), quedarán excluidos de dicho concepto las condonaciones, prescripción, amnistía, facilidades de pago u otra medida similar que aun cuando supongan una pérdida de ingresos para el estado o un “beneficio” para el contribuyente. Así, el uso de determinados beneficios fiscales puede incentivar o desincentivar la implementación de mecanismos de desarrollo limpio a fin de impulsar un desarrollo económico lo menos lesivo posible al medioambiente, lo que también debe ser tenido en cuenta si el objetivo final de este instrumento económico flexible

promovido por el Protocolo de Kyoto tiene por finalidad ayudar al cumplimiento de las reducciones de gases de efecto invernadero.

Finalmente, y desde una perspectiva económica global, se profundizó en el estudio de la idoneidad de este instrumento como promotor de reducciones de CO<sub>2</sub>. En efecto, dado que un tratamiento tributario inadecuado puede distorsionar el funcionamiento de los Mecanismos de Desarrollo Limpio, se analizó y cuantificó los efectos económicos y ambientales de las políticas fiscales que les pudieran afectar. Respecto a las posibles distorsiones que puede crear, hemos considerado que la fiscalidad debería ser neutra en aras de evitar que las operaciones relacionadas con los derechos de emisión o CER's sean realizadas por los agentes económicos exclusivamente por motivos fiscales, y no se generen problemas de evasión o de incumplimiento de las leyes. Las políticas de inspección combinadas con la posibilidad de establecer sanciones son un instrumento clave que puede generar incentivos suficientes como para reducir los efectos medioambientales no deseados. Estos aspectos serán abordados desde la teoría de decisiones y la teoría de incentivos (juegos en condiciones de información asimétrica).

## 2.8 Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J.M. «La tributación sobre las fuentes de energía contaminante y su discutible compatibilidad con los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (la problemática aplicación extraterritorial del Protocolo de Kyoto)», *Noticias de la Unión Europea*, 237, 2004, pp. 9-20.
- ANIBARRO 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.
- ARREGUI ARRILLAGA, J.: "Fiscalidad de las operaciones sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 17, 2004, págs. 3. y ss.
- BABIKER, M.H., G.E. METCALF y J.M. REILLY (2002): "Tax Distortions and Global Climate Policy", MIT Joint Program on the Science and Policy of Global Change, Report Series, No. 85, Mayo.
- BARTOLOMEO, M.; BENNETT, M; BOUMA, J.; HEYDKAMP, P. y WOLTERS, T. (2000): "Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential". *European Accounting Review*, 9:1; pp 31-52.
- BEETS, S. D. (2001). "Accounting for Pollution: The Effects of Emissions Trading". *Advances in Accountability : Regulation, Research, Gender and Justice*. C. L. Lehman. New York, JAI Press. 8: 21-59.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. «The Effect of Emission Permits and Pigouvian Taxes on Market Structure», *Papeles de trabajo sobre medio ambiente y economía*, 1, 2001, pp. 1-47.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, «¿Cómo elegir el instrumento económico adecuado al servicio de la política del medio ambiente? : tributos ambientales frente a permisos de emisión negociables», en *Economía, transporte y medio ambiente*, coord. por Javier Conde Londoño, 2003, pp. 85-106.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, «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 *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, coord. Miguel Buñuel González, 2004, pp. 405-418.
- CARBAJO VASCO, DOMINGO Derecho Tributario medioambiental: Algunas notas sobre la tributación del comercio de derechos de emisión /. En: *Noticias de la Unión Europea*, ISSN 1133-8660, Nº 258, 2006 (Ejemplar dedicado a: Gases de efecto invernadero), págs. 95-104.
- 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*, ISSN 1133-8660, Nº 261, 2006 (Ejemplar dedicado a: La tributación medioambiental en Andalucía), págs. 3-8.
- CHEVASSUS, S. (2002): "Emissions trading and environmental fiscal reform", *Ecotax News*, Bruselas 4.Julio.02.
- ESTEVE PARDO, J.: "El mercado de títulos administrativos: asignación objetiva, reasignación transparente" en la obra colectiva *Estudios de derecho público económico: libro homenaje al prof. Dr. D. Sebastián Martín-Retortillo*, Civitas, 2003.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. y LÓPEZ GORDO, J.F. Derecho Tributario medioambiental: ¿Es posible un Impuesto europeo (CO<sub>2</sub> y Energía) para frenar el efecto invernadero? /. *Noticias de la Unión Europea*. Nº 258, 2006 (Ejemplar dedicado a: Gases de efecto invernadero), págs. 105-121.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. LÓPEZ GORDO, M.G., RODRÍGUEZ ARIZA, L. y LÓPEZ GORDO, J. F.: "El Mercado Europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", *Noticias de la Unión Europea* núm. 232, 2004, págs. 85 y ss.
- FISCHER, C. (2006). "Multinational Taxation and International Emissions Trading." *Resource and Energy Economics* 28(2): 139-159.
- GAGO, A. y X. LABANDEIRA, coord. (2002): *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente*, Madrid, I.E.F.
- GUTIÉRREZ FRANCO, Yanna, «El sistema europeo de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Análisis de la propuesta de Directiva europea de 23 de octubre de 2001», en *Noticias de la Unión Europea*, 223, 2003, pp. 51-76.
- GUTIÉRREZ FRANCO, Y.: *El comercio de emisiones de Gases de Efecto Invernadero en la Unión Europea: efectos sobre el crecimiento económico y la calidad ambiental*, Univ. Complutense Madrid, Tesis doctoral inédita.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). IFRIC Interpretation 3 –Emission Rights. Londres: International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) publications department, 2004.
- ICAC: Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 8 de febrero de 2006, por la que se aprueban normas para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- JOHNSTONE, N.: "The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments", OCDE, París, 2003.
- JUNCEDA MORENO, J.: *Comentarios a la Ley 1/2005, de 9 de marzo, de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, y a la normativa complementaria de aplicación del protocolo de Kioto*, Aranzadi, Pamplona, 2005.
- KENNEDY, P. W. and B. LAPLANTE (1999). Environmental policy and time consistency: emission taxes and emissions trading. *Environmental Regulation and Market Power*. E.
- LÓPEZ GORDO Y LÓPEZ GORDO, 2004: El Protocolo de Kioto y la Contabilidad de los derechos de emisión. *Revista Técnica Contable*. España. N. 670. Diciembre. P. 4-16.
- LÓPEZ GORDO, M.J. Y LÓPEZ GORDO, J.F.: "Pautas Generales de Funcionamiento del MEDE. Análisis desde una perspectiva contable", *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 263, págs. 161 y ss.
- MACE, M. J., «The Legal Nature of Emission Reductions and EU Allowances: Issues Addressed in an International Workshop», *JEEPL*, 2005, pp. 123-134.

OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, Carlos, «El impacto del Protocolo de Kyoto sobre la economía española», *Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental*, 63, 2004, pp. 12-26.

ORDÓÑEZ DE HARO, C. y RIVAS SÁNCHEZ, C.: «Los nuevos impuestos ecológicos andaluces.», *Revista Técnica Tributaria* núm. 71, 2005.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Taxation of emissions trading within the EU; clarity on existing and non-existing regulation PricewaterhouseCoopers, 2004.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. FERNÁNDEZ, M., LÓPEZ GORDO, M. LÓPEZ GORDO, J., «El mercado europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero», *Noticias de la Unión Europea*, 232, 2004, pp. 85-106.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, Fernando, «Derechos de emisión transferibles. Un nuevo instrumento de la política ambiental comunitaria frente al cambio climático», en *Noticias de la Unión Europea*, 240, 2005, pp. 95-105.

SANZ RUBIALES, I.: “Una aproximación al nuevo mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Revista Española de Derecho Administrativo* núm. 125, 2005, págs. 31 y ss.

YÁBAR STERLING, A.M. El impuesto andaluz sobre emisiones atmosféricas y el sometimiento de las emisiones de CO<sub>2</sub> en Andalucía al mercado europeo de derechos de emisión / *Noticias de la Unión Europea*, ISSN 1133-8660, Nº 261, 2006 (Ejemplar dedicado a: La tributación medioambiental en Andalucía), pp. 85-110.

YÁBAR, A. (DIR.) Y P. HERRERA (COORD.) (2002): *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons.

### 3. OBJETIVOS DEL PROYECTO

La elección de la fiscalidad de los derechos de emisión como línea de investigación y en particular la fiscalidad de los mecanismos de desarrollo limpio derivó tanto de la ausencia de normas relativas a la misma como de la escasez de trabajos que esclarezcan esta compleja y novedosa cuestión. Atendiendo a la finalidad del régimen de derechos de emisión y, en concreto, a la voluntad de la internalización de los costes de la contaminación por parte de las empresas emisoras de gases de efectos invernaderos, juzgamos que el régimen tributario de los citados derechos debería ser neutro en aras de evitar una posible distorsión en su comercio. Sin embargo, creemos que, sobre la base de los resultados previos obtenidos, esta circunstancia no siempre se verifica ni en la legislación nacional (IS) ni en la legislación internacional (regímenes fiscales especiales en algunos países). A mayor abundamiento, el carácter económico de este instrumento plantea problemas en su integración en nuestro ordenamiento en virtud del principio de reserva de ley.

Por esta razón, se profundizó el estudio de su fiscalidad para detectar y erradicar efectos no neutrales que pudieran alterar determinadas decisiones empresariales en materia de derechos de emisión. A este factor hay que añadir las exigencias de seguridad jurídica que merecen los agentes económicos afectados por su introducción ante el desconocimiento de las repercusiones fiscales derivadas de la asignación, devolución, generación, transmisión, etc. de estos derechos. Por esta razón y ante el

citado vacío normativo al que se enfrentan las empresas emisoras, se hizo imprescindible un estudio en profundidad de la fiscalidad derivada del régimen de comercio de los derechos de emisión. Por último, consideramos sumamente interesante haber realizado un análisis económico de las consecuencias de estas elecciones en materia de fiscalidad en aras de mejorarlas así como su eventual combinación con otras políticas en aras de combatir el cambio climático.

#### 3.1 Objetivos concretos que se persiguieron en la realización del presente proyecto de investigación

- a. Integración de D. César Galarza al grupo investigación de la Universidad Cardenal Herrera CEU a cargo del Prof. Dr. Iñaki Bilbao Estrada a fin de consolidar un grupo de investigación competitivo y estable formado por jóvenes investigadores que afronte la fiscalidad de los derechos de emisión, partiendo del análisis de otras disciplinas (derecho mercantil, administrativo, comunitario y contabilidad). Colaborar en la constitución del Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental (IDEA).
- b. Asegurar la neutralidad del tratamiento tributario de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub> en aras de evitar que puedan producirse distorsiones en el régimen de comercio de los derechos de emisión que impidan alcanzar los objetivos del Protocolo de Kyoto dirigidos a reducir los perniciosos efectos del Cambio Climático y así permitir un desarrollo sostenible compatible con el industrial.
- c. Eliminar las incertidumbres que rodean a la fiscalidad de los derechos de emisión y que afectan a las empresas emisoras sujetas a la Ley 1/2005 relativa al régimen de comercio de los derechos de emisión.
- d. Analizar los efectos económicos y ambientales de las políticas fiscales en materia de derechos de emisión para facilitar elementos de decisión a la Administración pública en el esbozo de los sistemas fiscales así como de diseño o modificación normativa en materia de impuestos sobre emisiones atmosféricas o la adopción de medidas para evitar distorsiones del mercado por motivos exclusivamente en aras de reforzar la consecución de los objetivos de las políticas ambientales.
- e. Estudiar los aspectos internacionales de la fiscalidad de los derechos de emisión, y en particular los mecanismos de desarrollo limpio, derivado del carácter complejo del proceso de lucha contra el cambio climático adoptado por la gran mayoría de estados del planeta a fin de proporcionar elementos que legitimen la adopción de decisiones o de propuestas por organismos internacionales –OCDE, OMC, UE, etc.– para evitar que la fiscalidad pueda convertir en factor de localización o deslocalización.
- f. Poner las bases para la internacionalización del grupo de investigación del Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental para poder empezar a colaborar con grupos de investigación de otros Estados.

## 4. ANTECEDENTES Y RESULTADOS PREVIOS DEL GRUPO DE INVESTIGACIÓN DE LA UNIVERSIDAD CEU CARDENAL HERRERA, DIRIGIDO POR EL PROF. DR. IÑAKI BILBAO ESTRADA, DENTRO DEL CUAL SE ADSCRIBE EL PRESENTE PROYECTO

### 4.1 Publicaciones

- “El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero. Retos y oportunidades”, Revista de Contabilidad y Tributación núm. 285, 2006, págs. 83-128. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos. Finalista de la XVI Edición del Premio Estudios Financieros.
- “Régimen tributario de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>”, Tribuna Fiscal núm. 190/191, 2006, págs. 36-39. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos.
- “La planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a través de los derechos de CO<sub>2</sub>”, Tribuna Fiscal núm. 194, 2006, págs. 16-31. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos.
- “Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, Crónica Tributaria, (en prensa, aceptado para su publicación). Autores: Iñaki Bilbao y Jesús Rodríguez
- Los derechos especiales de emisión de dióxido de carbono en el Derecho español, Revista de Derecho MErcantil (en prensa, aceptado para su publicación). Autor : Isabel Rodríguez Martínez
- El registro de los derechos de emisión CO<sub>2</sub>, Revista de Derecho Bancario y Bursátil (en prensa, aceptado para su publicación). Autor : Isabel Rodríguez Martínez

### 4.2 Asistencia a congresos

- “Cuestiones tributarias derivadas de la aplicación de los mecanismos flexibles previstos en el protocolo de Kyoto: especial referencia al comercio de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>”. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos. VIII Coloquio Internacional de Derecho Tributario que organizan la Universidad Austral (Buenos Aires) y el Austral- Centro de Extensão Universitária –CEU- (San Pablo, Brasil) que se realizó en el Auditorio de la Universidad Austral, en Buenos Aires, los días 8 y 9 de septiembre de 2006. Publicación de la ponencia en las actas del Congreso
- “La Contabilidad de los derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero. Consecuencias fiscales” Ana I. Mateos e Iñaki Bilbao. Enviado a “New Challenges of Accounting Ethics, Independence and Critical Thought”. XI Accounting Congress. Lisboa, 16/18 de noviembre de 2006.

- “El cumplimiento del principio de reserva de ley en determinadas prestaciones patrimoniales públicas derivadas de normas comunitarias”. Autores Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco. Foro Sáinz de Bujanda: “Ley General Tributaria y Derecho Comunitario”, Instituto de Estudios Fiscales, septiembre de 2006, la ponencia será publicada en un documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.
- Jornadas “El comercio de Derechos de emisión de CO<sub>2</sub> Retos y oportunidades”. Universidad CEU Cardenal Herrera. Directores: Iñaki Bilbao Estrada y Gabriel Doménech Pascual.
  - Conferencia: “Los derechos de emisión: aspectos jurídicos mercantiles”. Ponente: Isabel Rodríguez Martínez.
  - Mesa redonda. “La fiscalidad de los derechos de emisión”. Ponentes: Iñaki Bilbao Estrada, Alberto Cornejo Pérez y Jesús Rodríguez Márquez.
  - Mesa redonda: “La contabilidad de los derechos de emisión” Ponentes: Begoña Giner Inchausti y Ana I. Mateos Ansótegui.

### 4.3 Proyectos o contratos de investigación relacionados

- Mateos Ansótegui, A.I. (Dpto. de Economía y Empresa de la Universidad CEU Cardenal Herrera): Aspectos económicos y fiscales del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad Valenciana
- Doménech Pascual, Gabriel (Dpto. Derecho Público de la Universidad CEU Cardenal Herrera): El comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad Valenciana: aspectos jurídicos y económicos financiado por la Generalitat Valenciana
- Bilbao Estrada, I. (Dpto. Derecho Público de la Universidad CEU Cardenal Herrera): Régimen contable y tributario de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero financiado por el Instituto de Estudios Fiscales.

Además, cabe resaltar los trabajos y la especialización de Alfredo García Prats en materia de fiscalidad internacional y, especialmente, en precios de transferencia así como las publicaciones en revistas de impacto de María Teresa Pastor Gozábez en políticas de incentivos. Por otra parte, destaca la especialización en financiación autonómica y, en particular, de fiscalidad ambiental de Juan I. Gorospe Oviedo y de Miguel Pérez de Ayala en materia de doble imposición interna a efectos del estudio de la combinación entre el régimen de comercio de derechos de emisión y de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas. Por último, no debemos dejar de destacar la aportación de Alberto Cornejo Pérez, dados sus estudios y experiencia en materia de fiscalidad ambiental, y la de José Vicente Pedraza Bochons por su trayectoria académica e investigadora.

## 5. METODOLOGÍA Y PLAN DE TRABAJO UTILIZADOS

El primer periodo de la investigación se dedicó en su totalidad a la recopilación de legislación, documentación e información relativa a la fiscalidad de este nuevo instituto: los Derechos de Emisión. En concreto, todas las áreas implicadas (la entrega de los derechos de emisión, el principio de reserva de ley y el derecho comunitario; los derechos de emisión y el IVA; los derechos de emisión y el IS; la fiscalidad internacional y los derechos de emisión; los derechos de emisión y la imposición autonómica sobre emisiones atmosféricas; efectos económicos y ambientales de la fiscalidad de los derechos de emisión). Se dedicó entonces esta primera fase a realizar una primera aproximación o, en su caso, una profundización en su estudio. Por estos motivos, se pretendió realizar diversas estancias de en los Centros de Valencia y Elche de la Universidad Cardenal Herrera CEU como así también en la Universidad de Buenos Aires y Universidad Austral de Argentina por ser el país al que pertenece el investigador.

No obstante, en esta primera fase del proyecto se empezó ya a obtener los primeros resultados de dichas investigaciones como ser la publicación de un artículo sobre la temática de la investigación y la preparación de una ponencia a presentarse en las Jornadas sobre Mecanismos de Desarrollo Limpio que se realizarían en la Ciudad de Elche, Alicante, por el Instituto de Derecho y Ética Ambiental de la Universidad Cardenal Herrera CEU.

La primera etapa de la investigación se centró en el estudio del problema que suscita **la entrega de los derechos de emisión y su consideración como prestación patrimonial pública en relación con el cumplimiento del principio de reserva de ley y su eventual fricción con el derecho comunitario** como continuación del trabajo ya iniciado mediante la ponencia “El cumplimiento del principio de reserva de ley en determinadas prestaciones patrimoniales públicas derivadas de normas comunitarias” presentada por Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco en el Foro Sáinz de Bujanda: “Ley General Tributaria y Derecho Comunitario” del Instituto de Estudios Fiscales en septiembre de 2006. Así, en relación con la naturaleza de la obligación de entrega a la Administración de derechos de emisión, juzgamos que nos encontramos ante una prestación patrimonial pública de carácter no tributario. En concreto, esta afirmación debe restringirse a los supuestos de obligación de entrega de los derechos de emisión –devolución– previstos para las empresas sujetas al ámbito de la Ley 1/2005 como consecuencia de la contaminación emitida. De esta forma, podemos comprobar como concurren todos los caracteres que estableció el Tribunal Constitucional para esta figura, al encontrarnos ante “la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de una obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”. A este respecto, puede verse el FJ 3 de la STC 1995/185

que señala que “el problema de la determinación del alcance del concepto de prestación patrimonial de carácter público se centra, pues, en precisar cuándo puede considerarse que una prestación patrimonial resulta coactivamente impuesta”.

Sin embargo, la atribución de esta naturaleza –prestación patrimonial pública– nos lleva a cuestionarnos el cumplimiento del principio de reserva de ley previsto en el art. 31.3 de nuestra Constitución al preverse en la Ley 1/2005 únicamente la obligación de entrega, sin referencia adicional alguna. El FJ 6 STC 1995/185, de 14 diciembre señala que “es cierto que, como hemos reiterado, la cuantía, a la que se refiere este precepto, constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley. Ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el artículo 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”. El problema que se plantea en este caso concreto deriva de las serias dificultades para determinar cuantitativamente la citada prestación patrimonial pública cuando la misma es únicamente objeto de negociación en mercados organizados al instaurarse un régimen de comercio de derechos de emisión. Razón por la cual, se nos antoja necesario realizar un estudio sosegado sobre el cumplimiento del principio de reserva de ley con el establecimiento de esta prestación patrimonial pública consistente en la devolución de tantos derechos de emisión como toneladas de CO2 emitidas.

En este mismo sentido, también fue necesario analizar el conflicto que se puede suscitar entre el art. 31.3 de la Constitución y el Derecho comunitario, dado que la citada Ley 1/2005 constituye la transposición de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003. Recordemos que una directiva es un acto vinculante típico que impone a los Estados una obligación, que aún siendo de ejecución, es absoluta, y que por ello su inobservancia, incluso parcial, puede llevar a que el TJCE declare que un Estado ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de una directiva (art.226 TCE). España, pues, se encontraba compelida a dar debido cumplimiento a la Directiva 2003/87/CE, y la Ley 1/2005, en el aspecto referido, realiza una correcta transposición de la misma. Por ello, si resultara que dicha ley incumple el principio de reserva de ley que la CE exige para el establecimiento de una prestación patrimonial pública, y dado que esta ley no hace sino transponer el Derecho Comunitario, nos encontraríamos, en realidad, ante un conflicto entre una norma constitucional y una norma comunitaria.

En relación con los **aspectos contables de los derechos de emisión** y como estudio previo a sus consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades, se realizó una es-

tudio sobre el análisis realizado por Ana Isabel Mateos coordinadora de la investigación relativa dicha temática dentro del grupo de investigación de la Universidad Cardenal Herrera CEU junto con Iñaki Bilbao, Isabel Rodríguez, Jesús Rodríguez y Juan Ignacio Gorospe. A este respecto, cabe señalar que tras la entrada en vigor del Régimen de Comercio de los Derechos de Emisión, la complejidad de los aspectos contables y fiscales que su implantación ha suscitado entre los agentes económicos responsables de su correcta adaptación en las empresas, ha devenido en numerosas dudas y vacíos legales que pretenden ser puestos de manifiesto y subsanados en esta investigación. Dichos agentes deben asegurarse que sus empresas están, por un lado, cumpliendo con las obligaciones derivadas de esta ley, y por otro, aprovechando todas las oportunidades de negocio que brinda este nuevo Régimen de Comercio.

En relación a los aspectos contables, la retirada en junio de 2005 de la IFRIC 3 relativa a la contabilización de los Derechos de Emisión en el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad, supone que a nivel internacional no hay una guía única de interpretación, más que la mejor adaptación que cada empresa pueda hacer de las NIIF involucradas en el proceso contable de este nuevo elemento del patrimonio empresarial. Esto puede dar lugar a prácticas contables tan diversas como inconsistentes entre países de la Unión Europea.

El tratamiento dispar de algunos elementos básicos de este instrumento provocarán distorsiones tanto entre empresas radicadas en distintos países de la Unión Europea que negocien con los Derechos de Emisión, como incluso entre filiales de una misma compañía. Por ejemplo, las multas derivadas de incumplimientos de entrega de los derechos correspondientes a las emisiones realizadas son deducibles en Francia y Alemania, pero no en los Países Bajos o en Polonia. Incluso la naturaleza contable de los Derechos no es única. Mientras que algunos países los clasifican como inventariables, para otros son activos intangibles, tanto de circulante como de fijo.

Esto puede afectar a la valoración de la empresa, el cálculo de sus amortizaciones y el cómputo de los beneficios derivados de la negociación con los derechos. Por tanto, repercutirá en la fiscalidad que la empresa soporte, pudiéndose dar el caso de una doble imposición o incluso la ausencia de imposición fiscal. Esta falta de armonización puede llevar a comportamientos aberrantes en la operativa de los derechos de emisión, ya que su comercio deja de tener por objeto aquel para el que fue implementado –esto es, reducir las emisiones de CO<sub>2</sub>– para transformarse en un método de explotación de oportunidades de arbitraje.

A fin de integrarnos al grupo de investigación del Instituto de Derecho y Ética Ambiental (IDEA) de la Universidad CEU Cardenal Herrera nos sumamos al estudio que venían realizando los investigadores de dicha institución: José Vicente Pedraza, Iñaki Bilbao, Juan Ignacio Gorospe y Jesús Rodríguez respecto al estudio de **los problemas que suscitan los derechos de emisión con relación al IVA** realizando aportación al artículo de próxima publicación del

IVA y los derechos de emisión. De esta forma, se planteó la problemática de la sujeción al IVA de los derechos de emisión y, en caso de respuesta afirmativa, de su eventual exención y lugar de realización. A este respecto, juzgamos que cualquier operación –asignación, transmisión, cancelación y devolución– relacionada con los mismos constituiría una prestación de servicios sujeta al citado Impuesto, a tenor de la definición negativa ofrecida por la Ley del IVA. Con respecto al lugar de realización del hecho imponible, debe determinarse si el sometimiento a gravamen va a producirse en origen o en destino, siendo ésta la opción que parece cobrar más fuerza al constituir la transmisión de derechos una prestación de servicios. Asimismo, se nos suscitan dudas en relación con la asignación inicial por parte de los Estados de la Unión Europea a efectos de su posible no sujeción por ser la citada prestación realizada por Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria (vid. el art. 7.8 de la LIVA). Por último, en materia de transmisión de derechos, se podría plantear su exención atribuyéndolos la naturaleza de valor a efectos de subsumirlas en el supuesto contemplado en la letra k) del número 18 del art. 20 de la LIVA, en virtud de la exención prevista para los servicios y operaciones con valores. El citado precepto establece que están exentos los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número. No obstante, cabe resaltar la excepción relativa a los valores representativos de mercaderías, a la cual, en cierta forma, se podrían equiparar los derechos de emisión.

Esta cuestión parece que será resuelta en sentido negativo, si atendemos a la Resolución de la DGT núm. 505/2005, de 22 marzo en materia de cuota láctea. En concreto, la DGT considera que estamos ante un activo fijo de carácter inmaterial, cuya venta o cesión por un empresario constituye una prestación de servicios (arts. 8 y 11 de la LIVA) sujeta al IVA (art. 4 de la LIVA). Si éste fuese el caso, nos preguntamos cuál sería el tratamiento de las operaciones tanto de entrega (obligatoria) como de cancelación (voluntaria) de derechos a la Administración. Ante el primer interrogante, creemos que estaríamos ante un supuesto de prestación de servicios a título gratuito –autoconsumo de servicios– de carácter obligatorio para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas no sujeto al IVA. En cambio, ante el segundo interrogante debemos distinguir los supuestos de cancelación de derechos asignados respecto de la de los adquiridos y generados. En el primer supuesto, y en el caso de la asignación inicial por parte de la Administración estuviese sujeta a IVA, nos encontraríamos ante una modificación de la base imponible al quedar sin efectos, total o parcialmente, la operación gravada. Por el contrario, la cancelación voluntaria de derechos adquiridos y generados sería un supuesto de prestación de servicios a título gratuito –autoconsumo de servicios– para el titular de los derechos, sujeto al IVA en virtud de su carácter voluntario.

Por último, realizamos un estudio comparativo de las diversas medidas adoptadas por los diversos países integrantes de la UE en relación con el citado impuesto indirecto que puedan provocar distorsiones en el mercado (distintos tipos de gravamen, etc.).

En la segunda fase del proyecto de investigación abordamos con profundidad los aspectos internacionales de la fiscalidad los derechos de emisión y los mecanismos de desarrollo limpio. En esta línea nos hemos sumado al equipo de investigación del IDEA dedicado a dicho tema integrado por Iñaki Bilbao Estrada, Alfredo García Prats, Alberto Cornejo Pérez, Gabriel Doménech Pascual y Miguel Pérez de Ayala Becerril. A fecha de hoy, prácticamente ningún país han aclarado la fiscalidad de los derechos de emisión. Esta circunstancia genera multitud de dudas sobre esta importante cuestión. A mayor abundamiento, cabe señalar que algunos Estados – Hungría– han dictado normas claramente favorables mediante un régimen especial en materia de derechos de emisión. Asimismo, cabe destacar los diferentes tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades en los diversos Estados puede conllevar decisiones. Todas estas cuestiones pueden convertirse en un factor de deslocalización o localización de filiales bien de empresas con grandes niveles de contaminaciones bien de empresas que quieran aprovechar este régimen fiscal especial. Asimismo, no cabe perder de vista los problemas de fiscalidad internacional que pueden plantearse como son la aplicación de convenios de doble imposición así como de precios de transferencia consecuencia de la transmisión de derechos de emisión entre matrices y filiales o entre empresas vinculadas ante la ausencia de un mercado internacional de derechos de emisión. Estas consideraciones cobran siquiera mayor importancia respecto a los Mecanismos de Desarrollo Limpio debido a que su finalidad no es otra que la transmisión de las Reducciones de Emisiones generadas por una empresa de un país en vía de desarrollo a otra empresa de un país desarrollado.

Asimismo, se realizó un estudio jurídico de la **coordinación del régimen de comercio de los Derechos de Emisión con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas sobre emisiones atmosféricas**. A este respecto, cabe señalar que los citados impuestos gravan la emisión de los mismos gases sujetos al régimen de comercio previsto en la Ley 1/2005, razón por la cual puede suponer un aumento de los costes para las empresas emisoras. De esta forma, con este estudio se pretende poner de manifiesto de qué forma esta circunstancia ha sido tenida en cuenta por las diferentes Comunidades Autónomas a la hora de articular el régimen de comercio con los citados impuestos. En concreto, podemos constatar como, a fecha de hoy, determinadas Comunidades Autónomas han optado por declarar no sujetas las emisiones sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión. Sin embargo, otras no han previsto supuesto de no sujeción alguno ni siquiera alguna reducción o bonificación para minorar la cuota tributaria correspondiente. Este estudio constituyó la base para posteriormente realizar el estudio

económico de los efectos de combinación de ambos mecanismos: fiscalidad ambiental *versus* instrumentos económicos flexibles.

Después de haberse analizados los aspectos contables de los derechos de emisión, se analizaron las **consecuencias de este análisis en el Impuesto sobre Sociedades**. En este trabajo se contó con la encomiable orientación y guía de Iñaki Bilbao, Isabel Rodríguez, Ana I. Mateos y Juan I. Gorospe. Aunque la mayor parte de los resultados previos de este proyecto se han obtenido respecto al IS, aún debe profundizarse en su estudio. En concreto, se estudiaron las consecuencias fiscales que pueden tener las operaciones de agrupación de instalaciones emisoras en materia de precios de transferencia tras la modificación operada por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Asimismo, se estudiaron la fiscalidad de los diversos productos financieros en materia de derechos financieros (derivados, etc.) así como las diversas operaciones de cesión y transmisión y su incidencia en el Impuesto sobre Sociedades. Además y ante la eventual adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, deberá realizarse un estudio de sus consecuencias en la tributación de los Derechos de Emisión prestando especial atención a la IFRIC en materia de derechos de emisión. A estos aspectos, se añadió el estudio del juego de determinadas deducciones en materia de derechos de emisión en la medida que se mantengan tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Una vez finalizado el estudio jurídico de la coordinación prevista en nuestro ordenamiento entre los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas y los derechos de emisión, se realizó un **estudio de los efectos económicos de su combinación**. En este análisis se contó con la colaboración y guía de María Teresa Pastor, Ana I. Mateos, Juan I. Gorospe, Miguel Pérez de Ayala y Alberto Cornejo. 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. Los economistas han señalado que, en situaciones de certidumbre e información perfecta, un impuesto sobre las emisiones contaminantes (los impuestos pigouvianos) y un sistema de permisos de emisión negociables son mecanismos equivalentes. Pero en el mundo real estas condiciones será difícil que se garanticen, por lo que la elección no será neutral Frente a la elección entre uno u otro sistema, estudios de la OCDE han revelado que pueden ser compatibles.

De esta forma y siguiendo el citado estudio, se han indicado tres motivos potenciales –y no excluyentes entre sí– para la introducción de impuestos junto con un sistema de permisos negociables. En primer lugar, servirían para reducir el coste de la incertidumbre, dado que el uso conjunto de impuestos y permisos es preferible cuando los daños en el medio ambiente no son lineales y hay incertidumbre en los costes relativos a la reducción de emisiones. Por tanto, si el coste marginal de reducción es mayor que el estimado, los niveles de reducción serán mayores

bajo un sistema de permisos que bajo impuestos, al igual que las pérdidas de bienestar. Igualmente, si los daños marginales de las emisiones crecen de forma brusca y no lineal, el régimen de permisos será preferible en términos de pérdida de bienestar.

En segundo lugar, se ha indicado que contribuirían a penalizar el incumplimiento, ya que, mientras que un impuesto se diseña para permitir un comportamiento legítimo y estratégico por parte de una empresa, una multa es diseñada para que disuada de comportamientos considerados malignos o ilegítimos. El nivel óptimo de la multa variará dependiendo del coste de monitorizar las emisiones. Cuando el seguimiento es en tiempo real, la probabilidad de ser multado por incumplimiento es del 100%. Si el seguimiento es imperfecto, la multa debe ser también efectiva en cuanto a disuasión. Hay una relación inversa entre la probabilidad de ser cogido por incumplimiento y el nivel óptimo de la multa. Además las multas deben ser razonables y proporcionadas a las faltas.

En tercer lugar, se ha afirmado que podría servir para capturar las rentas inesperadas provenientes de la creación de permisos. Esto obedecería a que las asignaciones iniciales han sido gratuitas para las empresas, en lugar de conseguirlas mediante subastas, las empresas han recibido una renta inesperada por el valor de esos derechos asignados. Esta renta puede ser gravada con impuestos en conjunción con el sistema de permisos negociables. Aunque tiene más sentido aplicarlos a asignaciones relacionadas con bienes comerciales más que a contaminación, dependerá de cómo de importantes sean estas rentas en comparación con los costes totales de cumplir los objetivos de reducción.

Asimismo, y siguiendo las recomendaciones del *Libro Verde sobre el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea*, consideramos que los impuestos que graven adicionalmente estas emisiones se podrían centrar sobre las fuentes menores o las móviles cuyas emisiones son más difíciles o caras de supervisar. Así, ha ocurrido con el Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. En concreto, en la Ley de Acompañamiento de la Ley de Presupuestos para el 2005 de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprueban normas en materia de tributos y demás ingresos públicos y otras medidas administrativas y financieras se ha incorporado un nuevo supuesto de no sujeción relativo a las emisiones de dióxido de carbono realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de las asignaciones individuales se otorguen conforme al Plan Nacional 2005-2007. En concreto, se ha previsto la no sujeción de las emisiones de CO<sub>2</sub>, procedentes de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de GEI 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.

De esta forma a medida que alguno de los miembros del equipo de investigación fueron poniendo de manifiesto las diversas distorsiones antes mencionadas, como realizar operaciones relacionadas con los derechos de emisión exclusivamente por motivos fiscales, se estudió la forma de evitar que no se generen problemas de evasión o de incumplimiento de las leyes. Las políticas de inspección combinadas con la posibilidad de establecer sanciones son un instrumento clave que puede generar incentivos suficientes como para reducir los efectos medioambientales no deseados. Se analizaron todos estos aspectos desde la teoría de decisiones y la teoría de incentivos (juegos en condiciones de información asimétrica).

Se revisaron los resultados sobre las políticas óptimas de inspección fiscal y los posibles efectos de la evasión fiscal, y se cómo afecta la educación y la construcción de una moral fiscal en el comportamiento de los contribuyentes. Para ello, el grado de compromiso de la Administración en cuanto a la política a aplicar es crucial. Hay estudios que suponen que la Administración puede comprometerse a una política de inspección, mientras que otra parte de la literatura estudia el diseño de políticas de inspección cuando el recaudador no se puede comprometer.

Los resultados de la literatura respecto a la política de inspección óptima en el caso en el que la administración puede comprometerse presenta las siguientes características. Sólo se inspeccionarán aquellos contribuyentes que declaren rentas mas bajas (hasta un cierto límite). Los contribuyentes con rentas superiores no son nunca inspeccionados y declararan ese límite. Cuanto mayor sea el presupuesto de la administración para inspecciones, mayor cantidad de contribuyentes declararan de forma honesta y los posibles evasores declararan una renta mayor. La probabilidad con la que se inspecciona a los contribuyentes aumenta cuando los costes de inspección disminuyen y cuando el tipo marginal impositivo aumenta. Además, dicha probabilidad también es creciente con el nivel máximo de renta posible. En estos casos, los contribuyentes con menos ingresos evaden proporcionalmente más que los contribuyentes con más ingresos.

Para que la población afectada cumpla con sus obligaciones tanto fiscales cómo de reducción de las emisiones, la administración se apoya en diferentes instrumentos; algunos son informativos (campañas de concienciación), y otros son métodos coercitivos basados en estrategias de inspección (variación de las cotizaciones fiscales, variación del impuesto de sociedades, variación del IVA, etc.) y la aplicación de sanciones a los evasores.

## 6. BENEFICIOS DEL PROYECTO, DIFUSIÓN Y EXPLOTACIÓN EN SU CASO DE LOS RESULTADOS

En materia de beneficios, con la investigación realizada se espera incidir en el estudio de la fiscalidad de los derechos

de emisión y en particular de los mecanismos de desarrollo limpio para facilitar la toma de decisiones a los agentes públicos en esta cuestión. A su vez, se pretendió proporcionar a los agentes económicos que participan en este mercado una valiosa información ante las dudas que genera que esta materia en la práctica diaria. Los resultados obtenidos de este nuevo proyecto investigación fueron y serán objeto de publicación mediante artículos en las más prestigiosas revistas especializadas en materia tributaria, preferentemente de ámbito nacional. No obstante, todas aquellas que puedan tener relevancia internacional pretenden ser publicadas en revistas anglosajonas. Este mismo criterio será seguido respecto a las monografías que se publiquen por el grupo de Investigación del Instituto de Derecho y Ética Ambiental de la Universidad CEU Cardenal Herrera al cual nos integramos a raíz del presente proyecto de investigación. Asimismo, dicho grupo de investigación realizó las siguientes actividades en las que prestamos nuestra colaboración como organizador y ponente.

#### 6.1 Artículos realizados en el marco de la presente beca de investigación como autor exclusivo o colaborador por parte del beneficiario de la misma:

- "Tasas y precios públicos como medidas de protección al medio ambiente: especial referencia a los mecanismos de desarrollo limpio", realizado por César J. Galarza, a publicarse en el libro Homenaje al XX aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, por la Editorial Marcial Pons (adjunto como **Anexo I**).
- "El sistema tributario como complemento de los instrumentos previstos en el Protocolo de Kyoto: Impuestos con finalidad verde", realizado por Iñaki Bilbao Estrada (adjunto como **Anexo II**).
- "Aspectos administrativos del régimen de comercio de los Derechos de Emisión", realizado por Lorena Melchor (Adjunto como **Anexo III**).
- "La detracción de los derechos de emisión a las empresas eléctricas y su posible inconstitucionalidad", realizado por Iñaki Bilbao Estrada (se adjunta como **Anexo IV**).

#### 6.2 Jornadas realizadas en el marco del presente proyecto de investigación en las que colaboró como organizador y ponente el beneficiario de la misma:

- Jornadas: "Los aspectos jurídicos, contables y fiscales de los mecanismos de desarrollo limpio y los proyectos de aplicación conjunta", realizadas en las Ciudades de Elche, Alicante, los días 26 y 27 de Noviembre de 2008 (se adjunta power point de ponencia como **Anexo V**).

#### Autoridades

Directores: Dra. Dña. Ana Isabel Mateos Asotegui - Dr. D. Iñaki Bilbao Estrada.

Secretarios: Dr. D. César J. Galarza - D. Álvaro Antón Antón.

#### PROGRAMA

##### Miércoles, 26 de Noviembre

09:00 a 09:30 h.: Acreditación.

09:30 a 10:45 h.: "Aspectos económicos de los MDL y PAC", Ponentes: Dra. Dña. María Luisa Fernández Soto de Blas, Prof. Adjunta de Derecho Economía Pública, Universidad San Pablo CEU (Madrid), y D. José María Labeaga Azcona,, Director General del Instituto de Estudios Fiscales.

10:45 a 11:00 h.: Pausa para café.

11:00 a 12:15 h.: "Aspectos jurídicos de los MDL y PAC". Ponente: Dr. Dn. Iñigo Sainz Rubiales, Profesor titular de Derecho Administrativo de la Universidad de Valladolid.

12:15 a 12:30 h.: Pausa.

12:30 a 13:45 h.: "Los proyectos MDL y PAC: la experiencia de las empresas", Ponentes: ENDESA Y ABENGOA.

13:45 a 16:00 h.: Pausa para comer.

16:00 a 17:15 h.: Mesa redonda: "El comercio internacional de los MDL y PAC" Ponentes: Dra. Dña. Isabel Rodríguez Martínez. Profesora de Derecho Mercantil, de la Universidad CEU Cardenal Herrera (Valencia). PONENTE DE GARRIGUES.

17:15 a 17:30 h.: Pausa.

17:30 a 18:30 h.: La estructura de la inversión de los proyectos de MDL y PAC. PONENTE DE GARRIGUES.

18:45 a 19:45 h.: Aspectos contables de los MDL y PAC", Ponente: Dra. Dña. Ana Isabel Mateos Ansótegui, Profesora de Contabilidad de la Universidad CEU Cardenal Herrera (Elche).

19:45 h.: Receso.

##### Jueves, 27 de noviembre

09:00 a 10:15 h.: "La fiscalidad de los MDL y PAC (IS e IVA)". Ponentes: Dr. D. Juan Ignacio Gorospe Oviedo, Profesor de Derecho Financiero y Tributario, de la Universidad San Pablo CEU (Madrid) y Dr. D. Jesús Rodríguez Márquez (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario y Letrado del Tribunal Supremo)

10:15 a 10:30 h.: Pausa para café

10:30 a 11:30 h.: "La fiscalidad de los MDL y PAC (Fiscalidad internacional)". Ponentes: Dr. D. Alfredo García Prats, Profesor Titular de Derecho Financiero, Universidad de Valencia, D. Manuel Gutierrez Lousa, Instituto de Estudios Fiscales.

11:30 a 12:30 h.: "La fiscalidad de los MDL y PAC en Latinoamérica" Ponentes: Dr.D. Angel Urquiza Cavallé, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rovira I Virgili (Tarragona) y Dr. D. César J. Galarza, Instituto de Derecho y Etica Ambiental.

12:45 a 13:30 h.: La experiencia de las empresas: Abengoa y ENDESA.

13h30- 14h30: La experiencia de los despachos de abogados. PONENTES DE GARRIGUES.

14:00 a 16:00 h.: Pausa para comer.

16:00 a 17:30 h.: Debate

17:30 h.: Clausura de las jornadas.

Cabe resaltar que esta jornada se duplicará durante el año 2009 en las ciudades de Valencia y Barcelona.

## 7. HISTORIAL DEL EQUIPO DE INVESTIGACIÓN DEL INSTITUTO DE DERECHO Y ÉTICA AMBIENTAL DE LA UNIVERSIDAD CARDENAL HERRERA CEU

El equipo de investigación de Instituto de Derecho y Ética Ambiental (IDEA) de la Universidad Cardenal Herrera CEU está integrado por un conjunto de profesores relativamente jóvenes junto a otros ya contrastados, constituye un grupo de investigadores interdisciplinar surgido a principios de 2005 y que se han especializado en la fiscalidad de los derechos de emisión. Esta interdisciplinariedad viene motivada por la necesidad de realizar una aproximación previa a otras disciplinas –derecho constitucional, derecho administrativo, derecho comunitario, derecho mercantil y contabilidad– antes de afrontar el objeto de este proyecto. Asimismo y en aras de evaluar la citada fiscalidad, se han incorporado investigadores del área económica a efectos de valorar los efectos económicos de la política fiscal en materia de derechos de emisión. Los integrantes del IDEA, a pesar de su juventud, cuentan ya con numerosas publicaciones sobre temas estrechamente relacionados con la fiscalidad y contabilidad de los derechos de emisión, prestigiosos premios de investigación (como los otorgados por el Centro de Estudios Financieros), la realización de varias estancias de investigación en Universidades españolas y extranjeras, así como la experiencia que proporciona la participación en anteriores proyectos, como acreditan los documentos curriculares adjuntos. Asimismo, contamos con la participación de un destacado miembro del Instituto de Estudios Fiscales, órgano asesor del Ministerio de Economía y Hacienda así como de la Dirección General Tributaria y que les permite acceder a la opinión de las autoridades tributarias en esta materia.

### 7.1 Historial del equipo del IDEA

#### 7.1.1 Publicaciones

- “El Impuesto sobre Sociedades y los derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero. Retos y oportunidades”, Revista de Contabilidad y Tributación núm. 285, 2006, págs. 83-128. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos. Finalista de la XVI Edición del Premio Estudios Financieros.
- “Régimen tributario de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>”, Tribuna Fiscal núm. 190/191, 2006, págs. 36-39. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos.
- “La planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades a través de los derechos de CO<sub>2</sub>”, Tribuna Fiscal núm. 194, 2006, págs. 16-31. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos.
- “Los derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, Crónica Tributaria, (en prensa, aceptado para su publicación). Autores: Iñaki Bilbao y Jesús Rodríguez.

- Los derechos especiales de emisión de dióxido de carbono en el Derecho español, Revista de Derecho Mercantil (en prensa, aceptado para su publicación). Autor: Isabel Rodríguez Martínez.
- El registro de los derechos de emisión CO<sub>2</sub>, Revista de Derecho Bancario y Bursátil (en prensa, aceptado para su publicación). Autor: Isabel Rodríguez Martínez.

#### 7.1.2 Asistencia a Congresos

- “Cuestiones tributarias derivadas de la aplicación de los mecanismos flexibles previstos en el protocolo de Kyoto: especial referencia al comercio de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>”. Autores: Iñaki Bilbao y Ana Isabel Mateos. VIII Coloquio Internacional de Derecho Tributario que organizan la Universidad Austral (Buenos Aires) y el Austral- Centro de Extensão Universitária –CEU– (San Pablo, Brasil) que se realizó en el Auditorio de la Universidad Austral, en Buenos Aires, los días 8 y 9 de septiembre de 2006. Publicación de la ponencia en las actas del Congreso.
- “La Contabilidad de los derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero. Consecuencias fiscales” Ana I. Mateos e Iñaki Bilbao. Enviado a “New Challenges of Accounting Ethics, Independence and Critical Thought”. XI Accounting Congress. Lisboa, 16/18 de noviembre de 2006.
- “El cumplimiento del principio de reserva de ley en determinadas prestaciones patrimoniales públicas derivadas de normas comunitarias”. Autores Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco. Foro Sáinz de Bujanda: “Ley General Tributaria y Derecho Comunitario”, Instituto de Estudios Fiscales, septiembre de 2006, la ponencia será publicada en un documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.
- Jornadas “El comercio de Derechos de emisión de CO<sub>2</sub> Retos y oportunidades”. Universidad CEU Cardenal Herrera. Directores: Iñaki Bilbao Estrada y Gabriel Doménech Pascual.
  - Conferencia: “Los derechos de emisión: aspectos jurídicos mercantiles”. Ponente: Isabel Rodríguez Martínez.
  - Mesa redonda. “La fiscalidad de los derechos de emisión”. Ponentes: Iñaki Bilbao Estrada, Alberto Cornejo Pérez y Jesús Rodríguez Márquez.
  - Mesa redonda: “La contabilidad de los derechos de emisión” Ponentes: Begoña Giner Inchausti y Ana I. Mateos Ansótegui.

#### 7.1.3 Proyectos o contratos de investigación relacionados

- Mateos Ansótegui, A.I. (Dpto. de Economía y Empresa de la Universidad CEU Cardenal Herrera): Aspectos económicos y fiscales del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad Valenciana.
- Doménech Pascual, Gabriel (Dpto. Derecho Público de la Universidad CEU Cardenal Herrera): El comercio de derechos de emisión de gases de efecto in-

vernadero en la Comunidad Valenciana: aspectos jurídicos y económicos financiado por la Generalitat Valenciana.

- Bilbao Estrada, I. (Dpto. Derecho Público de la Universidad CEU Cardenal Herrera): Régimen contable y tributario de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero financiado por el Instituto de Estudios Fiscales.

Además, cabe resaltar los trabajos y la especialización de Alfredo García Prats en materia de fiscalidad internacional y, especialmente, en precios de transferencia así como las publicaciones en revistas de impacto de María Teresa Pastor Gozábez en políticas de incentivos. Por otra parte, destaca la especialización en financiación autonómica y, en particular, de fiscalidad ambiental de Juan I. Gorospe Oviedo y de Miguel Pérez de Ayala en materia de doble imposición interna a efectos del estudio de la combinación entre el régimen de comercio de derechos de emisión y de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas. Por último, no debemos dejar de destacar la aportación de Alberto Cornejo Pérez, dados sus estudios y experiencia en materia de fiscalidad ambiental, y la de José Vicente Pedraza Bochons por su trayectoria académica e investigadora.

## 8. ANEXOS

- **Anexo I:** Artículo: “Tasas y precios públicos como medidas de protección al medio ambiente: especial referencia a los mecanismos de desarrollo limpio”, realizado por Cesar J. Galarza, a publicarse en el libro Homenaje al XX aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, por la Editorial Marcial Pons.
- **Anexo II:** Artículo: “El sistema tributario como complemento de los instrumentos previstos en el Protocolo de Kyoto: Impuestos con finalidad verde”, realizado por Iñaki Bilbao Estrada.
- **Anexo III:** Artículo: “Aspectos administrativos del régimen de comercio de los Derechos de Emisión, realizado por Lorena Melchor”.
- **Anexo IV:** Artículo: “La detección de los derechos de emisión a las empresas eléctricas y su posible inconstitucionalidad”, realizado por Iñaki Bilbao Estrada.
- **Anexo IV:** *Power Point* de ponencia: “Los mecanismos de desarrollo limpio en América Latina” presentada por Cesar J. Galarza en las Jornadas: Aspectos Jurídicos y Contables de los Mecanismos de Desarrollo Limpio”, Elche, Noviembre de 2008.

Valencia – Elche, Diciembre de 2008

## ANEXO I

# “TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS COMO MEDIDAS DE PROTECCIÓN AL MEDIOAMBIENTE. ESPECIAL REFERENCIA A LOS MECANISMOS DE DESARROLLO LIMPIO”

Por César J. GALARZA<sup>1</sup>

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. TASAS Y PRECIOS: ASPECTOS TEÓRICOS. 1. Cuestiones preliminares. 2. Aproximación conceptual a las tasas y los precios públicos. 3. La primacía de la forma y la sustancia en las tasas y los precios públicos: a) Apostillas introductorias sobre el sustancialismo vs. formalismo. b) Implicancias de la problemática del sustancialismo y formalismo. Especial referencia a las tasas y los precios públicos. 4. El problema de la cuantía en la tasa y los precios públicos. III. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y MEDIOAMBIENTE. 1. La problemática de la protección del medioambiente: nociones preliminares. 2. Los mecanismos de desarrollo limpio. 3. Eventual vinculación entre las tasas, los precios públicos y la protección del medioambiente, con especial referencia a los mecanismos de desarrollo limpio. IV. ALGUNAS CONCLUSIONES.

## I. INTRODUCCIÓN

La temática relativa a las tasas y los precios públicos, traída a la mesa de discusiones algunas veces a raíz de la consagración del precio público, y otras por constituir la proliferación desmedida de las tasas como fuente de financiamiento de los entes locales, se ha convertido en los últimos años en un tema estrella en la doctrina iberoamericana.

En el presente trabajo, a modo de humilde homenaje a los 50 años del INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ILADT) que ya en sus *XV Jornadas realizadas en Caracas del 14 al 19 de octubre del año 1991* trató el tema de las tasas y los precios públicos, nos proponemos tender un puente de conexión entre dicho tema con otro que ocupa la agenda diaria de foros académicos y gubernamentales: la protección y conservación del medioambiente, y en particular lo relativo a los efectos del cambio climático mundial. Tema cuya urgencia en la necesidad de concientización global demanda la realización de la mayor cantidad de esfuerzos posibles, por mínimos que sean, en torno a su difusión, desde todos los ámbitos del conocimiento puesto que la eficacia de las acciones y planes gubernamentales dependerá de su puesta en práctica por parte de los ciudadanos comunes. Creemos que su intro-

<sup>1</sup> Doctor por la Universidad de Santiago de Compostela. Profesor de Derecho Tributario en las Facultades de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA) y Austral. Becario de investigación posdoctoral de la Universidad CEU-Cardenal Herrera en el proyecto “La fiscalidad de los mecanismos de desarrollo limpio”, financiado por la Fundación MAPFRE (año 2008).

ducción en una obra de proyección internacional como la presente puede constituir nuestro pequeño aporte a la difusión de la cuestión, y nos hemos tomado el atrevimiento en tal sentido.

Respondiendo a la finalidad netamente académica de la presente obra colectiva, ceñiremos nuestro trabajo a un plano exclusivamente dogmático, intentando reducir al mínimo las referencias al derecho positivo, sin perjuicio de acudir a ellas cuando resulte estrictamente necesario.

Con esta mira realizaremos un primer acercamiento a los conceptos de tasas y precios públicos, nos introduciremos luego en la discrepancia que podría existir entre la forma y la sustancia de dichos institutos, finalizando la sección con un breve repaso sobre la problemática de la fijación de su cuantía.

En la segunda parte de del trabajo intentaremos vincular a las tasas y a los precios públicos con la protección del medioambiente. Para ello previamente daremos un vistazo general a la situación actual del problema del cambio climático y las soluciones internacionales intentadas para paliar los efectos nocivos del mismo.

Concluiremos nuestra investigación intentando establecer un puente de unión entre las tasas y los precios públicos con los mecanismos de desarrollo limpio, extrayendo para finalizar algunas conclusiones puntuales sobre el tema.

## II. TASAS Y PRECIOS: ASPECTOS TEÓRICOS

### 1. Cuestiones preliminares

Si bien resulta ocioso recordar que el mantenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines implica la realización de innumerables gastos para cuya sustentación aquel necesita de recursos económicos, ello es de utilidad para señalar que de las diversas clasificaciones de ingresos estatales se ha generalizado y convertido en clásica la que los divide en *ingresos de derecho público e ingresos de derecho privado*. Los primeros serían aquellos realizados por la administración cuando actúa como Administración Pública en el marco del derecho público<sup>2</sup>, y los se-

<sup>2</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, Juan J., *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. 24° ed. Corregida y puesta al día. Derecho Financiero*, Marcial Pons, Barcelona- Madrid, 2004, pp. 162 ss.

Está muy difundida también, entre muchas otras, la clasificación que divide a los recursos estatales en “ingresos originarios y derivados”. Por lo primeros se entiende a aquellos “que recibe el Estado por la venta o explotación de los bienes que son de su propiedad y las sumas que voluntariamente le facilitan los particulares en calidad de empréstito” y por los segundos a los que “el Estado actúa en pleno ejercicio de su poder de imperio, exigiendo su ingreso coactivamente a los particulares (cfr. GALLI, Pablo G., “Recursos Públicos”, en: VV.AA., *Manual de Finanzas Públicas*, AZ Editora, Buenos Aires, 1986, pp. 170 ss.). Los ingresos originarios quedarían amparados entonces por el Derecho Privado y los derivados por el Derecho Público. Y como señala Pablo Galli, “la consecuencia más importante que por tratarse los recursos derivados de una detracción de parte de la riqueza de los individuos,

gundos los efectuados por ésta cuando procede como particular, sometiéndose en su relación con los demás particulares a las normas del derecho privado<sup>3</sup>.

Entre los ingresos públicos de derecho privado encontramos a aquellos que provienen del patrimonio territorial, industrial y comercial del Estado, y entre los de derecho público a las entradas al erario público producidas por impuestos extraordinarios, por emisión de dinero, por las ventas extraordinarias de patrimonio estatal y deuda pública, a las sanciones pecuniarias, a los productos de monopolios, y por supuesto que los ingresos tributarios<sup>4</sup>.

En este orden de cosas, los recursos tributarios ostentan un rol principal entre los ingresos de Derecho Público puesto que constituyen el ingreso “ordinario” de Derecho Público. Debido a ello estimamos inevitable establecer antes de proseguir nuestro trabajo qué entendemos por tributo como punto de partida en nuestro posterior desarrollo. Así, plegándonos a la doctrina tributaria mayoritaria podemos conceptualizar a los tributos como aquellas exacciones coactivas establecidas por ley en cabeza de los contribuyentes, que pueden tener su origen y fundamento, ya sea en la sola existencia de capacidad económica de los ciudadanos para contribuir al sostenimiento del Estado (impuestos), o en la retribución de un servicios brindado por el Estado (tasas), o en un beneficio especial concedido a los ciudadanos (contribuciones especiales). Esta clasificación tripartita de tributos en impuestos, tasas y contribuciones ha sido aceptada en forma casi unánime por la doctrina tributaria, consecuentemente se ha reflejado también, de uno u otro modo, en la mayoría de los ordenamientos jurídicos iberoamericanos.

No obstante ello, y pese a que la distinción en impuestos, tasas y contribuciones resulta hasta redundante en el plano académico, lo prístino de la cuestión teórica cobra opacidad al trasladarse al ámbito fáctico ya sea porque existen casos en los cuales el nombre otorgado al tributo en la norma tributaria no condice con la sustancia del tributo que realmente se establece<sup>5</sup>, o bien porque en algunas oportunidades son los mismos tribunales quienes admiten la existencia expresa o tacita de otras categorías tributarias<sup>6</sup>.

Con respecto a la primera cuestión podríamos argumentar que una adecuada exégesis jurídica de las normas tributarias debiera resultar suficiente para desentrañar la verdadera naturaleza jurídica del tributo del que se trate,

sin embargo, lo cierto es que a tal resultado sólo se llega en los hechos con la intervención de la justicia, con lo cual el contribuyente ha tenido que recorrer previamente a ello el intrincado laberinto de los procedimientos administrativos, interponiendo recursos que la mayoría de las veces concluyen en resoluciones “re-confirmatorios” de la primera decisión administrativa, y ello le significa un inútil dispendio de tiempo y recursos que aumentan considerablemente no sólo los costos, sino la agilidad y fluidez de los circuitos comerciales.

Con relación a la segunda problemática opinamos que si bien es loable la intención de los magistrados de respetar la intención política no-cuestionable del legislador en el establecimiento de cada tributo y la potestad estatal de crear nuevas categorías tributarias siempre que se respeten los principios jurídicos tributarios, el respeto a la clasificación tripartita clásica de tributos establecida de antigua data en la doctrina tributaria coadyuva al mantenimiento de la seguridad jurídica y estabilidad en el derecho, necesarias para el progreso económico del país, las que pueden ser vulneradas con una constante creatividad legislativa en lo referido a nuevos tributos. Es cierto que quizás, como alegan algunos autores<sup>7</sup>, ha llegado el momento de re-pensar académicamente la clasificación tripartita de tributos, pero ello debe realizarse de modo sopesado y con apoyatura científica y de fondo jurídico, y no de modo compulsivo para justificar inmediatas necesidades presupuestarias.

Ahora bien, pese a lo interesante de las cuestiones expuestas no es nuestra intención ahondar de lleno aquí en la problemática de confusión entre distintos tipos de tributos, sino centrarnos puntualmente en el límite difuso que puede hallarse entre dos tipos de recursos económicos estatales: las *tasas* y los *precios públicos*, tema al que dedicaremos los siguientes apartados.

## 2. Aproximación conceptual a las tasas y los precios públicos

Previo a todo quisiéramos dejar sentado que en líneas generales entendemos por tasa a “[...] aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo”<sup>8</sup>, y por precio público a “[...] las prestaciones en dinero o en especie recibidas por una entidad estatal como contrapartida por la enajenación o utilización de un bien o la realización de una actividad de cualquier naturaleza, divisibles o individualizables, y prestadas efectivamente al obligado, y siempre que dichos ingresos tengan su fuente jurídica en un verdadero acuerdo de voluntades manifestado, como

la exigencia del cumplimiento de su pago debe venir impuesta por la ley; en tanto oque el ingreso de los recursos originarios al Tesoro puede venir como resultado de la libre contratación de las partes o de la fijación del precio del servicio unilateralmente por la Administración, cuando ésta actúa en régimen de monopolio, valor que, ubicada la actividad dentro del derecho común, no puede alejarse de la ley de mercado, especialmente en sociedades como la nuestra” (*ibidem*, p. 171).

<sup>3</sup> Cfr. FERREIRO LAPATZA, Juan J., *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pp. 162 ss.

<sup>4</sup> *Ídem*.

<sup>5</sup> P. e.: las tasas municipales en Argentina.

<sup>6</sup> P.e.: Sentencia del TC Español 185/1995 del 14 de Diciembre.

<sup>7</sup> Vid en este sentido: VILLAR ESCURRA, María, “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envase”, *Quincena Fiscal*, Octubre 1997, II.

<sup>8</sup> FERREIRO LAPATZA, Juan J., *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., p.208.

mínimo, en la libertad jurídica de recibir o no el bien de la actividad”<sup>9</sup>.

Vista así, la distinción teórica entre tasas y precios públicos no genera mayores inconvenientes ya que en las tasas hallamos un monto cobrado en forma coactiva por el Estado como contrapartida de la prestación de un servicio estatal, que por ser un tributo se encuentra enmarcado dentro de los principios básicos del Derecho Tributario (fundamentalmente el de legalidad); mientras que en los precios públicos si bien existe un servicio estatal o uso del dominio público, no se da el elemento de coactividad al ser la contratación voluntaria y potestativa para el particular. De este modo, al no integrar el precio público ninguna de las categorías clásicas tributarias se encontrará excluido del ámbito del Derecho Tributario, no resultándole aplicable los principios que rigen dicha materia.

Como vemos el elemento de “voluntariedad” en la contratación resulta clave en la distinción entre la tasa y el precio público; esto ya fue establecido en las *XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* referenciadas anteriormente<sup>10</sup>, e incluso se halla reflejado en algunos ordenamientos jurídicos iberoamericanos<sup>11</sup>. Sin embargo, aún en los países que otorgan consagración positiva a la distinción entre tasas y precios públicos, la nitidez de la división se difumina en la práctica cuando se trata de servicios públicos en los que, a pesar de cobrarse un “precio”, el servicio prestado por el Estado resulta de algún modo obligatorio, puesto que ello torna al recurso más cercano a la tasa al existir cierto tipo de elemento coactivo. La importancia de la distinción no es menor ya que, como enunciamos *supra*, la adopción de una u otra postura con-

llevará la sujeción o no del instituto a los principios constitucionales tributarios que hacen a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Quizás uno de los ejemplos paradigmáticos del endeble límite conceptual entre tasa y precio público pueda encontrarse en el caso de los servicios monopolizados por el Estado en los que, si bien su utilización es potestativa y libre por parte de los particulares, su uso les resulta imprescindible, ya sea para poder vivir con un mínimo de decoro, o bien porque la demanda resulta impuesta por dispositivos legales<sup>12</sup>. Por ello, junto a algunos autores, entendemos que “si efectivamente no existe libertad para decidir la utilización o no del servicio monopolizado –sea que esa falta de libertad responda a circunstancias de hecho ineludibles, y más aún si responde a una imposición legal–, debemos analizar si realmente nos hallamos ante un precio o si, por el contrario, no estamos ante un verdadero tributo disimulado bajo la apariencia formal de un precio, el cual podrá ser una tasa, un impuesto o aún una contribución especial; su naturaleza dependerá de los demás elementos que caractericen la prestación particular y el servicio o actividad que realice el Estado”<sup>13</sup>.

Pese a que un sector de la doctrina tributaria ha sostenido que el elemento de la voluntariedad no es esencial en la configuración del precio público<sup>14</sup>, compartimos con BLANCO que “el sostener que el acuerdo de voluntades no es esencial para distinguir «precio público» de «tributo», implica admitir una categoría de ingresos públicos que podríamos denominar «precios coactivos»; es decir, precios no originados en el concurso de voluntades”<sup>15</sup>, y si bien ello podría resultar un camino viable resulta más oportuno echar mano de la correcta interpretación jurídica para distinguir la verdadera sustancia de cada uno de dichos institutos, dando primacía a ésta sobre el *nómen iuris* o la forma utilizada por el legislador. A dicha cuestión dedicaremos algunas palabras.

### 3. La primacía de la forma o la sustancia en las tasas y los precios públicos

#### a) Apostillas introductorias sobre el sustancialismo vs. formalismo<sup>16</sup>

El formalismo en oposición al sustancialismo se presenta como la constante tirantez entre las formas jurídicas conferidas a un instituto, instrumento o acto y la realidad que

<sup>9</sup> BLANCO, Andrés, *Tributos y precios públicos*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2005, p. 30.

Para un estudio ampliado de los precios públicos remitimos a: GARCIA NOVOA, César, “La sentencia del Tribunal Constitucional 185/1985, de 14 de Diciembre y su influencia sobre la potestad tributaria”, en: *RTT*, N° 36, pp.53; ILADT; ponencias y conclusiones del tema I: “Tasas y precios”, de las *XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Caracas, Venezuela, 1991, [en línea]. Disponible en Web: [www.iladt.org/documentos](http://www.iladt.org/documentos); LITAGÓ LLEDÓ, Rosa, “Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3. CE”, en *Civitas* 201/1999, pp.261 ss.; LOSANO SERRANO, Carmelo “Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestaciones de servicios”, en *Quincena Fiscal*, 116/2002, p. 611 ss.; NAVARRO HERAS, Rosa, “El régimen de tasas y precios públicos a examen”, en: *ISEL. Cuadernos de gestión Pública* [artículo en línea]. Disponible en Web: [http://www.isel.org/cuadernos\\_l/gestion/ra\\_navarro.htm](http://www.isel.org/cuadernos_l/gestion/ra_navarro.htm); PAGÈS I GALTÈS; Joan, “Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y precios locales”, en: *Tributos Locales*, 4/2001, pp. 15 ss.; PALAO TABOADA, Carlos “«Precios públicos»: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho español”, en: *Civitas*, 11/2001, pp.445 ss., entre otros.

<sup>10</sup> Conclusión N° 2.

<sup>11</sup> Así el art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos española (Ley 8/1989 de 13 de abril) establece que “tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”.

<sup>12</sup> VILLEGAS, Hector B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed. Actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 2005 pp. 186 ss.

<sup>13</sup> VILLEGAS, Hector B., *Curso de finanzas, op. cit.* pp. 188-189.

<sup>14</sup> Vid. VALDÉS COSTA, Ramón., *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed, Depalma-Temis\_Marcial Pons, Bogotá, 1996, p. 25.

<sup>15</sup> BLANCO, Andrés, *Tributos y precios...*, *op. cit.*, p. 16.

<sup>16</sup> Haremos uso en el presente apartado de algunas consideraciones y conclusiones expuestas en nuestro trabajo: “El *nómen iuris* de los institutos tributarios, en especial de las tasas, y la necesidad de dar primacía a la verdad jurídica objetiva. Sustancialismo vs. formalismo: sus implicancias prácticas desde el punto de vista institucional”, en: BULIT GOÑI, Enrique, Dtor., *Tasas municipales*, T. I., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, pp. 97 a 127.

presentan en los hechos<sup>17</sup>; o sea, la correspondencia entre el *nomen iuris* otorgado a un instituto jurídico y la sustancia que lo informa.

Como recuerda algún autor, “la dualidad comparativa «sustancia sobre forma» proviene de la jurisprudencia norteamericana. En «U.S. v Phellis» (1921) la «forma» adoptada en una transacción es, en general, la etiqueta que las partes le asignan, por ejemplo, llamando préstamo a lo que en realidad podría ser una compraventa. La justicia (y la Administración fiscal) no están limitadas a esa etiqueta, pudiendo avanzar sobre la verdadera sustancia legal, prescindiendo de la forma (etiqueta asignada por las partes)”. [...] “El concepto de sustancia (legal) individualiza o apunta a los derechos y obligaciones en una relación legal; por ejemplo, si una transacción debe caracterizarse como venta o alquiler. La función principal del concepto de la sustancia legal implica recurrir a la naturaleza de la operación para desentrañar si es simulada o errónea con el fin de hacer recaer, sobre el contribuyente, la obligación tributaria”<sup>18</sup>.

Pero si a cada *nomen iuris* corresponde un concepto específico, también a cada forma corresponde una sustancia concreta, y ambas deben permanecer en un delicado equilibrio a fin de resguardar al instituto jurídico. Con esto queremos decir que si la realidad fáctica del acto no coincide con su forma, una correcta interpretación jurídica debería ser capaz de cercenar los efectos jurídicos de éste a fin de llevar el acto a su cauce normal, o bien lograr su invalidación conservando el equilibrio mencionado.

Esta necesidad de recurrir a la exégesis jurídica para dilucidar la verdadera naturaleza de cada instituto en particular afecta directamente al contribuyente ya que como sabemos la interpretación de la norma tributaria no sólo se realiza en el ámbito judicial sino que también se encuentra habilitada para ello la Administración Tributaria.

El quiebre del fino equilibrio entre sustancia y forma en el ámbito tributario puede provenir tanto de los particulares cuando deforman la realidad de un acto para intentar su encuadre en una forma jurídica más conveniente a sus negocios, como del Estado, cuando en un intento de evitar las consecuencias de las conductas de los contribuyentes que supone orientadas a un actuar engañoso, desconoce sin miramientos las formas otorgadas por éstos a sus actos; o bien cuando, el legislador –orientado por un interés recaudatorio–, otorga a un instituto un *nomen iuris* distinto al que verdaderamente corresponde al hecho imponible que pretende captar con el tributo.

Dado que el uso indebido de la forma por los contribuyentes se encuentra ampliamente tratado en la doctrina tributaria, a su lectura remitimos para una mayor profundización

zación<sup>19</sup>; por ello nos concentraremos aquí en las implicancias institucionales que podría llegar a tener la utilización indebida de la disyuntiva sustancia-forma por parte del Estado.

Al hilo de esta cuestión entendemos que el uso indebido de la primacía del sustancialismo sobre la forma, abre una peligrosa puerta al desconocimiento de los derechos de los contribuyentes, y sirve de herramienta a la Administración Fiscal para, en muchos casos, omitir la verdadera voluntad de las partes puesto que no podemos negar que, si bien es cierto que la intención de los contribuyentes en algunas oportunidades se encuentra orientada a burlar el Derecho, la mayoría de las veces se dirige únicamente a la adopción de, entre las vías legales permitidas, aquella estrategia comercial que resulta menos onerosa para el negocio; o incluso a utilizar el camino más adaptable al caso cuando existe un vacío legal para una situación determinada<sup>20</sup>.

### **b) Implicancias prácticas de la problemática del sustancialismo vs. formalismo. Especial referencia a las tasas y los precios públicos.**

Conforme lo dicho en el apartado anterior, estimamos que resulta primordial la correcta calificación legislativa de un instituto jurídico dirigido a obtener recursos económicos por parte de los ciudadanos, esto porque, como señala GARCIA NOVOA, en honor al principio de seguridad jurídica, la certeza del sistema tributario “[...] exige que las leyes tributarias se elaboren de tal manera que de su contenido se desprenda la garantía de que el ciudadano pueda conocer las consecuencias fiscales de sus actos. Es importante que tal conocimiento le permita prever y, consiguientemente planificar sus conductas, renunciando incluso a realizar determinados hechos gravados, para realizar otros que no lo están –fraude a la ley– o acudiendo a hechos tipificados, pero con un gravamen inferior –economía de opción–. En suma que el particular pueda plani-

<sup>19</sup> Vid.: FERREIRO LAPATZA, José, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal, en: DE BARROS CARVALHO, Paulo, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003, *passim*; ILADT, “IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudios tributarios”, Portugal, 1970, Tema II: “La evasión fiscal legítima, concepto y problemas” ponencias generales y conclusión; ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, 2º ed., Marcial Pons, Madrid, 1999, *passim*; RUIZ TOLEDANO, José I., *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, *passim*, entre otros.

<sup>20</sup> Cabe señalar, que como bien apunta Heleno TAVEIRA TORRES, el principio de tipicidad tributaria veda la aplicación de la analogía en el ámbito tributario y “[...] no parece procedente hablar de la existencia de “lagunas” en el ámbito de incidencia de los tipos tributarios impositivos: o las normas alcanzan el hecho, por encontrarse su concepto en el campo semántico del concepto de las normas, o no lo alcanzan, cuando sus propiedades no permiten adecuación al campo de influencia semántica de la norma tributaria, quedando en el dominio de la no incidencia” (cfr.: “Interpretación económica, extensiva, finalista o análoga del derecho tributario, en CASÁS, José O., coord., *Impretación económica de las normas tributarias*, Abaco, Buenos Aires, 2004, *op. cit.*, p. 365-366).

<sup>17</sup> Para un estudio profundizado sobre el tema remitimos a: ALTAMIRANO, Alejandro C., «La regla del “*substance over form*” y la influencia del Derecho Anglosajón sobre el Derecho Argentino», en: CASÁS, José O., Coord., *La interpretación de las normas tributarias*, Abaco, Buenos Aires, 2004, pp. 459 ss., y MENEHINI, Lucas E., “Forma y sustancia en el Derecho Tributario”. [artículo en línea]. Disponible en Web: (www.aaf.org.ar).

<sup>18</sup> ALTAMIRANO, Alejandro, “La regla del...”, *op. cit.*, p. 491.

ficar fiscalmente su conducta, y si así lo estima oportuno, condicionar por motivos tributarios, las decisiones referentes a su actividad económica”<sup>21</sup>.

La aplicación de la primacía de la sustancia sobre la forma en la interpretación de un instituto tributario puede ocasionar un estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes, y ésta, originada en el mismo ámbito institucional, se materializa concretamente en un desaliento a la inversión nacional y extranjera, como una consecuencia palpable de la incertidumbre que poseen los empresarios sobre la suerte que correrá la interpretación de sus negocios que eventualmente puedan hacer los encargados de la exégesis de la norma tributaria. De este modo, resulta muy probable que la falta de certeza mencionada, se convierta fácilmente en un peligroso aliento al fenómeno de la economía sumergida como modo activo de resistencia fiscal<sup>22</sup>.

A raíz de lo dicho, a nuestro modo de ver la regla del *substance over form* no es trasladable directamente desde el Derecho Anglosajón a los ordenamientos jurídicos de origen continental<sup>23</sup>, al menos no sin antes asegurar la plena vigencia de otros principios como el de capacidad contributiva, el de seguridad jurídica, el de tipicidad, etc., ya que pareciera ser que su carácter tácito, o derivado de otros principios constitucionalizados, autoriza a ciertos organismos u administraciones tributarias a su desconocimiento.

Pero como ya dijimos, la contraposición “sustancia-forma” puede presentarse también otorgando el legislador –movido por un afán recaudatorio– en una norma un *nomen iuris* erróneo a un tributo que en todas sus características encuadra en otra especie tributaria.

En este campo, se ha podido observar en algunos países (p.e.: Argentina) una peligrosa tendencia al uso indebido del formalismo por parte de ciertos municipios que, apremiados por la necesidad de obtener recursos, y ante la imposibilidad de crear tributos de otro tipo dadas sus limitaciones en la potestad tributaria<sup>24</sup>, crean “supues-

tas tasas” que nada tienen que ver, salvo el pretendido *nomen iuris*, con el concepto y las características jurídicas del tributo tasa.

La tensión descrita anteriormente en la identificación del sustrato de la tasa se ha debido concentrar en torno a la prestación efectiva o potencial del servicio, siendo actualmente mayoritaria la postura jurisprudencial y doctrinaria que se inclina por considerar imprescindible la prestación efectiva del servicio por parte del estado para calificar al tributo como tasa.

Respecto a ello, con acertado criterio, algunos autores han señalado que la disquisición referida a la prestación efectiva o no del servicio en la tasa proviene del error de “[...] confundir la prestación del servicio (que siempre ha de darse, pues forma parte del hecho imponible de las tasas que se cobran por eso mismo), con el aprovechamiento que del mismo pueda hacer el contribuyente (lo que viene a coincidir, en términos genéricos con el beneficio que puede recibir, aunque no necesariamente ha de darse para la perfección jurídica del tributo)”<sup>25</sup>.

Lo cierto es que un tributo establecido en ésta línea es a todas luces desajustado a derecho, y su impugnación debe ser, sin lugar a dudas, sostenida por los encargados de la aplicación de la norma para que el control del equilibrio de poderes no se convierta sólo en una entelequia<sup>26</sup>.

Ahora bien, la problemática hasta aquí descrita respecto a las tasas y su confusión con otros tributos puede trasladarse también a los precios públicos puesto que si como afirmamos *supra* los precios públicos escapan a la aplicación de los principios del Derecho Tributario (sobre todo el de legalidad), una espuria calificación de un instituto jurídico como precio público, cuando corresponde a la sustancia de una tasa, podría resultar ser una ventana abierta hacia un desconocimiento de los derechos y garantías que amparan al contribuyente.

En este orden de ideas, como señala algún autor (en su crítica a la ley 18/1889 de Tasas y Precios Públicos española anterior a la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995 del 14 de diciembre de 1995)<sup>27</sup>, uno de los principales errores del legislador de dicha norma ha sido “la misma utilización del término precio público. Ha causado asombro entre la doctrina española que ingresos regulados por normas de derecho público fueran denominadas precios públicos. Pero este hecho, más que ser utilizado para poner de manifiesto la contracción, o el error de denominación, de llamar precio

<sup>21</sup> GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, *op. cit.*, p. 117.

<sup>22</sup> Entendemos a la resistencia fiscal como aquella conducta de rebeldía de los contribuyentes, concretada en el no-pago del tributo, como reacción a la observación de la realidad de no ver encausado el pago de sus tributos en la satisfacción de los gastos públicos (buenos servicios de educación, salud, seguridad, justicia, etc.).

<sup>23</sup> Cfr. ALTAMIRANO, Alejandro C., “La regla del...”, *op. cit.*, pp. 462 ss.

<sup>24</sup> Para una análisis del contenido, extensión y límites de la potestad tributaria municipal *vid.*: CASAS, José O., “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación tributaria” en: *Ídem*, coord., *Derecho tributario municipal. Perfiles constitucionales del Municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, AD-HOC, pp. 19 ss.; y NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “Competencias tributarias de los municipios”, en: CASAS, José O., coord., *Derecho tributario municipal Perfiles constitucionales del municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001*, *cit.*, pp. 75 ss., entre otros.

<sup>25</sup> URQUIZU CAVALLE, Ángel – NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “En torno al recurrente problema de la delimitación de la cuantía individual de las tasas”, en: *Tributos Locales N° 46*, Diciembre 2004, p. 21.

<sup>26</sup> Sobre la atribución de los jueces para examinar la idoneidad de una medida *vid.*: CIANCIARDO, Juan, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Bs. As., 2004, pp. 62 ss.

<sup>27</sup> MORENO SEIJAS, José María, “La tasa y el precio público como instrumentos de financiación”, en: *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, N° 7, 1998, p. 18.

(público) a la obligación establecida en una norma de derecho, ha sido utilizado para diferenciar la tasa del precio. El precio es una obligación *ex contractu* mientras que la tasa es una obligación *ex lege*. O hay tasa o hay precio privado, pero no puede haber precio público a no ser que la obligación nazca de un contrato de derecho público.

Utilizando este razonamiento resultaba fácil concluir que no habiendo contrato, sino norma de derecho público, no podía existir el precio público quedando entonces identificados la tasa y el precio público en una misma figura. La creación del precio público, de esa manera, no respondería a una realidad diversa de servicios y actividades públicas por los que se puede exigir una contraprestación, sino que sería un artefacto buscado por el legislador para aumentar la recaudación de estos ingresos, para establecer nuevos ingresos públicos sin someterlos a la reserva de ley. Los precios no son más que tasas; parafiscales, pues no son creadas mediante ley<sup>28</sup>.

Coincidimos plenamente con el autor citado, y entendemos que siempre que exista un servicio individualizado prestado por el Estado al contribuyente estamos ante una tasa<sup>29</sup>, y pese a que los tribunales se han pronunciado favorables al establecimiento de otras categorías tributarias (aparte de las de impuestos, tasas y contribuciones), al entender que existen otras prestaciones patrimoniales de carácter público que pueden no ser tributos en los que “la importancia del contenido del servicio, la renuncia al mismo privaría al ciudadano de aspectos esenciales de su vida privada o social”<sup>30</sup>, creemos que el elemento de voluntariedad en la contratación del servicio estatal resulta determinante en la distinción de tasa y precio “público”. Así, si existe algún tipo de coactividad –incluso los monopolios estatales de hecho o de derecho– estaremos ante una tasa, en caso contrario se configurará un precio, que al ser cobrado por el Estado, y algunas veces sometido al Derecho Público, ostenta la calificación de “público” a meros efectos identificatorios, pero no difiere del precio privado. Es decir que en el caso de un servicio prestado por el Estado, o estamos ante una tasa a la que, como tributo, le son aplicados todos los derechos y garantías del

contribuyente<sup>31</sup>, o nos situamos ante un precio cobrado por el Estado, sometido a las reglas de la libre contratación.

Tanto si nos inclinamos por la postura que respalda la validez autónoma de los precios públicos, o bien por la posición conservadora que los considera tasas cuando no existe voluntariedad, nos encontramos ante el problema de la graduación cuantitativa que deben tener dichos institutos para no vulnerar los derechos de los ciudadanos por lo cual seguidamente abordaremos en forma sucinta dicha cuestión.

#### 4. El problema de la cuantía en la tasa y los precios públicos

Los pilares básicos en que se asientan las categorías tributarias en general son sus caracteres “*ex lege*” y “coactivo”; sin embargo ello no quita que cada especie tributaria posea rasgos propios que la diferencia de las demás. Así, mientras que en el hecho imponible del impuesto no existe actividad alguna a favor del contribuyente por parte del Estado, en el de la contribución sólo se configura una ventaja particular en cabeza del obligado al pago, y en las tasas cobra relevancia la prestación de un servicio estatal.

En esta orientación hemos hecho referencia *supra* a la importancia de la prestación del servicio para el encuadre jurídico del tributo dentro de la categoría tasa, pero cabe aclarar que entendemos que dicho servicio no sólo concreta la generación de la obligación tributaria en la tasa sino que resulta esencial asimismo en la fijación de su cuantía. Esto ha sido reconocido mayoritariamente por la doctrina y jurisprudencia tributaria al establecerse que el monto de la tasa debe presentar una razonable equivalencia con el costo del servicio prestado por el Estado<sup>32</sup>.

De este modo en las tasas el principio de capacidad contributiva pierde protagonismo a favor del principio de equivalencia. Cabe aclarar que la doctrina tributaria no es uniforme acerca de la operatividad del principio de capacidad contributiva en las tasas<sup>33</sup>, pues tal disquisición no implica que en las tasas el principio de capacidad contri-

<sup>28</sup> MORENO SEIJAS, José María, “La tasa y el precio ...”, *op. cit.*, p. 18.

<sup>29</sup> En este sentido el Tribunal Supremo Español se ha pronunciado respecto a que “[...] en la tasa el sujeto pasivo es el único beneficiario de la actividad administrativa de prestación que constituye el hecho imponible, lo que, por un lado permite individualizar este coste y exigirlo íntegramente al sujeto pasivo, pero, por otro, impone como presupuesto para su exigibilidad que la actividad administrativa se concrete en una persona determinada, a quien beneficia o a quien afecta especialmente el servicio prestado” (Sentencia del 12 de marzo de 1992); y por su parte al Corte Suprema de Justicia Argentina ha dispuesto que “es un requisito fundamental de las tasas que a su cobro debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativa a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente” (Fallos: 236:22 y 312:1575).

<sup>30</sup> Sentencia 185/1995 del STC Español citada por MORENO SEIJAS, José María, en: “La tasa y el...”, *op. cit.*, p. 19.

<sup>31</sup> No desconocemos que en lo respecta a las tasas y los precios públicos el Tribunal Constitucional Español ha relativizado la relevancia del principio de reserva de ley puesto que el mismo, en el ámbito de las entidades locales, debe ser integrado con el principio de autonomía de aquellas constitucionalmente reconocido por el art. 140 CE (*vid.* STC, sentencia 233/1999 del 16 de diciembre), pero en puridad creemos que el precio público “coactivo” resulta vacío de contenido siendo en puridad una tasa, siendo la calificación de público únicamente para identificar que el mismo es cobrado por el Estado.

<sup>32</sup> En este sentido *vid.*: PAGÈS I GALTÈS; Joan, “Los principios de equivalencia ...”, *op. cit.*, *passim*.

<sup>33</sup> Como ejemplos de dicha polémica en Argentina y a modo referente de citas bibliográficas y jurisprudenciales sobre el tema *vid.* GARCIA ETCHEGOYEN, Marcos F., “Operatividad del principio de capacidad contributiva en las tasas”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, N° 1, la Ley, Buenos Aires, 2002, pp. 157 ss.; y LUNA REQUENA, Álvaro, “Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva en las tasas”; en: *Revista Argentina de Derecho Tributario*, N° 2, La Ley, año 2002, pp. 451 ss.

butiva abandone su rol de “estrella polar del tributarista” que pintorescamente le asignara CORTÉS DOMÍNGUEZ<sup>34</sup>.

Para nosotros, la solución al conflicto puede venir de la mano de un volver la mirada a las construcciones básicas de dogmática tributaria que han servido de base para el desarrollo actual del Derecho Tributario, y que aún sirven de prisma esclarecedor a través del cual observar y construir los conceptos de esta rama jurídica.

Como ya hace tiempo señaló Fernando SAINZ DE BUJANDA<sup>35</sup>, el principio de capacidad contributiva es el fundamento del hecho imponible de cualquier tributo, y por ende encarna en ellos la concreción del criterio de justicia, constituyéndose así en el criterio orientador para el legislador en la fijación del monto de la deuda tributaria puesto que deberá tener en cuenta para ello la proporción de la capacidad contributiva que se ha manifestado en la realización de la acción tipificada como hecho imponible del tributo.

En el caso de los impuestos, al no existir ninguna actividad estatal concreta como contrapartida del pago del tributo, se toma como índice para cuantificarlo la renta, la superficie, etc., que a su vez valieron como indicio de capacidad contributiva para identificar el hecho imponible, actuando la capacidad contributiva no sólo como fundamento del tributo, sino también como *parámetro positivo* en la aplicación del impuesto en particular. En este caso la operatividad del principio mentado asume aquí su máxima expresión, actuando tanto en su grado de capacidad contributiva absoluta (en abstracto), como relativa (concreta).

En las tasas, en cambio, la capacidad contributiva se comporta de modo diferente, ya que en ellas existe un criterio concreto para la fijación de la base imponible del tributo constituido por el coste del servicio brindado por el Estado por el cual se paga la tasa. Cobra vigor aquí el principio de “razonable equivalencia” entre las prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio<sup>36</sup>; la capacidad contributiva se li-

mita entonces a actuar en esta fase en *forma negativa*, determinando sólo los supuestos de no aplicación del tributo por falta de aptitud económica concreta del contribuyente para afrontarlo.

A fin de lograr una adecuada cuantificación, el servicio por el cual se aplica la tasa debe ser divisible; es decir “susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones”<sup>37</sup>; y su monto “[...] debe guardar razonable proporción con el costo del servicio que retribuye, si bien no es necesario que exista una equivalencia estricta, imposible de establecer”<sup>38</sup>. Si bien la fijación del monto de la tasa sobre la base del costo del servicio no deja de ser una cuestión a primera vista compleja, entendemos que ello podría realizarse a través del establecimiento de cuotas progresivas que correspondan a la magnitud o cantidad del servicio utilizado<sup>39</sup>.

De este modo, para nosotros en la tasa la capacidad contributiva sigue funcionando, como en los otras categorías tributarias, como fundamento para el establecimiento de su hecho imponible al estimar el legislador que el contribuyente en general posee capacidad económica para afrontar su coste; pero actuando de modo negativo, ya que señalará los casos en que no sería justa la aplicación de la tasa, dando lugar así al establecimiento de supuestos puntuales de mínimos no imponibles o normas de exención.

Así, si bien creemos que la capacidad contributiva no forma parte del concepto tasa entendemos que está tácita en ella al ser el fundamento para la elección de un hecho como imponible, funcionando como medida de justicia que se debe utilizar en la aplicación del tributo en un caso en concreto. En efecto como ha señalado algún autor, “[...] el principio de capacidad económica no justifica la existencia de la tasa, aunque sí actúa sobre ella imponiéndole

<sup>34</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, Vol. XV, nº 60, 1965, pp. 975 y ss.

<sup>35</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis Jurídico del hecho imponible”, *RDFHP*, nº 60, Madrid (1965), pp. 769-922; *Ídem*, “Análisis Jurídico del hecho imponible (continuación)”, *RDFHP*, nº 61, Madrid (1965) pp. 35-166; *Ídem*, “Análisis Jurídico del hecho imponible (conclusión)”, *RDFHP*, nº 62, Madrid (1966), pp. 343-385.

<sup>36</sup> Cfr. VALDES COSTA, Ramón, *Curso de...*, cit., p. 145. “La jurisprudencia en Argentina” [vid.: CFed San Martín, Sala I, 29/9/00, “Gas Natural BAN SA/ Municipalidad de la Matanza s/ acción meramente declarativa”, “Impuestos”, 2000-B-2016; CSJN, 5/9/89, “Cías Química c/ Municipalidad de Tucumán”, Fallos, 312-1575 ] “se ha ocupado de aclarar que en cuanto a la relación entre la tasa y el costo del servicio que ésta sufraga, no se trata de establecer una relación matemática entre costo y prestación, no siendo la adopción de determinada base imponible una circunstancia que ponga a la tasa en pugna con el referido principio, sino que se trata de una cuestión que debe dilucidarse en cada caso para determinar si es resultado al que se arribe excede la aludida razonabilidad, más allá del parámetro adoptado para liquidar cada tributo”. (SHINDEL, Ángel “Concepto y especies de tributos” en: GARCIA BELSUNCE, Horacio A., dir., *Tratado de tributación*, t. I., vol. I, Astrea, Buenos Aires, 2003, cit., p. 594).

<sup>37</sup> VALDES COSTA, Ramón, *Curso de...*, op. cit., p. 145

No profundizaremos en la supuesta ventaja o beneficio que cierto sector de la doctrina consideraba necesario que se de para la configuración de la tasa puesto que dicha postura ya ha sido dejado de lado mayoritariamente en la doctrina iberoamericana (vid.: ILADT; “XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, conclusiones del Tema I: “Tasas y precios”).

<sup>38</sup> SPISSO, Rodolfo, “Naturaleza jurídica de las tasas municipales. Hecho imponible. Monto de las tasas. Sustento territorial. Cuestiones procesales en la acción de impugnación de tasas municipales. Competencia de la justicia federal”, en CASÁS, José O., coord., *Derecho Tributario Municipal, Derecho tributario municipal. Perfiles constitucionales del Municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, AD-HOC, Buenos Aires, 2001 “ p. 196.

<sup>39</sup> En este sentido tiene dicho la Corte Suprema de Justicia Argentina que “el pago de tasas o servicios finca en una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud este coste individual de agua consumida, de la evacuación cloacal, de la basura recogida en el interior de las propiedades, o en las calles fronteras, de la luz, que reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc. y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávits en unos casos y déficits en otros, estableciéndose compensaciones en cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar” (“Ana Vignolo de Casullo c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires”; CSJN, Fallos, 192:139 –1942-).

límites: es obvio que las tasas no deben ser exigidas a quienes no tienen capacidad económica<sup>40</sup>.

En definitiva, entendemos que al ser la tasa un tributo debe cumplir con los requisitos establecidos para conformar dicho instituto, incluso con la capacidad contributiva como fundamento en el establecimiento de su hecho imponible, sin perjuicio que dicho principio en las tasas cede su lugar de parámetro de justicia en pro del criterio de equivalencia en la fijación del monto del tributo actuando sólo en su fase negativa. Si no se conforman estos elementos esenciales no habrá tasa sin importar el nombre otorgado al tributo en la norma por el legislador. La correcta caracterización de un instituto requiere la coherencia del *nomen iuris* (forma) con la sustancia que subyace en el mismo, pese a que en los hechos dichas cuestiones tiendan a distanciarse.

En lo que respecta a la cuantía de los precios públicos, si como mencionamos *supra* para nosotros la calificación de *públicos* en éstos sólo hace referencia a que su acreedor es el Estado, y que en realidad en nada difiere a un precio privado, de ello colegimos que la capacidad contributiva resulta excluida de su ámbito, adquiriendo preeminencia el principio de equivalencia en juego armónico con la libertad de contratación de las partes. Así, un precio de un servicio prestado por el Estado estará librado en principio a las reglas de la oferta y la demanda teniendo como base el costo del servicio que se otorga y las razones de interés público que motivan al Estado para subsidiar la prestación del servicio<sup>41</sup>, aún en los casos en que lo hace en competencia con el sector privado.

A estas alturas, y habiendo hecho una muy somera semblanza de los conceptos básicos en torno a las tasas y los precios públicos como tema de estudio actual en el ámbito tributario, quisiéramos enlazar dicha temática con otra cuestión de creciente actualidad y vigencia en los foros tributarios: la tributación medioambiental. Para ello vemos necesario, a modo introductorio realizar una muy breve reseña de la actualidad de dicho tópico, en particular en lo referido a los efectos del cambio climático.

### III. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y MEDIOAMBIENTE

#### 1. La problemática de la protección del medioambiente: nociones preliminares

No supone ningún descubrimiento la creciente importancia que ha asumido la protección del medioambiente en

el contexto no solo científico, sino político, jurídico y social; sin embargo, pese a constituir una *vexata questio*, recién en las últimas décadas la irrefutable realidad del cambio climático mundial<sup>42</sup>, y la creciente proliferación de terrem-

<sup>42</sup> “La temperatura media de la superficie terrestre ha subido más de 0,6°C desde los últimos años del siglo XIX. Se prevé que aumente de nuevo entre 1,4°C y 5,8°C para el año 2100, lo que representa un cambio rápido y profundo. Aun cuando el aumento real sea el mínimo previsto, será mayor que en cualquier siglo de los últimos 10.000 años.

La razón principal de la subida de la temperatura es un proceso de industrialización iniciado hace siglo y medio y, en particular, la combustión de cantidades cada vez mayores de petróleo, gasolina y carbón, la tala de bosques y algunos métodos de explotación agrícola.

Estas actividades han aumentado el volumen de “gases de efecto invernadero” en la atmósfera, sobre todo de dióxido de carbono, metano y óxido nítrico. Estos gases se producen naturalmente y son fundamentales para la vida en la Tierra; impiden que parte del calor solar regrese al espacio, y sin ellos el mundo sería un lugar frío y yermo. Pero cuando el volumen de estos gases es considerable y crece sin descanso, provocan unas temperaturas artificialmente elevadas y modifican el clima. El decenio de 1990 parece haber sido el más cálido del último milenio, y 1998 el año más caluroso.

El cambio climático puede tener consecuencias nefastas: nos lo podrían confirmar los dinosaurios, si no se hubieran extinguido. La teoría dominante es que no sobrevivieron cuando un meteorito gigante se estrelló contra la Tierra hace 65 millones de años, levantando tal cantidad de polvo en la atmósfera que la luz solar se vio fuertemente reducida, las temperaturas bajaron precipitadamente, muchas plantas no pudieron crecer y la cadena alimentaria se desintegró.

Lo que ocurrió a los dinosaurios es un claro ejemplo de cambio climático más rápido que el que el ser humano está ahora infligiéndose a sí mismo... pero no el único. Las investigaciones sobre los núcleos de hielo y los sedimentos lacustres revelan que el sistema climático ha sufrido otras fluctuaciones abruptas en el pasado lejano: parece que el clima ha tenido “puntos de inflexión” capaces de generar fuertes sacudidas y recuperaciones. Aunque los científicos están todavía analizando lo que ocurrió durante esos acontecimientos del pasado, es claro que un mundo sobrecargado con 6.300 millones de personas es un lugar arriesgado para realizar experimentos incontrolados con el clima.

Según las previsiones, la actual tendencia hacia el calentamiento provocará algunas extinciones. Numerosas especies vegetales y animales, debilitadas ya por la contaminación y la pérdida de hábitat, no sobrevivirán los próximos 100 años. El ser humano, aunque no se ve amenazado de esta manera, se encontrará probablemente con dificultades cada vez mayores. Los graves episodios recientes de tormentas, inundaciones y sequías, por ejemplo, parecen demostrar que los modelos informáticos que predicen “episodios climáticos extremos” más frecuentes están en lo cierto.

El nivel del mar subió por término medio entre 10 y 20 centímetros durante el siglo XX, y para el año 2100 se prevé una subida adicional de 9 a 88 cm (la subida de las temperaturas hace que el volumen del océano se expanda, y la fusión de los glaciares y casquetes polares aumenta el volumen de agua). Si se llega al extremo superior de esa escala, el mar podría invadir los litorales fuertemente poblados de países como Bangladesh, provocar la desaparición total de algunas naciones (como el Estado insular de las Maldivas), contaminar las reservas de agua dulce de miles de millones de personas y provocar migraciones en masa.

Según las previsiones, los rendimientos agrícolas disminuirán en la mayor parte de las regiones tropicales y subtropicales, pero también en las zonas templadas si la subida de la temperatura es de más de unos grados. Se prevé también un proceso de desertificación de zonas continentales interiores, por ejemplo el Asia central, el Sahel africano y las Grandes Llanuras de los Estados

<sup>40</sup> SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Las tasas de las Entidades Locales (El hecho imponible)*, Ed., Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 30.

<sup>41</sup> Decimos “en principio” puesto que, como afirma BLANCO, la cuestión no es tan sencilla como parece en razón de la naturaleza estatal de quien recibe el precio. Esto debido a que los contratos relacionados con precios públicos asumen normalmente la forma de un contrato de adhesión lo cual significa que el precio en general vendrá dado por el Estado a la contraparte (cfr. BLANCO, Andrés, *Tributos y precios...*, op. cit., p. 31).

tos, inundaciones, huracanes, maremotos, *tsunamis*, inviernos muy crudos, veranos extremadamente calurosos, etc. ha conminado a los gobiernos a otorgar un lugar de primer orden en sus agendas a dicha cuestión hace decenios advertida por científicos y especialistas.

Al hilo de esta cuestión debemos señalar que pese a que la gran mayoría de los países desarrollados han demostrado un alto grado de interés en poner en práctica los mecanismos tendientes a paliar los efectos negativos del cambio climático<sup>43</sup>, y a suscribir y dar cumplimiento inmediato a los compromisos orientados a la reducción de la contaminación mundial<sup>44</sup>, es cierto también que algunos de los países con mayor índice de actividad contaminante –motivados por los altos intereses económicos en juego– no se han visto proclives a apoyar los acuerdos internacionales impulsados en tal sentido. A ello se suma que los países en desarrollo<sup>45</sup> (en los que justamente se encuentra

la gran mayoría de las reservas naturales en las que el mundo deposita su esperanza de cambio), acuciados por sus problemas económicos inmediatos, y por frecuentes flagelos de corrupción y cambios políticos, pese a loables intentos, no han podido pasar de adhesiones y buenos propósitos en la puesta en práctica concreta de mecanismos para reducir la contaminación ambiental.

No obstante lo anterior, nos inclinamos por pensar que el futuro es promisorio ya que en la actualidad la cuestión comienza a tener visos de cambio revirtiéndose lentamente por un lado debido a que los desastres naturales de los últimos años han tocado muy de cerca a países hasta ahora reacios a apoyar los planes internacionales de protección medioambiental y ello ha provocado que su propia población –otrora indiferente o escéptica respecto a los temas ecológicos– presione a sus gobiernos a tomar cartas en el asunto; y por otro, dado que los países del tercer mundo, ya sea por exigencias condicionales de inversión impuestas por sus eventuales inversores, o bien por políticas propias se encuentran encauzando lentamente su legislación y actividad económica a una política de protección de sus recursos naturales y paliativa de los efectos del cambio climático.

## 2. Los mecanismos de desarrollo limpio

El marco legal para manejar los temas relacionados con el cambio climático fue establecido en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, realizada en Río de Janeiro en junio de 1992, pero recién en la tercera conferencia de las partes, celebrada en Kyoto (Japón) en diciembre de 1997, se instauró el Protocolo de Kyoto bajo el cual los países industrializados acordaron objetivos concretos para reducir las emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI) mediante acciones tanto locales como internacionales<sup>46</sup>.

A modo ilustrativo debemos recordar que los GEI son: dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), metano (CH<sub>4</sub>), óxido nitroso (N<sub>2</sub>O), hidrofluorocarbonos (HFC), perfluorocarbonos (PFC) y hexafluoruro (SF<sub>6</sub>). Los más importantes son los tres primeros, pero principalmente el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), que funciona a modo referencial en lo relacionado al potencial de calentamiento global.

EL objetivo principal del Protocolo de Kyoto es lograr que, para el periodo 2008-2012, los países industrializados disminuyan sus emisiones del GEI a un 5% menos del nivel de emisiones de 1990 (año base), y para ello dicho acuerdo provee una variedad de medidas tendientes a lograr la reducción del GEI a través de "tres mecanismos flexibles" especiales: a) Mecanismo de desarrollo limpio (MDL); b) Implementación conjunta (JI); y c) Comercio Internacional de Emisiones.

Unidos. Estos cambios podrían provocar, como mínimo, perturbaciones en el aprovechamiento de la tierra y el suministro de alimentos. La zona de distribución de enfermedades como el paludismo podría ampliarse.

El calentamiento atmosférico es un problema "moderno": es complicado, afecta a todo el mundo y se entremezcla con cuestiones difíciles como la pobreza, el desarrollo económico y el crecimiento demográfico. No será fácil resolverlo. Ignorarlo, sería todavía peor". SECRETARÍA DE LA CONVENCIÓN SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO DE LA ONU (UNFCCC), "Información básica sobre el cambio climático"; [en línea]. Disponible en Web: [http://unfccc.int/portal\\_espanol/essential\\_background/items/3336.php](http://unfccc.int/portal_espanol/essential_background/items/3336.php).

<sup>43</sup> En España, por ejemplo, el 20/07/07 ha informado favorablemente, para su remisión al Consejo Nacional del Clima y a la Comisión de Coordinación de Políticas de Cambio Climático, sobre la Estrategia Española de Cambio Climático y Energía Limpia, [en línea] Disponible en Web: [http://www.mma.es/portal/secciones/cambio\\_climatico/documentacion\\_cc/estrategia\\_cc/index.htm](http://www.mma.es/portal/secciones/cambio_climatico/documentacion_cc/estrategia_cc/index.htm)

<sup>44</sup> "Hace más de un decenio, la mayor parte de los países se adherieron a un tratado internacional –la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático– para comenzar a considerar qué se puede hacer para reducir el calentamiento atmosférico y adoptar medidas para hacer frente a las subidas de la temperatura que sean inevitables. El 1997, los gobiernos acordaron incorporar una adición al tratado, conocida con el nombre de Protocolo de Kyoto, que cuenta con medidas más enérgicas (y jurídicamente vinculantes). Se prevé que el Protocolo entre en vigor en breve plazo. Y, desde 1988, un Grupo Intergubernamental sobre el Cambio Climático ha examinado las investigaciones científicas y ofrecido a los gobiernos resúmenes y asesoramiento sobre los problemas climáticos" (información básica sobre el cambio climático disponible en el portal en español de la Secretaría de la Convención sobre el cambio climático de la ONU" (cfr. SECRETARÍA DE LA CONVENCIÓN DE CAMBIO CLIMÁTICO DE LA ONU ([http://unfccc.int/portal\\_espanol/essential\\_background/items/3336.php](http://unfccc.int/portal_espanol/essential_background/items/3336.php)).

Vid.: Protocolo de Kyoto en español en: <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>; y la Convención marco de la ONU sobre el cambio climático en su versión oficial en español en: <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/convsp.pdf>.

El protocolo de Kyoto fue ratificado por el Reino de España el 26/01/05 (BOE 8 de febrero de 2005) y por la República Argentina el 28 de septiembre de 2001.

<sup>45</sup> Los países en desarrollo se han visto en los últimos años fuertemente golpeados por los efectos del cambio climático, lo cual resulta paradójico dada su escasa contribución a la generación del mismo. Es sabido que los impactos negativos del cambio climático golpearán más duramente a los países en desarrollo por sus condiciones geográficas y climáticas, su levada dependencia

de los recursos naturales y su limitada capacidad para adaptarse al cambio climático (cfr. CARBALLO, Cecilia, "El cambio climático en la cooperación para el desarrollo", [artículo en línea]. Disponibles en Web: [www.observatoriorisc.org/descargas/archivos/noticias/El\\_cambio\\_climatico\\_en\\_la\\_CPD.pdf](http://www.observatoriorisc.org/descargas/archivos/noticias/El_cambio_climatico_en_la_CPD.pdf)

<sup>46</sup> Vid. nota n° 44.

Por razones de mera practicidad nos referiremos brevemente sólo a los MDL dejando las otras dos medidas para su análisis en otra oportunidad.

El MDL es un mecanismo legal establecido en el artículo 12 del Protocolo de Kyoto, que tiene dos objetivos principales “ayudar a las Partes no incluidas en el anexo I” –países desarrollados– “a lograr un desarrollo sostenible y contribuir al objetivo último de la Convención, así como ayudar a las partes incluidas en el anexo I a dar cumplimiento a sus compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones contraídos en virtud del artículo...”. Es decir, el MDL permite proyectos de reducción de emisiones entre países industrializados y en desarrollo, dando lugar a que una entidad de un país industrializado invierta en un proyecto de reducción de emisiones en un país en desarrollo y a cambio el país industrializado recibe Certificados de Emisiones (CER)<sup>47</sup>.

Para que los países puedan participar en proyectos MDL, deben cumplir con tres requisitos: 1) Ratificar el protocolo de Kyoto; 2) Participar voluntariamente en el MDL, y 3) establecer una autoridad del MDL en el país anfitrión. Por otro lado existen tres criterios de exigibilidad que todos los proyectos MDL deben cumplir: a) asistir a países no industrializados a alcanzar el desarrollo sostenible y contribuir al objetivo último de la Convención; b) ser reales, medibles y proveer beneficios a largo plazo en relación con la mitigación del cambio climático, y c) proporcionar reducción de emisiones que sea adicional a las que se producirían en caso de no aplicarse el proyecto certificado.

Los gobiernos de los países industrializados pueden asistir a las compañías de países en desarrollo en su participación en el MDL a través de entrenamientos, desarrollo de proyectos y actividades de creación de capacidades, e invertir –tanto el Estado como las empresas privadas– en proyectos ubicados en países en desarrollo, que reduzcan las emisiones de GEI. El país industrializado podrá también deducir de sus obligaciones de Kyoto las reducciones logradas en el país contraparte en desarrollo.

Los países en desarrollo a su vez –a través del Estado o de la empresa privada– también pueden ejecutar tales proyectos en forma independiente, y están habilitados para vender los certificados de reducción directamente a países industrializados. La realización de los proyectos no sólo contribuye a la modernización de un sector específico, sino también aporta una contribución positiva a la protección del clima global.

Cada proyecto tiene los siguientes participantes: a) Proponente del proyecto: una entidad, ya sea una compañía o una ONG, que desarrolla e implementa un proyecto MDL; b) Comprador de CER: una compañía que invierte en el proyecto o compra los CER generados por el proyecto; c) País anfitrión: es el país en el cual el proyecto MDL es desarrollado; e) Junta Ejecutiva: el conjunto de supervisores del MDL, responsable de llevar a cabo las Conferencias de las Partes, que supervisa las negociaciones relacionadas al cambio climático; f) Entidad operacional designada: una entidad legal independiente designada para validar las actividades de MDL y las reducciones de emisiones. La misma está acreditada por la Junta Ejecutiva. Los proponentes del proyecto pueden elegir, de una lista que mantiene la Junta Ejecutiva, a la Entidad Operacional Designada (EOD) que desee.

Cada proyecto de MDL debe cumplir un ciclo específico de etapas para su implementación: 1ª) Prueba y selección; 2ª) Desarrollo del proyecto (diseño y documentación; compromiso de inversión); 3ª) Aprobación nacional (evaluación del impacto ambiental y evaluación del país anfitrión); 4ª) Validación y registro (finalización del documento de diseño del proyecto y su validación por la entidad operacional designada); 5ª) Implementación y monitoreo 6ª) verificación y certificación del proyecto (por parte de la entidad operacional designada).

En la actualidad la implementación de los MDL se encuentra en sus primeros pasos, no obstante va creciendo cada día por lo que es de esperarse que asuma una mayor relevancia en los próximos años.

### 3. Eventual vinculación entre las tasas, los precios públicos y la protección del medioambiente con especial referencia a los mecanismos de desarrollo limpio

En el apartado anterior hemos intentado realizar una breve y muy elemental semblanza acerca de la problemática actual del medio ambiente y en especial respecto al mecanismo de desarrollo limpio como medida paliativa de los efectos nocivos del cambio climático. Corresponde ahora plantearnos el eventual punto en común que podría existir entre dicha temática y lo examinado en la primera parte de nuestro trabajo, es decir las tasas y precios públicos.

En primer lugar debemos resaltar que, como no podía ser de otra manera, los tributos se han convertido en un medio muy importante para el encauzamiento de las actividades económicas hacia un desenvolvimiento menos lesivo al medioambiente. Así, la ya discutida única finalidad fiscal de los tributos cedió, sin posibilidad de vacila-

<sup>47</sup> Para una ampliación del tema *vid.*: Cambio climático [información varía en línea]. Disponible en Web: <http://www.cambio-climatico.com/>; Cambio climático [información varía en línea]. Disponible en Web: <http://www.cambioclimatico.org/>; CD4CDM CAPACITY DEVELOPMENT FOR DE CDM [en línea]. Disponible en Web: <http://www.cd4cdm.org/>; CLEAN DEVELOPMENT MECHANISM (CDM) [en línea]. Disponible en Web: <http://cdm.unfccc.int/>; MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE DEL GOBIERNO DE ESPAÑA: [portal oficial en línea]. Disponible en Web: <http://www.mma.es/portal/secciones/>; MECANISMO DE DESARROLLO LIMPIO [portal oficial en línea]. Disponible en Web: <http://cdm.unfccc.int/>; SECRETARÍA DE LA CONVENCION MARCO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO [portal oficial en línea]. Disponible en Web: [http://unfccc.int/portal\\_español/items/3093.php](http://unfccc.int/portal_español/items/3093.php); SECRETARIA DE MEDIO AMBIENTE Y DESARROLLO SUSTENTABLE DEL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA: Dirección Nacional de gestión del desarrollo sustentable [portal oficial en línea]. Disponible en Web: <http://www.ambiente.gov.ar/?idseccion=29>; y WWF [en línea]. Disponible en Web: <http://www.panda.org/>; entre otras.

ción, al peso de la fines extrafiscales de los mismos con motivos de protección medioambiental<sup>48</sup>.

El derecho tributario ha recogido como propio el principio del Derecho ambiental “quien contamina paga” imponiendo tributos puntuales a los que desarrollan actividades contaminantes modo desincentivador de las mismas. Pero los tributos ecológicos no solo sirven para desalentar las acciones lesivas al medioambiente, sino también en muchos casos para estimular acciones orientadas a un desarrollo económico libre de efectos ambientales nocivos.

En lo que a los tributos respecta, la actividad del Estado como promotor de un desarrollo limpio puede estar dada tanto por la implementación de beneficios o exenciones impositivas, como por la actividad estatal de brindar servicios de asesoramiento, entrenamiento, o contralor respecto a la implementación y encauce de los negocios favorables al medioambiente.

No abordaremos aquí el campo de las exenciones y beneficios tributarios vinculados a la ecología puesto que escapa a la materia de nuestra investigación, pero sí nos introduciremos brevemente en lo que respecta a la posibilidad de la prestación de un servicio estatal de asesoramiento, entrenamiento, contralor, etc. en temas ecológicos.

En este sentido, si bien la actividad estatal mencionada en lo relativo a la protección del medioambiente tiene un claro propósito de incentivar el desarrollo limpio, no puede desconocerse el fin fiscal que puede traer aparejado el monto cobrado por la prestación del servicio, ya que éste puede estar dirigido también a la obtención de recursos para la mejora e innovación del servicio.

No desconocemos que la doctrina tributaria mayoritaria no se ha pronunciado favorablemente en lo relacionado a la utilización de los tributos ecológicos con fines fiscales, no sólo en respeto al principio de “no afectación de recursos” sino, conforme expresa VAQUERA GARCÍA, puesto que ello “origina la consecuencia de hacer depender en demasía el volumen de gastos de los recursos obtenidos, provocando «ineficacias en el esquema de la imposición, ya que los tipos de impuestos corren el riesgo de ser dictados por las necesidades de ingresos para cubrir ciertos gastos públicos y no por el equilibrio entre los costes y beneficios de determinados tipos de impuestos»<sup>49</sup>, y si bien dicho autor reconoce que el problema se centra más en los impuestos y no en los otros tipos de tributos, continúa diciendo que “[...] en la practica la opción” –entre la finalidad fiscal y extrafiscal de los tributos medioambientales– “se ha dejado en manos del legislador, por lo que es la ley creadora de los tributos ecológicos la que indica un destino concreto de su recaudación; de este modo, se está generalizando la implantación de estos gravámenes en el terreno de la parafiscalidad, en beneficio de entes

determinados, hecho que no solo actúa en contra de la dirección tomada en los modernos ordenamientos tributarios de limitar la presencia de las exacciones parafiscales, sino que sitúa a la tributación ecológica como algo marginal sin vocación de continuidad. En consecuencia, si la financiación de un órgano institucional depende en gran parte de los recursos que se obtengan por esta vía, cualquier actuación ambiental que tenga que llevar a cabo tendrá como limite la cuantía de los mismos, con el fin de evitar una insuficiencia presupuestaria, lo que supondrá un freno, consideramos que demasiado importante, para la correcta formulación de una política ecológica que no debe constreñirse en atención a los ingresos<sup>50</sup>.

Pese a las afirmaciones del autor citado no creemos que las tasas con orientación ecológica no puedan constituir un modo de obtención de recursos para la mejora del servicio, puesto que nos inclinamos por considerar que, dadas sus características especiales, la mejora e innovación tecnológica debe formar parte del costo del servicio. Es cierto que dicha cuestión no respetará a rajatabla el principio de equivalencia imperante en la tasa, pero en este sentido estimamos que la morigeración de la influencia de dicho principio en la tasa ecológica halla su respaldo en lo grave y urgente de la situación medioambiental y ello justifica la modificación o alejamiento en su caso de los postulados básicos aplicables a la generalidad de tributos de la misma categoría.

No entendemos que ello sea un salida simplista a la cuestión. Los hechos indican lo contrario<sup>51</sup>, la insoslayable

<sup>50</sup> *Ibidem*, pp. 160-161.

<sup>51</sup> Recientemente ha impactado a la opinión pública mundial la luz la información referida al desprendimiento de una porción de hielo antártico de 40 Km perteneciente a la capa de Hielo de Wilkins (la capa de hielo mas grande de la Antártica que hasta el momento había permanecido incólume) ocasionada por el cambio climático (a modo de ejemplo *vid.*: Periódicos *El Mundo* y *La Nación* de fecha 26/03/08. Disponibles en Web: [www.elmundo.es](http://www.elmundo.es), y [www.lanacion.com.ar](http://www.lanacion.com.ar), y también en: HISPANISTA NOTICIAS: <http://noticias.hispavista.com/i/20080326075717/Clima--El-desprendimiento-de-un-gran-bloque-de-hielo-en-la-Antartida-prueba-de-nuevo-el-calentamiento-global/>).

Al respecto se ha señalado que “la Antártida ha comenzando a derretirse sin remedio. El pasado mes de marzo se hundió una parte importante de la plataforma glaciar “Larsen B”, cuya formación se remonta a 12.000 años. La semana pasada, otro bloque de hielo de 75 kilómetros de largo se desgajó de la placa de Ross, al sur de Nueva Zelanda, y sin ir más lejos, el martes los científicos del Centro Nacional del Hielo de Estados Unidos anunciaron un nuevo desprendimiento de hielo de 200 kilómetros de longitud también en el Mar de Ross. aunque los desprendimientos de témpanos son, en sí mismos, un proceso natural de renovación, el tamaño y la frecuencia de la producción de icebergs -algunos del tamaño de grandes ciudades- es alarmante, según los científicos, que responsabilizan de este fenómeno al calentamiento global.

La creación de icebergs es una amenaza para el clima mundial y la forma en que funcionan los océanos, además no tiene vuelta atrás. El miedo que tienen los científicos es que este efecto conduzca a la desintegración de la amplia zona occidental de la Antártida. “El desprendimiento de la “Larsen B” nos dijo que esto no es una teoría, sino que es real, puede producirse un rápido e impresionante desplome de hielo”, dice Neal Young, experto en glaciares del Centro Antártico de Investigación Cooperativa (CRC) en Hobart, Australia.

<sup>48</sup> Par una ampliación del tema *vid.*: VAQUERA GARCÍA, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, *passim*.

<sup>49</sup> VAQUERA GARCÍA, Antonio, *Fiscalidad y...*, *op. cit.*, p. 159.

realidad conmina a todos los ámbitos de la sociedad internacional a potenciar todos los esfuerzos realizados hasta la actualidad en medidas tendientes a retrasar el cambio climático, aún cuando ello signifique rever conceptos tradicionalmente inmutables en las distintas ramas del conocimiento.

Si sostenemos la pétrea aplicación del principio de equivalencia a las tasas ecológicas, ello podría llevar a un estancamiento de los servicios estatales vinculados a la protección del medio ambiente por carecer el Estado de recursos para su mejora e innovación<sup>52</sup>. Es cierto que el Estado debe derivar otros recursos en tal sentido, pero no todos los países y estamentos estatales se encuentran en la misma disponibilidad de recursos económicos, por lo que en muchos casos (sobre todo en los países en desarrollo) la mejora tecnológica de dichos servicios estará ligada indefectiblemente a la recaudación realizada en tal sentido.

No creemos descabellado entonces propiciar el apartamiento del principio de equivalencia en la fijación del costo de las tasas y los precios públicos relacionados con la protección del medioambiente, reemplazándolo por una suerte de “principio del beneficio a la comunidad, con orientación proteccionista del medioambiente”, donde el beneficio no estaría orientado exclusivamente al destinatario del servicio sin –en un sentido *ut universi*– a la comunidad en general.

---

La pérdida de masas de hielo del continente Antártico ocasionaría un aumento significativo en el nivel del mar provocando, a la vez la desaparición de miles de poblaciones que se encuentran a pocos metros sobre la línea de marea. Esto tendría consecuencias devastadoras para aquellos países compuestos por islas o los que, estando en territorio continental, cuentan con grandes extensiones de tierras bajas en sus zonas costeras. El Fondo Mundial para la Naturaleza (WWF) vaticinó en uno de sus último informes que ciudades como Nueva York, Boston o Miami podrían llegar a sufrir inundaciones de sus costas por el aumento del nivel del mar, que es de entre dos y diez centímetros cada diez años.

Las consecuencias para el ecosistema marino también son importantes. Según Bill Bud, profesor de Meteorología en el CRC, “la esperada pérdida de la mitad del hielo oceánico de la Antártida a finales de siglo tendrá un importante impacto en la naturaleza marina, puesto que han hallado que el sistema profundo de circulación de los océanos se frenará y que la Antártida producirá cantidades más pequeñas de un agua densa rica en oxígeno, amenazando la vida marina en los próximos treinta años”.

Otra cuestión que también preocupa a los científicos es si la desaparición de la mitad del hielo marítimo de la Antártida recortará a la mitad el krill, unas quisquillas de 4 centímetros que son, en el Océano Glacial Antártico, más abundantes que en el resto del planeta. Los Krill son claves en el ecosistema Antártico puesto que constituyen el alimento principal de focas, pingüinos y ballenas, y necesitan el hielo para refugiarse y para alimentarse de algas (CONSUMER, “El deshielo de la Antártida, una amenaza mundial”, artículo del 16/05/02, [en línea], consultado el 28/03/08, Disponible en Web: [http://www.consumer.es/web/es/medio\\_ambiente/2002/05/16/45868.php](http://www.consumer.es/web/es/medio_ambiente/2002/05/16/45868.php)).

<sup>52</sup> Así por ejemplo, si el servicio de recolección de residuos urbanos es cobrado por cuadra a fin de respetar de modo estricto el principio de equivalencia, ello podría aparejar en los hechos el efecto adverso no querido de dejar zonas sin una limpieza, o bien la imposibilidad de mejorar el servicio por carencia de recursos produciendo un estancamiento del mismo que en definitiva terminaría lesionando al medioambiente.

Otra problemática relevante relacionada con el cobro de tasas y precios por la prestación de servicios vinculados a la protección del medioambiente constituye el incremento de costos que su pago conlleva al sector empresario, puesto que si la carga que debe pagar por el servicio para mantener un emprendimiento limpio lo torna antieconómico esto puede presionar para el desvío de la inversión en otro sentido y obstaculizar, o al menos retrasar, la puesta en marcha de los mecanismos de paliación de los efectos del cambio climático.

Esto puede observarse en la incipiente actividad de implementación de mecanismos de desarrollo limpio, puesto que para su puesta en marcha se precisa el estricto contralor y asesoramiento estatal en las diversas etapas que conllevan la generación, la aprobación y la puesta en marcha de los proyectos. Así, tanto a nivel de cada uno de los estados intervinientes (país industrializado y en desarrollo), como en el de los organismos supranacionales intervinientes en los MDL, la implementación de tasas o precios públicos cobrados por la gestión de los proyectos MDL podría llegar a tener un costo de gestión tan alto que desaliente a las eventuales partes intervinientes para su implementación.

En esta línea resulta oportuno señalar que las Naciones Unidas tiene previsto el cobro de una suma determinada de dinero por la gestión de cada proyecto MDL denominada “*share of proceeds to cover administrative expenses of the clean development mechanism (SOP-Adm)*”<sup>53</sup>. Por su carácter prácticamente coactivo, por se una imposición de un organismo internacional cuya autoridad ha sido reconocida por los países suscriptores del Protocolo de Kyoto, y sobre todo, por ser cobrada como contraprestación por la realización de un servicio en cierto modo público, entendemos que las sustancia de la citada suma que cobrará la ONU se corresponde con una tasa en forma independiente a la forma (*nomen iuris*) que le haya sido atorgada a esta en la norma respectiva.

Pese a que en la actualidad no se encuentran totalmente definidos los procedimientos a aplicar en lo que respecta a la mencionada tasa, el Comité Ejecutivo de la Comisión de Mecanismo de Desarrollo limpio se ha apresurado a emitir una serie de recomendaciones a fin de evitar los efectos nocivos en los costos que podría traer aparejada la aplicación del gravamen<sup>54</sup>. Así, en líneas generales ha recomendado que dicha tasa debe estar basada en unos requisitos básicos que implican su facilidad de pago, la predictibilidad en los costos de la gestión de los proyectos, la interdicción de costos adicionales nacionales en la tramitación de los proyectos, y auto-cubrimiento de gastos de gestión.

A tenor de esto, estimamos que la eventual incidencia que podría tener la tasa a aplicar por la ONU en los MDL

<sup>53</sup> Asunción compartida de los gastos de procedimientos administrativos (la traducción nos pertenece).

<sup>54</sup> Cfr. CDM – Executive Board, EB 21 Report Annex 26 art. 1º. *Recommendations on the share of proceeds to cover administrative expenses of the clean development mechanism* [En línea]. Disponible en Web: <http://cdm.unfccc.int/EB/021/eb21repan26.pdf>.

hasta el momento no tiene una carga negativa en sus costos<sup>55</sup>, sin embargo, ello dependerá en definitiva de la acogida que tengan las recomendaciones citadas en los ordenamientos tributarios de los países intervinientes en cada MDL, ya que si estos cargan a su vez con tributos o precios públicos nacionales al proceso de gestación de los proyectos de MDL, la presión “tributaria” total recaída sobre el proyecto podría tornarlo antieconómico y desalentar su puesta en marcha por el sector privado.

En conclusión, entendemos que el delicado equilibrio de gestación de los MDL puede llegar a ser afectado por un eventual establecimiento de tasas o precios públicos por lo que, en el caso de establecerse, los tribunales deben estar preparados para dar la respuesta más rápida y ajustada a derecho que se corresponda con la urgente situación actual del cambio climático. Como mencionamos *supra*, a nuestro modo de ver la urgencia y gravedad de la cuestión requiere que las soluciones jurídicas deben ser aplicadas aún cuando ello implique rever algunos conceptos clásicos del derecho en pro de la solidaridad internacional.

#### IV. ALGUNAS CONCLUSIONES

1. La figura de los “precios públicos” introduce confusiones con el concepto de tasa.
2. Siempre que exista un servicios con características de coactividad hacia los contribuyentes se tratará de una tasa y por lo tanto constituirá un tributo, siéndole aplicable los principios propios de los mismos.
3. La expresión “precio público” en el fondo no debe significar otra cosa que dicho precio es cobrado por es Estado pero tal característica no lo diferencia del precio privado.
4. La vinculación entre la protección del medio ambiente y las tasas y los precios públicos se configura cuando el estado presta un servicio necesario vinculado a la protección de aquel y por dicho servicio cobra una suma determinada.
5. La finalidad de las tasas y los precios públicos puede no estar dada únicamente por el objetivo de disuasión de las conductas lesivas al medioambiente, sino que también puede estar orientada a conseguir recursos para mejorar los mecanismos de protección medioambiental.
6. En los casos en que la finalidad de las tasas y los precios públicos se encuentre afincada en la obtención de recursos para la mejora o innovación de los procesos de protección del medioambiente aquellos deberán alejarse del principio de equivalencia ya que lo cobrado podrá no guardar relación con el costo del servicio prestado.
7. En los casos anteriores se debería tener en cuenta que la fijación de una cuantía excesiva de la tasa o del precio publico puede llegar a desincentivar el sometimiento de los contribuyentes o contratantes del servicio al contralor que éste implica para evitar el aumento del costo que significaría para su actividad comercial y ello en definitiva perjudicaría al medioambiente.
8. La situación descrita en el punto anterior podría producirse también ante la suma el monto que la ONU pretende cobrar para solventar los costos que conlleve la gestión de los proyectos de mecanismo de desarrollo limpio *share of proceeds to cover administrative expenses of the clean development mechanism (-SOP-Adm-)*. Conforme las característica de dicho “arancel” creemos que se corresponde con la sustancia de una verdadera tasa.
9. Si bien la Secretaría de Mecanismo de Desarrollo limpio ha emitido recomendaciones para evitar que la referida tasa se proyecte en forma negativa en los costos de los MDL, esto último podría tener lugar si a dicha tasa se suman costos fiscales nacionales de los países intervinientes en los proyectos de MDL.
10. El legislador debe estar prevenido para, con el debido y oportuno otorgamiento de exenciones y beneficios tributarios, poder evitar la situación señala en el apartado anterior.
11. En caso de que fueran establecidos tasas y precios públicos que pudieran obstaculizar la implementación de los MDL los tribunales deben hallar soluciones inmediatas para evitarlo, aún cuando ello implique rever algunos conceptos clásicos utilizados comúnmente en el derecho.

#### BIBLIOGRAFÍA

- ALTAMIRANO, Alejandro C., “La regla del «*substance over form*» y la influencia del Derecho Anglosajón sobre el Derecho Argentino”, en: CASÁS, José O., Coord., *Interpretación económica de las normas tributarias*, Ábaco, Buenos Aires, 2004, , pp. 459 ss.
- BLANCO, Andrés, *Tributos y precios públicos*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2005.
- BULIT GOÑI, Enrique, Dtor., *Tasas municipales, T. I.*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007.
- CARBALLO, Cecilia, “El cambio climático en la cooperación para el desarrollo”, [artículo en línea]. Disponible en Web: [www.observatoriorsc.org/descargas/archivos/noticias/El\\_cambio\\_climatico\\_en\\_la\\_CPD.pdf](http://www.observatoriorsc.org/descargas/archivos/noticias/El_cambio_climatico_en_la_CPD.pdf)
- CASÁS, José O., “Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la Ley de Coparticipación tributaria” en: CASÁS, José O., coord., *Derecho tributario municipal. Perfiles constitucionales del Municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, AD-HOC, Buenos Aires, 2001.
- CD4CDM CAPACITY DEVELOPMENT FOR DE CDM [en línea]. Disponible en Web: <http://www.cd4cdm.org/>

<sup>55</sup> La Comisión de Cambio climático ha solucionado el problema de la cuantía de la tasa referida fijado un monto fijo de USD 0.20 por CER implementado, sin creemos que el legislador nacional de cada país iterviniente en MDL debe estar atento para que con el debido y oportuno otorgamiento de exenciones y beneficios tributarios poder evitar una situación de aumento de costos fiscales en la gestión de los mecanismos de desarrollo limpio que pudiera cercenar o al menos trabar su progreso o multiplicación.

- CIANCIARDO, Juan, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Bs. As., 2004.
- CONVENCIÓN MARCO DE LA ONU SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO [en línea]. Disponible en Web: <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/convsp.pdf>.
- CONSUMER, “El deshielo de la Antártida, una amenaza mundial”, artículo del 16/05/02, [en línea], consultado el 28/03/08, Disponible en Web: [http://www.consumer.es/web/es/medio\\_ambiente/2002/05/16/45868.php](http://www.consumer.es/web/es/medio_ambiente/2002/05/16/45868.php).
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, Vol. XV, nº 60, 1965, p. 975 y ss.
- FERREIRO LAPATZA, José, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en: DE BARROS CARVALHO, Paulo, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra, Lima, 2003.
- \_\_\_\_\_, *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. 24º ed. Corregida y puesta al día. Derecho Financiero*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2004, pp. 162 ss.
- GALLI, Pablo G., “Recursos Públicos”, en: VV.AA., *Manual de Finanzas Públicas*, AZ Editora, Buenos Aires, 1986.
- GARCIA ETCHEGOYEN, Marcos F., “Operatividad del principio de capacidad contributiva en las tasas”, *Revista Argentina de Derecho Tributario, Nº 1*, la Ley, Buenos Aires, 2002, pp. 157 ss.
- GARCIA NOVOA, César, “La sentencia del Tribunal Constitucional 185/1985, de 14 de Diciembre y su influencia sobre la potestad tributaria”, en: *RTT*, Nº 36, pp.53.
- \_\_\_\_\_, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- ILADT, “IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudios tributarios”, Portugal, 1970, Tema II: “La evasión fiscal legítima, concepto y problemas” ponencias generales y conclusión. [en línea]. Disponible en Web: [www.iladt.org/documentos](http://www.iladt.org/documentos)
- \_\_\_\_\_, XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, Venezuela, 1991 “ponencias y conclusiones del tema I: “Tasas y precios”, [en línea]. Disponible en Web: [www.iladt.org/documentos](http://www.iladt.org/documentos).
- LITAGÒ LLEDÒ, Rosa, “Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3. CE”, en *Civitas* 201/1999, pp.261 ss.
- LOSANO SERRANO, Carmelo “Calificación como tributos o prestaciones patrimoniales públicas de los ingresos por prestaciones de servicios”, en *Quincena Fiscal*, 116/2002, p. 611 ss.
- LUNA REQUENA, Álvaro, “Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva en las tasas”, en: *Revista Argentina de Derecho Tributario, Nº 2*, La Ley, año 2002, pp. 451 ss.
- MECANISMO DE DESARROLLO LIMPIO [portal oficial en línea]. Disponible en Web: <http://cdm.unfccc.int/>
- MENEGHINI, Lucas E., “Forma y sustancia en el Derecho Tributario”, [artículo en línea]. Disponible en Web: [www.aef.org.ar](http://www.aef.org.ar).
- MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE DEL GOBIERNO DE ESPAÑA: [portal oficial en línea]. Disponible en Web: <http://www.mma.es/portal/secciones/>
- MORENO SEIJAS, José María, “La tasa y el precio público como instrumentos de financiación”, en: *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, Nº 7, 1998, p. 18.
- NAVARRO HERAS, Rosa, “El régimen de tasas y precios públicos a examen”, en: *ISEL. Cuadernos de gestión Pública* [artículo en línea]. Disponible en Web: [http://www.isel.org/cuadernos\\_1/gestion/ra\\_navarro.htm](http://www.isel.org/cuadernos_1/gestion/ra_navarro.htm)
- NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “Competencias tributarias de los municipios”, en: CASÁS, José O., coord., *Derecho tributario municipal Perfiles constitucionales del municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2001.
- PAGÈS I GALTÈS; Joan, “Los principios de equivalencia , de cobertura de costes y precios locales”, en: *Tributos Locales*, 4/2001, pp. 15 ss.
- PALAO TABOADA, Carlos “«Precios públicos»: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho español”, en: *Civitas*, 11/2001, pp.445 ss.
- PROTOCOLO DE KYOTO EN ESPAÑOL EN [en línea]. Disponible en Web: <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpspan.pdf>.
- ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, 2º ed., Marcial Pons, Madrid, 1999.
- RUIZ TOLEDANO, José I., *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998.
- SAINZ DE BUJANDA, F., “Análisis Jurídico del hecho imponible”, *RDFHP*, nº 60, 61 y 62, Madrid (1965-1966).
- SECRETARÍA DE LA CONVENCIÓN MARCO DE LAS NACIONES UNIDAD SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO [en línea]. Disponible en Web: [http://unfccc.int/portal\\_espaol/items/3093.php](http://unfccc.int/portal_espaol/items/3093.php)
- SECRETARÍA DE LA CONVENCIÓN SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO DE LA ONU: Cambio climático: información básica: [en línea]. Disponible en Web: [http://unfccc.int/portal\\_espanol/essential\\_background/items/3336.php](http://unfccc.int/portal_espanol/essential_background/items/3336.php)
- SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE Y DESARROLLO SUSTENTABLE DEL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA: Dirección Nacional de gestión del desarrollo sustentable [portal en línea]. Disponible en Web: <http://www.ambiente.gov.ar/?idseccion=29>
- SHINDEL, Ángel “Concepto y especies de tributos” en: GARCIA BELSUNCE, Horacio A., dir., *Tratado de tributación, t. I., vol. I*, Astrea, Buenos Aires, 2003.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Las tasas de las Entidades Locales (El hecho imponible)*, Ed., Aranzadi, Pamplona, 1999.
- SPISSO, Rodolfo, “Naturaleza jurídica de las tasas municipales. Hecho imponible. Monto de las tasas. Sustento territorial. Cuestiones procesales en la acción de impugnación de tasas municipales. Competencia de la justicia federal”, en CASÁS, José O., coord., *Derecho Tributario Municipal*, *Derecho tributario municipal. Perfiles constitucionales del Municipio. Tasas. Gestión y recaudación. Tributación de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, AD-HOC, Buenos Aires, 2001.
- TAVEIRA TORRES, Heleno, “Interpretación económica, extensiva, finalista o analógica del derecho tributario”, en CASÁS, José O., coord., *Interpretación económica de las normas tributarias*, Ábaco, Buenos Aires, 2004.
- URQUIZU CAVALLE, Ángel – NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “En torno al recurrente problema de la delimitación de la cuantía individual de las tasas”, en: *Tributos Locales Nº 46*, Diciembre 2004.
- VALDÉS COSTA, Ramón., *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., Depalma – Temis - Marcial Pons, Bogotá, 1996.
- VAQUERA GARCÍA, Antonio, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- VILLAR ESCURRA, María, “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envase”, *Quincena Fiscal*, Octubre 1997, II
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed. Actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 2005.

## ANEXO II

MEDIO AMBIENTE

EL SISTEMA  
TRIBUTARIO COMO  
COMPLEMENTO  
DE LOS  
INSTRUMENTOS  
ECONÓMICOS  
PREVISTOS EN EL  
PROTOCOLO  
DE KYOTO

# Impuestos con finalidad verde

¿Cómo puede el sistema tributario de un país ayudar a combatir el cambio climático en el planeta? En este artículo se explica cómo los impuestos, empleados en una función extrafiscal como un complemento del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, pueden actuar como un poderoso incentivo o desincentivo de las conductas de las personas y los agentes económicos en la lucha contra el calentamiento global del planeta.

Por **IÑAKI BILBAO ESTRADA**. Titular de la Cátedra ENDESA de «Fiscalidad y Cambio Climático». Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental.



**P**rima 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 invernadero<sup>1</sup>. 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 cómo el sistema tributario puede ser empleado con finalidad complementaria para colaborar en la lucha contra el cambio climático. Es decir, cómo los impuestos pueden actuar como incentivo o desincentivo de las conductas de los particulares para la consecución del fin men-

cionado. 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 implantación<sup>2</sup>. Por el contrario, somos partidarios de aprovechar la sinergia que se puede producir entre las mismas a efectos de que los reglamentos técnicos, la fiscalidad<sup>3</sup> 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 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 la fis-

(1) Fondo Monetario Internacional: *The Fiscal Implications of Climate Change*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2002, pág. 3.

(2) A este respecto, vid. Bilbao Estrada, I. y Mateos Ansótegui, A. I.: «Régimen tributario de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>», *Tribuna Fiscal*, núms. 190-191, págs. 36 a 39.

(3) 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.

**MEDIO AMBIENTE**

calidad sobre la energía, a un impuesto sobre el CO<sub>2</sub> 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 por 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 re-



Medidas como el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, la fiscalidad sobre la energía o el impuesto sobre el CO<sub>2</sub> para el sector de la aviación están dirigidas a combatir el cambio climático.

gional, en aras de evitar supuestos de superposición de instrumentos con efectos distorsionadores y contraproducentes con la finalidad perseguida.

**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 ambiente<sup>4</sup> 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 ambiental<sup>5</sup> y, en concreto, en la lucha contra el cambio climático. A mayor abundamiento, cabe añadir que en el Tratado de la Unión Europea, 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 tri-

(4) Vid. nota 2 (pág. 5).

(5) 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.

butario, 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 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 colectividad una cooperación que evite o haga innecesaria la intervención directa de las Administraciones públicas en época futura»<sup>6</sup>.

En relación con la citada finalidad, y tal y como hemos apuntado, cabe dis-

tinguir una doble vertiente, bien sea de imposición, bien de desgravación<sup>7</sup>. En el primer caso, cobra especial importancia la configuración del correspondiente tributo ambiental atendiendo al principio de «quien contamina, paga» y la idoneidad del gravamen «para devolver, a través de un tributo ambiental, los gastos y daños causados al medio ambiente»<sup>8</sup>. No obstante, el principal objetivo que debe perseguir esta clase de tributos no es otra que la de creación de un desincentivo de una magnitud tal que

**El Tribunal Constitucional español justifica el empleo del sistema tributario para proteger y mejorar la calidad de vida y para defender y restaurar el medio ambiente**

sea 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»<sup>9</sup>.



(6) 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.

(7) 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.

(8) 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.

(9) Labandeira, X.: «Instrumentos económicos para el control de fenómenos de lluvia ácida. Una ilustración para el caso español», *Revista de Información Comercial Española. Revista de Economía*, núm. 761, 1997, pág. 171.

**MEDIO AMBIENTE**

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

**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 pla-



meta. En definitiva, el sistema tributario en el que este último es empleado como instrumento de política económica al servicio de los intereses públicos<sup>10</sup>.

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»<sup>11</sup>. Por esta razón, debe incidirse 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 justifican<sup>12</sup>. En este caso, será conveniente

(10) 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».

(11) 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.

(12) 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.



sustituir el sistema de incentivos fiscales por un sistema de subvenciones<sup>13</sup>.

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 el nuestro Impuesto sobre Sociedades (IS). 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 del deducción del 10% en la cuota del IS para tres tipos de actuacio-

### La concesión de incentivos fiscales ambientales se justifica en los beneficios que la actividad incentivada reporta para lograr un desarrollo sostenible que frene el calentamiento global del planeta

nes: 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 renovables<sup>14</sup>. 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 año 2011, eliminándose 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. Esta propuesta ha sido recientemente admitida a trámite –23 de abril de 2008– y prevé la reinstauración de las citadas deducciones así como una modificación en las mismas a efectos de su mejora. En este sentido, la finalidad que se persigue 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 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.

(13) 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.

(14) 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.

## MEDIO AMBIENTE

Asimismo, se contemplan, igualmente, las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso<sup>15</sup>.

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 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 varias 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 comunidades autónomas, 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 campo de actuación es más bien reducido, pudiéndose centrar más bien en beneficios fiscales, en tasas y en impuestos cedidos. Esto es debido a que, como ya veremos, el sistema tributario autonómico tiene un ámbito de actuación más propicio en la vertiente de imposición, desincentivando conductas que contribuyen al cambio climático. Aun 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 ecológica<sup>16</sup>. 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 energía solar fotovoltaica.

(15) 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% 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».

(16) Algunas de estas medidas están previstas en Aragón, Canarias, Castilla y León, Comunidad Valenciana y Murcia.





Recolección de cereales para la producción de biogas.

A mayor abundamiento, en caso de impuestos parcialmente cedidos, las comunidades autónomas podrían facilitar el acuerdo con el Estado 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 comunidades autónomas 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 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 fre-

### Los ayuntamientos tienen poco margen para prevenir beneficios fiscales en impuestos municipales para incentivar conductas tendentes a luchar contra el cambio climático

nar 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 prevenir 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 municipi-

pal 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 prevenir 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 en 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.

**MEDIO AMBIENTE**

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.

**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. 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 actividades<sup>17</sup>. De esta forma, y dado que los citados tributos tienen una incidencia recaudatoria escasa<sup>18</sup>, 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 fiscal verde. A este respecto, una de las principales características de la misma 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 y se evitan 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 puede generar colapsos presupuestarios.

No obstante, y frente a otros países que han emprendido verdaderas reformas fiscales verdes<sup>19</sup>, 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 institucional<sup>20</sup>.

En el primero de ellos, y como ya hemos apuntado, el Estado español se ha decidido básicamente por la previsión de diversos beneficios fiscales en los impuestos directos –Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, principalmente, Impuesto sobre Sociedades<sup>21</sup>– para influir en la conducta de los agentes económicos, declinando el establecimiento de nuevos tributos<sup>22</sup> para evitar poner en peligro el empleo y la produc-

(17) 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.

(18) Gago A., Labandeira, X., Picos, F. y 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 año 2002, los tributos propios ambientales representaban únicamente un 2% de los ingresos tributarios ante el gran peso de los tributos cedidos por el Estado.

(19) 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.

(20) Gago A., Labandeira, X., Picos, F. y 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.



tividad, así como por la preexistencia de impuestos autonómicos ambientales. No obstante, podemos constatar cambios en esta tendencia con la reciente modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte<sup>23</sup>.

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 es secundaria, respondiendo a una armonización de mínimos de la fiscalidad energética en el ámbito de la Unión Europea. 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 controver-

tidas 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 la misma 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 derechos*



Para influir en la conducta medioambiental de los agentes económicos, el Estado español ha optado por prever beneficios fiscales en los impuestos directos, en vez de establecer nuevos impuestos

(21) 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.

(22) No obstante, cabe señalar que, si bien no podemos localizar ningún impuesto estatal que tenga 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.

(23) 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», Estudios financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 302, 2008, págs. 3 y ss.

**MEDIO AMBIENTE**

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 Pérez<sup>24</sup>, en los siguientes aspectos: los tipos de gravamen se fijan en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> 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, y 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 reducido<sup>25</sup>.

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 CO<sub>2</sub> que emiten los aviones. En este caso, el carácter armonizado que tendría esta clase de impuestos nos lleva a realizar 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 artículo 133, aunque con las limitaciones establecidas en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>26</sup>. A este respecto, destaca la prohibición de crear tributos que recaigan sobre hechos imposables 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 seña-

lar que no es incompatible con un régimen de comercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero (GEI), 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 distintos 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 im-

(24) 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», Estudios financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 302, 2008, págs. 3 y ss.

(25) 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 CO<sub>2</sub> 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», Estudios financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 302, 2008, pág. 25).

(26) 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 imposables 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 imposables 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».



Las comunidades autónomas presentan un amplio abanico de impuestos sobre emisiones atmosféricas.

puesto gallego sobre la contaminación atmosférica, el canon murciano sobre emisiones atmosféricas, el impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera y el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente<sup>27</sup>. Llegados a este punto, y como ya hemos apuntado al inicio de nuestro trabajo, 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 CO<sub>2</sub> 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:

■ Galicia<sup>28</sup> y Castilla-La Mancha<sup>29</sup>: emi-

sión de óxidos de nitrógeno (NO<sub>x</sub>) y óxidos de azufre (SO<sub>x</sub>).

■ Andalucía<sup>30</sup> y Aragón<sup>31</sup>: emisión de óxidos de nitrógeno (NO<sub>x</sub>), óxidos de azufre (SO<sub>x</sub>) y dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>).

■ Murcia<sup>32</sup>: emisión de dióxido de azufre SO<sub>2</sub>, óxidos de nitrógeno NO<sub>x</sub>, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH<sub>3</sub>.

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 ac-

(27) 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.

(28) Art. 6 de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica.

(29) 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.

(30) 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.

(31) Art. 15 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas 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.

(32) 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: CH<sub>4</sub>, CO, CO<sub>2</sub>, HFC, N<sub>2</sub>O, NH<sub>3</sub>, NIMOV, NO<sub>x</sub>, PFC, SF<sub>6</sub> y SO<sub>x</sub>.

**MEDIO AMBIENTE**

tividad 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 la Comunidad Autónoma de Aragón). Entre los segundos, destacan, por ejemplo, los que gravan la producción termoneuclear 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 municipios<sup>33</sup>, pudiendo actuar prácticamente sólo en materia de tasas y contribuciones especiales. Así, entre las primeras<sup>34</sup>, 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 la 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 actividades<sup>35</sup>. No obstante, en este último caso, queremos llamar la atención sobre el riesgo de proliferación de instrumentos económicos que recaen



**A nivel local está proliferando la tasa de automóviles por circular por la zona centro de las grandes urbes, con el fin de promocionar el transporte público y disminuir el uso del privado**

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 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 gestión<sup>36</sup>. 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 CO<sub>2</sub>, en lugar de sobre la potencia y clase del vehículo, como se dispone en la actualidad. ♦

(33) Galapero Flores, R.M.: «Tributación medioambiental en el ámbito de las haciendas locales», *Nueva Fiscalidad* núm. 9, 2003, págs. 39 y ss.

(34) Vid. Guervós Maillo, M.A.: «Tasas ambientales», en la obra colectiva *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 627 y ss.

(35) Vid. la Ordenanza de la Tasa Fiscal Reguladora de Emisiones de CO<sub>2</sub> y SO<sub>2</sub> 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.

(36) Rozas Valdés, J.A.: «Haciendas locales y medio ambiente», *Impuestos* núm. 13, tomo II, 1997, pág. 515.

## ANEXO III

# ASPECTOS ADMINISTRATIVOS DEL RÉGIMEN DEL COMERCIO DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN

Lorena Melchor Llopis<sup>1</sup>

Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental

## 1. INTRODUCCIÓN

El Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC), en su primer informe de Evaluación, publicado en 1990, confirmó mediante datos científicos que las actividades antropogénicas y las emisiones resultantes estaban aumentando de manera sustancial las concentraciones atmosféricas de gases de efecto invernadero, representando el dióxido de carbono más de la mitad de las emisiones totales. En consecuencia, pronosticó un aumento, durante el siglo siguiente, de las temperaturas medias mundiales de 0,3 °C por década.

Los gobiernos no pudieron hacer oídos sordos a tan grave advertencia y se concienciaron que debían abordar este tema mediante un instrumento jurídicamente vinculante. La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático fue la primera respuesta jurídica internacional<sup>2</sup>. Esta Convención tiene como objetivo la estabilización de los gases de efecto invernadero a un nivel que impida interferencias antropogénicas peligrosas en el sistema climático y, al mismo tiempo, fomenta el desarrollo económico sostenible<sup>3</sup>. Pero esta Convención no cuantifica en qué medida deben limitarse las emisiones; es por ello, por lo que se inició el proceso de elaboración de otro instrumento vinculante a efectos de reforzar estos compromisos de reducción previstos en la Convención<sup>4</sup>.

Tras una ardua negociación se adoptó el Protocolo de Kyoto, el cual completa y refuerza la Convención ofreciendo un marco de medidas concretas frente a los efectos nega-

tivos del cambio climático<sup>5</sup>. La finalidad del Protocolo es que las Partes del Anexo I de la Convención se comprometan a reducir para el período 2008-2012 el total de sus emisiones de gases efecto invernadero un 5% en relación a los niveles de 1990<sup>6</sup>. Para cumplir este objetivo de reducción, el Protocolo contempla dos peculiaridades: el cumplimiento conjunto y la utilización de los Mecanismos Flexibles. La primera consiste en la posibilidad de que las Partes cumplan conjuntamente sus compromisos de reducción<sup>7</sup>; y la segunda permite que las medidas de mitigación del cambio climático sean eficientes en relación a los costos, ofreciendo a las Partes medios para recortar las emisiones. Los instrumentos previstos son: el mecanismo de aplicación conjunta, el mecanismo de desarrollo limpio y el comercio de derechos de emisión. El primer mecanismo consiste en la posibilidad de otorgar a las Partes de Anexo I "Unidades de Reducción de Emisiones" (UREs), si financian la reducción de emisiones en otro país incluido en el Anexo I<sup>8</sup>. El segundo, similar al anterior, consiste en otorgar "Reducciones Certificadas de Emisiones" (RCEs) a las Partes del Anexo I que deseen financiar proyectos de reducción en un país incluido en el Anexo II<sup>9</sup>. Y, por último, el Comercio de Derechos de Emisión permite a las Partes incluidas en el Anexo I adquirir "Unidades de Cantidad Atribuida" (UCA) de otras Partes incluidas en el Anexo I que pueden reducir más fácilmente las emisiones<sup>10</sup>. Para evitar que las Partes vendan en exceso y luego no puedan cumplir sus objetivos de reducción, cada uno de ellos debe mantener un nivel mínimo de créditos en todo momento<sup>11</sup>.

<sup>5</sup> BOE nº 33, de 8 de febrero de 2005, pp. 4131-4143.

<sup>6</sup> Vid. Protocolo de Kyoto, art. 3.1.

<sup>7</sup> Vid. Protocolo de Kyoto, art. 4.1.

<sup>8</sup> Vid. Protocolo de Kyoto, art. 6.

<sup>9</sup> Vid. Protocolo de Kyoto, art. 12.

<sup>10</sup> Vid. Protocolo de Kyoto, art. 17.

<sup>11</sup> Vid. RUBIO DE URQUÍA, F. J.: *El cambio climático más allá de Kyoto. Elementos para el debate*, Centro de Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2006; ARLANDIS, F.: «Reflexiones sobre el cumplimiento del Protocolo de Kyoto», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 10, 2004, pp. 9-28; CORRALES RODRIGÁÑEZ, M.: «Cambio Climático: el Protocolo de Kyoto sobrevive», *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, nº 39, marzo 2002, pp. 1-16; ECHAGÜE MÉNDEZ DE VIGO, G.: «Una reflexión sobre Kyoto», *Observatorio medioambiental*, nº 7, 2004, pp. 9-19; BALAIRÓN RUIZ, L.: «Y después de Kyoto, ¿qué?: una respuesta al cambio climático más allá de 2012», *MEDA: Medio Ambiente, Biodiversidad y Desarrollo sostenible*, nº 30, 2004, pp. 14-25; SAURA ESTAPÁ, J.: *El cumplimiento del Protocolo de Kyoto sobre el cambio climático*, Publicaciones de la Universidad de Barcelona, Barcelona, 2003; LEÓN JIMÉNEZ, R.: «El comercio de emisión de gases propuesto por el Protocolo de Kyoto: perspectiva internacional y europea», *Unión Europea Aranzadi*, nº 10, octubre 2003, pp. 15-23; PADRÓN FUMERO, N.: «Los mecanismos de flexibilidad en el marco del cambio climático», *Revista Mensual de Gestión Ambiental*, nº 8-9, agosto-septiembre 1999, p. 13; RIVERO, C.: «El mecanismo para un desarrollo limpio», *Ambienta*, nº 44, 2005, pp. 42-47; YÁBAR STERLING, A.: «La aplicación de los mecanismos derivados del Protocolo de Kyoto para mitigar los efectos del cambio climático. Balance de la situación en el mundo, en la Unión Europea y en España», *Noticias de la Unión Europea*, nº 193, 2001, pp. 123-140.

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca dentro de los proyectos de investigación, PRUCH 18/07 y ayudas a la investigación de la Fundación MAPFRE.

<sup>2</sup> BOE nº 27, de 1 de febrero de 1994, pp. 3125-3136.

<sup>3</sup> Para consultar el total de países que forman Parte y su fecha de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión, vid.: <http://www.unfccc.int>.

<sup>4</sup> Vid., entre otros, GONZALO IGLÉSÍAS, M. A.: «Los gases de efecto invernadero: El cambio climático; La Convención Marco de las Naciones Unidas y el Protocolo de Kyoto», *Noticias de la Unión Europea*, nº 36, 2004, pp. 18-19; SARASÍBAR IRIARTE, M.: *Régimen jurídico del cambio climático*, Lex Nova, Valladolid, 2006; CHUECA SANCHO, A. G.: *Cambio climático y derecho Internacional*, Fundación Ecología y Desarrollo, Zaragoza, 2000; SECRETARÍA DEL CAMBIO CLIMÁTICO: *La Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Los diez primeros años*, Ministerio de Medio Ambiente Español, Bonn (Alemania) 2004.

La respuesta comunitaria ante el problema del cambio climático tampoco se hizo esperar. El Consejo adoptó la Decisión 2002/358/ CE, de 25 de abril, en la que se aprobó en nombre de la Comunidad Europea el Protocolo de Kyoto<sup>12</sup>. Este instrumento recogía el compromiso conjunto, de los quince Estados miembros de la Comunidad, de reducir conjuntamente las emisiones de los gases de efecto invernadero en un 8% respecto de las emisiones de 1990 para los años 2008-2012. A partir de este porcentaje de reducción conjunta, se procede a calcular el porcentaje de reducción específico para cada Estado miembro, de manera que si bien la suma de las cantidades repartidas resultan una minoración del 8%, el objetivo de cada país podrá ser mayor o menor. Este compromiso de cumplimiento de reducción conjunta recibe el nombre de “burbuja comunitaria”<sup>13</sup>.

Como este objetivo de reducción supone para la Comunidad y sus Estados miembros un esfuerzo extraordinario, se decidió instaurar un régimen del comercio de derechos de emisión, para cumplir las obligaciones derivadas de la Convención Marco de Cambio Climático y el Protocolo de Kyoto con el menor perjuicio económico posible. De este modo se adoptó la Directiva 2003/87, de 13 de octubre, mediante la cual se establece el régimen del comercio de los derechos de emisión de gases efecto invernadero en la Comunidad Europea<sup>14</sup>.

Esta Directiva regula un instrumento de política ambiental, el comercio de derechos de emisión, para perseguir unos objetivos: primero, cumplir con los compromisos internacionales de reducción de emisiones; segundo, servir como herramienta complementaria al conjunto de políticas y medias que debe adoptar la Comunidad; tercero, disminuir los costes de reducción de las emisiones, pues este sistema permite que el mayor esfuerzo de reducción se produzca allí donde sea más económico realizarlo; cuarto, garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y prevenir la distorsión de la competencia que podría derivarse del establecimiento de regímenes nacionales separados; y quinto, adquirir experiencia en el funcionamiento del comercio de emisiones antes de 2008, año en el que entra en funcionamiento el mecanismo del comercio de emisiones internacionales previsto en el Protocolo de Kyoto<sup>15</sup>.

La Directiva 2003/87 fue modificada por la Directiva 2004/101, de 27 de octubre, relativa a los mecanismos del Protocolo de Kyoto, también conocida como Directiva *linking*<sup>16</sup>. Esta modificación tiene como objetivo relacionar el mercado de derechos de emisión con el mecanismo de aplicación conjunta y de desarrollo limpio. La nueva Directiva proporciona, por tanto, una compatibilidad absoluta entre los tres Mecanismos Flexibles.

En España, el régimen del comercio de derechos de emisiones se transpone a nuestro ordenamiento mediante el Real Decreto-Ley 5/2004, de 27 de agosto<sup>17</sup>, que posteriormente fue convalidado y tramitado mediante el procedimiento de urgencia, dando lugar a la Ley 1/2005, de 9 de marzo<sup>18</sup>, modificada dos días después por el Real Decreto-Ley 5/2005, de 11 de marzo<sup>19</sup>, de reformas urgentes para el impulso de la productividad y para la mejora de la contratación pública.

## 2. EL MERCADO DE EMISIONES

### 2.1. SUJETOS PARTICIPANTES

Respecto a los posibles participantes en el comercio de emisiones, hay que hacer dos precisiones. La primera es que puede ser titular de los derechos de emisión cualquier persona, tanto física como jurídica<sup>20</sup>. Y, la segunda es que en el mercado concurren dos tipos de participantes. Los participantes voluntarios, que son los propietarios de derechos, pero no consumidores de los mismos y que únicamente disponen de los derechos para poder transmitirlos con fines especulativos o bien para cancelarlos<sup>21</sup>. Y los participantes obligatorios o “instalaciones afectadas”, que tienen la obligación de disponer de derechos de emisión, por desarrollar alguna de las actividades sujetas al ámbito de aplicación del comercio de emisiones<sup>22</sup>.

*Derecho Ambiental*, nº 5, 2004-1, pp. 89-113; KRUGER, J., GROVER, K. y otros: «Building institutions to ardes air pollution in developing countries: the cap and trade approach», en *Greenhouse Gas Emissions Trading and Project-based Mechanisms*, OECD, Paris, 2004; LEFEVERE, J.: *EC trade and competition law issues raised by the design o fan EC emisions trading system*, Foundation for International Environmental Law and Development, London, junio 1999; RODI, M.: «Legal aspects of the European Emissions Trading Scheme», en *Emissions Trading for Climate Policy. US and European Perspectives*, University Press, Cambridge, 2005; THOMPON, A. y CAMPBELL-WATT, R.: «Carbon rights – Development of the legal framework for a trading market», *Journal of Energy & natural Sources Law*, vol. 22, nº 4, 2004.

<sup>16</sup> DOCE L 338, de 13 de noviembre de 2004, p. 18/23.

<sup>17</sup> BOE nº 208, de 28 de agosto, pp. 30096-30111.

<sup>18</sup> BOE nº 59, de 10 de marzo, pp. 8405-8420.

<sup>19</sup> BOE nº 62, de 14 de marzo, pp. 8832-8853.

<sup>20</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 19.2.

<sup>21</sup> Este es el supuesto de las asociaciones ecologistas, cuyo fin puede ser retirar emisiones del mercado para reducir las mismas.

<sup>22</sup> Vid. PLANA CASADO, T.: «La participación de los actores no estatales en el Plan Nacional de Asignación de Emisiones en España», en *Los retos de la aplicación del Protocolo de Kyoto en España y Canadá*, Aterlier, Barcelona, 2005.

<sup>12</sup> DOCE C 130, de 1 de mayo de 2002, p. 1/3.

<sup>13</sup> Vid. CORRAL SUÁREZ, M.: «A propósito de la ratificación del Protocolo de Kyoto por la Comunidad Europea», *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. LIV, I, 2002, pp. 487-491; COMUNIDADES EUROPEAS: *Acción de la Unión Europea contra el cambio climático*, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2002.

<sup>14</sup> DOCE L 275, de 25 de octubre de 2003, p. 32/46.

<sup>15</sup> Para más información, vid. FERNÁNDEZ DE GATTA, D.: «Unión Europea y cambio climático: el régimen europeo del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero», *Noticias de la Unión Europea*, nº 258, julio 2006, pp. 5-25; ARTOLA GONZÁLEZ, M.: «La Unión Europea apuesta por el Protocolo de Kyoto: el mercado europeo de derechos de emisión ya está en marcha», *MEDA: Medio Ambiente, Biodiversidad y Desarrollo sostenible*, nº 21, 2004, pp. 88-89; FORTES MARTÍN, A.: «Reflexiones a propósito del futuro régimen europeo de intercambio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero», *Revista de*

## 2.2. SECTORES Y GASES AFECTADOS

Las instalaciones sujetas al régimen del comercio de emisiones (en adelante, "instalaciones afectadas") son aquellas cuya actividad coincide con alguno de los epígrafes del Anexo I de la Ley 1/2005, por emitir los gases efecto invernadero que en dicho Anexo se indican y siempre que sobrepasen los umbrales de capacidad<sup>23</sup>. Los epígrafes o sectores afectados son: la generación de electricidad, refinera, producción y transformación de metales férreos, el cemento, la cal, el vidrio, la cerámica, la pasta de papel y el cartón<sup>24</sup>.

Se entiende por derecho de emisión el derecho subjetivo a emitir, desde una instalación afectada, una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período de tiempo determinado<sup>25</sup>. La expresión "una tonelada equivalente de dióxido de carbono" representa no únicamente la emisión de una tonelada métrica de dióxido de carbono, sino también de una cantidad de cualquier otro gas de efecto invernadero, contemplado en el Anexo II, con un potencial equivalente de calentamiento del planeta.

Aunque son seis los principales gases de efecto invernadero<sup>26</sup>, tanto la Directiva 2003/87 como la Ley 1/2005 únicamente sujetan al comercio de emisiones las instalaciones que desarrollen las actividades anteriormente enumeradas y que superan los umbrales de capacidad, pero exclusivamente por sus emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>)<sup>27</sup>.

La selección de los sectores afectados ha sido objeto de numerosas críticas. Una de estas críticas la encontra-

mos en la determinación del umbral de capacidad que se ha fijado en 20 MW, lo que implica la afección de pequeñas instalaciones.

Otro aspecto criticable de la selección de los sectores afectados es que puede llegar a ser arbitraria y confusa. Así se advierte en el recurso interpuesto por *Arcelor S.A* ante el Tribunal de Justicia de Primera Instancia de la Comunidad Europea<sup>28</sup>. En dicho recurso se manifiesta que se ha vulnerado el principio de seguridad jurídica de las instalaciones afectadas, porque la Directiva del comercio de emisiones les impone unas obligaciones cuyas consecuencias económicas son imprevisibles. Igualmente, se invoca la infracción del derecho de propiedad y del derecho al ejercicio de una actividad económica, porque la inclusión entre los sectores afectados les obliga a actuar en el mercado en unas condiciones económicamente inviables. Según se argumenta, existe en el campo del acero escasas mejoras tecnológicas que reduzcan las emisiones por debajo del 18% conseguido en 1990, por lo que invoca la vulneración del principio de proporcionalidad. También se alega la infracción del principio de igualdad, puesto que los sectores que compiten con el acero, como los productores de metales no ferrosos y productos químicos (principalmente el aluminio) no se encuentran sujetos, favoreciéndose así a unos sectores frente a otros<sup>29</sup>.

También han sido criticadas, las diferencias de interpretación producidas durante el primer período de tres años en la definición de "instalación de combustión", ya que unos Estados miembros incluían en ella todos los procesos de combustión que se ajustaban a la capacidad, con independencia de si era o no actividad principal, mientras que otros Estados excluían de la definición todos o parte de los procesos que forman parte de otra actividad principal. Es por ello, que la Comisión trató de unificar la definición para el segundo período<sup>30</sup>. Estas diferencias de interpretación han provocado un trato desigual de instalaciones pertenecientes al mismo sector, dependiendo del Estado miembro en el que se encontraba ubicada la instalación. Esto comporta para las ins-

<sup>23</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 1.

<sup>24</sup> Vid. DEL RÍO GONZÁLEZ, P.: «La directiva sobre el mercado de derechos de emisión en la UE y sus efectos sobre los sectores productivos españoles», *Revista de Economía Crítica*, nº 4, 2005, pp. 39-65.; SÁNCHEZ, J.: «Análisis de los costes de reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub> en el sector eléctrico español mediante el uso de un mercado de permisos», *Energía: Ingeniería energética y medioambiental*, nº 178, 2004, pp. 74-78.

<sup>25</sup> BASCONES ILUNDAIN, P.: «El mercado de carbono: contaminar ¿a qué precio?», *MEDA: Medio Ambiente, Biodiversidad y Desarrollo sostenible*, nº 30, 2004, pp. 26-33; ROSEMBUJ GONZÁLEZ-CAPITEL, F.: «La posible calificación de la unidad de carbono: qué son y qué pueden llegar a ser en el Derecho Español», *Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental*, nº 44-45, pp. 97-107; LARA DE VICENTE, F. y LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J.: «La aplicación de los permisos de emisión en Dinamarca: un ejemplo para España», *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, nº 2800, 2004, pp. 47-56; REYES GIL, R. E., GALVÁN RICO, L. E. y otros: «El precio de la contaminación como herramienta económica e instrumento de política ambiental», *Interciencia: Revista de ciencia y tecnología de América*, vol. 30, nº 7, 2005, pp. 436-441; ROBINSON, W. H.: «Derechos de emisión de CO<sub>2</sub>: ¿inversión rentable o estrategia limpia?», *Estrategia financiera*, nº 236, 2007, pp. 34-39.

<sup>26</sup> Los principales gases de efecto invernadero son: Dióxido de Carbono (CO<sub>2</sub>), Metano (CH<sub>4</sub>), Óxido Nitroso (N<sub>2</sub>O), hidrofluorocarburos (HFC), Perfluorocarburos (PFC) y el Hexafluoruro de azufre (SF<sub>6</sub>).

<sup>27</sup> MANEY, J.: «Carbon dioxide emissions, climate change, and the clean air act: an analysis of whether carbon dioxide should be listed as criteria pollutant», *Environmental Law Journal*, New York University, vol. 13, nº 1, 2000.

<sup>28</sup> Recurso interpuesto el 15 de enero de 2004 por *Arcelor S.A.* contra el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea (Asunto T-16/04) ante el Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea, DOCE C 71, de 20 de marzo de 2004, p. 36.

<sup>29</sup> Sobre este tema, vid. BASCONES ILUNDAIN, P.: «Dificultades de las empresas españolas ante la reducción de gases contaminantes exigida por la UE», *MEDA: medio Ambiente, Biodiversidad y Desarrollo sostenible*, nº 21, 2004, pp. 18-24; CISCAR MARTÍNEZ, J. C. y SORIA RAMÍREZ, A.: «El comercio europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero: modernización y regulación -Protocolo de Kyoto: el difícil equilibrio entre el medio ambiente y la competitividad», *Información comercial*, nº 822, mayo 2005, pp. 51-64; ARIÑO ORTIZ, G.: *Protocolo de Kyoto y el sector eléctrico*, Comares, Granada, 2004; WOERDMAN, E.: «Competitive distortions in an international emissions trading market», *Mitigation and Adaptation Strategies for Global Change*, nº 4, 2000.

<sup>30</sup> COM (2005) 703 final, de 22 de diciembre, sobre *Orientaciones complementarias para los Planes Nacionales de Asignación del período 2008-2012 en el ámbito del comercio de derechos de emisión de la UE*, Anexo 8.

talaciones que han quedado afectadas un coste económico importante respecto aquellas que han quedado fuera del comercio.

Otro problema surgido en el primer periodo de funcionamiento del comercio tenía que ver con las instalaciones pequeñas. Para este tipo de instalaciones, los costes de su inclusión en el mercado son mayores que los beneficios. La Comisión, consciente de ello, diferenció dos tipos de costes: los costes puntuales, que son aquellos que se producen al principio del primer periodo pero que no se vuelven a producir; y los costes recurrentes, que son aquellos que se producen regularmente (como los costes de seguimiento, notificación y comprobación de las emisiones) y que por ello la Comisión manifestó su intención de revisar, cosa que no ha hecho hasta el momento.

### 2.2.1. La ampliación del ámbito de aplicación, la adhesión voluntaria al sistema y las exclusiones temporales

La Directiva 2003/87 permite que desde el 2005 se extienda el régimen del comercio de derechos de emisión a aquellas instalaciones que lleven a cabo actividades enumeradas en el Anexo I, pero por debajo de los niveles de capacidad en él contemplados. Esta extensión, a partir del 2008, podrá producirse respecto de actividades, instalaciones y gases efecto invernadero que no estén enumerados en el Anexo I, siempre que se cuente con la respectiva aprobación de la Comisión<sup>31</sup>.

El Estado español no ha llevado a cabo ampliación alguna semejante; aun cuando, en el Dictamen del Consejo Económico y Social sobre el Proyecto de Real Decreto-Ley sobre el comercio de derechos de emisión, se recomendaba que se ampliara a sectores no afectados por la Directiva, con el fin de equiparar esfuerzos entre los sectores afectados y los que no lo están<sup>32</sup>.

La Directiva 2003/87 y la Ley 1/2005 también permitirían, hasta el 31 de diciembre de 2007, la exclusión temporal del régimen del comercio de determinadas instalaciones, previa autorización por la Comisión<sup>33</sup>. La única peculiaridad al respecto, es que la Ley española, a diferencia de lo que establece la Directiva 2003/87, regula esta exclusión como una excepción al régimen general.

La ampliación o exclusión del ámbito de aplicación puede suponer un problema. Imaginemos que dos instalaciones pertenecientes al mismo sector y con el mismo umbral de capacidad se encuentran sujetas al comercio en un Estado miembro y en otro no. Esto puede provocar una tendencia de las empresas a localizarse en aquellos Estados donde encuentren menos restricciones para el desarrollo de su actividad.

<sup>31</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 24.

<sup>32</sup> CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL, Dictamen sobre el Proyecto de Real Decreto-Ley por el que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases efecto invernadero, de 24 de julio de 2004, III.2, p12.

<sup>33</sup> Vid. Directiva 2003/87, art 27 y Ley 1/2005, D.T. 4ª.

### 2.2.2. La autorización de emisiones y la asignación individual de derechos

La Ley 1/2005, siguiendo las exigencias comunitarias, impone a las instalaciones afectadas una condición previa a la asignación de derechos de emisión: toda instalación afectada debe contar con una autorización de emisión expedida a favor del titular de la instalación. Una vez que la instalación dispone de dicha autorización está capacitada para recibir derechos de emisión en el procedimiento de asignación pública.

La obtención de la autorización de emisiones supone que el titular de la instalación afectada es capaz de garantizar el seguimiento y la notificación de emisiones. Se trata, por tanto, de una acreditación del cumplimiento de los requisitos necesarios para acceder a la asignación de derechos, ya que, por sí sola, esta autorización no permite a la instalación desarrollar su actividad libremente<sup>34</sup>.

Una vez el titular de la instalación afectada ya dispone de la autorización pertinente de emisiones, aquél deberá solicitar al Ministerio de Medio Ambiente, por medio del órgano autonómico competente, la asignación de derechos de emisión para el período de vigencia del Plan que se vaya a aprobar.

El Consejo de Ministros resolverá motivadamente sobre la cantidad de derechos asignados a cada instalación durante el período de vigencia del Plan y su distribución anual, previo trámite de consulta e información pública<sup>35</sup>.

Por tanto, mediante esta asignación individualizada la instalación podrá recibir derechos de emisión y, en consecuencia, funcionar y operar en el comercio de emisiones.

### 2.2.3. Agrupación de instalaciones

Aquellas instalaciones afectadas que cuenten con la correspondiente autorización de emisiones y desarrollen una actividad incluida en el mismo epígrafe del Anexo I, podrán formar una agrupación de instalaciones para cada uno de los años de vigencia del Plan, siempre que designen un administrador fiduciario<sup>36</sup>.

En el trámite de concesión de la autorización de agrupación, las solicitudes se someten a una primera fase de

<sup>34</sup> Vid., entre otros, ROSEMBUJ GONZÁLEZ-CAPITEL, F.: «La posible calificación de la unidad de carbono...», cit., pp. 27-28; FORTES MARTÍN, A.: «Comercio de derechos de emisión de GE», en *Diccionario de Derecho Ambiental*, Iustel, Madrid, 2006, p. 213; LAGUNA DE LA PAZ, J. C.: *La autorización administrativa*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 34; CANALS I AMETLLER, D.: «Las Administraciones Locales ante el cumplimiento del Protocolo de Kyoto», *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2006, p. 578; AGUDO GONZÁLEZ, J.: *El control de la contaminación: técnicas jurídicas de protección ambiental*, tomo II, Montecorvo, Madrid, 2004, p. 401; JUNCEDA MORENO, J.: *Comentarios a la Ley 1/2005, de 9 de marzo, de comercio de derechos de emisión de gases efecto invernadero y a la normativa complementaria de aplicación del Protocolo de Kyoto*, Thomson-Civitas, Madrid, 2005, p. 82.

<sup>35</sup> Sobre la necesaria motivación del Acuerdo del Consejo de Ministros sobre la asignación individual, vid. STS de 1 de octubre de 2008 (recurso nº 86/2005).

<sup>36</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 28 y Ley 1/2005, arts. 9 a 13.

control nacional y a una segunda fase comunitaria. La primera fase, principalmente tiene por objeto comprobar que la solicitud cumple con los requisitos legales, así como analizar las consecuencias que dicha autorización puede producir sobre la competencia, el mercado interior y el interés del consumidor. A continuación, entrando ya en la segunda fase, se remite el expediente a la Comisión; ésta únicamente podrá rechazar motivadamente la solicitud si no cumple con los requisitos de la Directiva 2003/87<sup>37</sup>.

Una vez concedida la autorización de agrupación, el titular de cada una de las instalaciones que forman la agrupación deja de ser el obligado a entregar el número de derechos equivalente a las emisiones verificadas del año anterior, para ser el administrador fiduciario el que se obliga a entregar anualmente el número de derechos correspondiente a las emisiones verificadas del año anterior, del conjunto de las instalaciones que forman la agrupación<sup>38</sup>. En el supuesto de que se incumpla la obligación de entrega, es el administrador fiduciario el que responderá directamente del pago de la sanción pecuniaria; subsidiariamente, responderán los titulares de las instalaciones agrupadas en el porcentaje de las emisiones realizadas por su instalación respecto del total de la agrupación<sup>39</sup>.

La agrupación de instalaciones permite el cumplimiento conjunto de las obligaciones, pero ello no conlleva la asignación conjunta, sino únicamente la inscripción de los derechos en el Registro en la cuenta única de la agrupación<sup>40</sup>.

Una de las ventajas de formar una agrupación es que las instalaciones agrupadas puedan cederse derechos entre ellas, sin necesidad de acudir al mercado. Esto supone una reducción de costes para aquellas instalaciones agrupadas que necesitan comprar derechos en el mercado, de ahí que en el trámite de concesión de este tipo de autorización se analice entre otros aspectos la posible distorsión de la competencia<sup>41</sup>.

#### 2.2.4. Verificación de emisiones

La Ley española, de acuerdo con la Directiva 2003/87, obliga a los titulares de las instalaciones afectadas a remitir a la Administración autonómica, antes del 28 de febrero de cada año, un informe sobre las emisiones del año precedente. Dicho informe será verificado, de conformidad con lo dispuesto en el Anexo IV, por los organismos de verificación acreditados conforme a lo establecido en la normativa de desarrollo<sup>42</sup>. Si el titular de la instalación afectada

no cumpliera con esta obligación, el órgano autonómico procederá a la estimación de las emisiones e inscribirá el dato de las emisiones estimadas en la tabla de verificaciones del Registro nacional.

Si el órgano autonómico competente da la conformidad al informe verificado remitido por la instalación afectada, el dato de las emisiones se inscribirá en la tabla de verificaciones del Registro Nacional<sup>43</sup>.

### 2.3. PLAN NACIONAL DE ASIGNACIÓN

#### 2.3.1. CONTENIDO

El Plan Nacional de Asignación es el instrumento donde se recoge la cantidad total de derechos de emisión que asigna cada Estado<sup>44</sup>, así como el procedimiento que se va a utilizar para su reparto, teniendo siempre en cuenta criterios objetivos y transparentes<sup>45</sup>. El Plan es, por tanto, el instrumento normativo interno previo a la asignación de los derechos, no ya entre los posibles participantes en el comercio de emisiones sino entre las instalaciones afectadas por este régimen<sup>46</sup>.

Ni la Directiva 2003/87 ni la Ley 1/2005 especifican qué forma jurídica debe tener el Plan, pero los dos Planes Nacionales aprobados por el Estado español, incluidas sus modificaciones, se han instrumentado mediante la forma de Real Decreto. A nuestro entender, el Plan, por su contenido, afecta a los elementos esenciales del derecho de libertad de empresa, y con la obligación impuesta a los titulares de las instalaciones afectadas, de entregar la cantidad de derechos equivalente a las emisiones, se ha articulado una prestación patrimonial pública<sup>47</sup>. Es por ello por lo que defendemos que debería ser una Ley la que regulara los aspectos esenciales: la elección del método de asignación para el porcentaje de libre disposición, las reglas que se van a utilizar en el procedimiento de asignación y las reglas de trato para los nuevos entrantes y las medidas tempranas. Sin perjuicio de que luego pudiera aprobarse un reglamento de desarrollo, en el que se desarrollen las reglas fijadas en la Ley.

En el procedimiento de elaboración del Plan cabe diferenciar dos fases: una primera fase nacional y una segunda comunitaria. Durante la fase nacional, la Ley prevé que debe tenerse en cuenta la opinión pública obtenida

<sup>37</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 12.

<sup>38</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 13.

<sup>39</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 31.

<sup>40</sup> Vid. Ley 1/2005 art. 13.1. y 13.2.

<sup>41</sup> Así, en el PNA 2005-2007 se prohíbe la agrupación de instalaciones de producción de energía eléctrica de servicio público.

<sup>42</sup> Vid. Real Decreto 1315/2005, de 4 de noviembre, por el que se establecen las bases de los sistemas de seguimientos y verificación de emisiones de gases de efecto invernadero en las instalaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases efecto invernadero, BOE nº 268, de 9 de noviembre, pp. 36674-36677.

<sup>43</sup> Sobre este tema, vid. RIVERO ORTEGA, R.: «Inspección y control de riesgos en materia de emisiones contaminantes», *Noticias de la Unión Europea*, nº 258, 2006, pp. 82-83; RIVERO ORTEGA, R.: *El estado vigilante*, Tecnos, Madrid, 2000, pp. 67-75; ALONSO GARCÍA, E.: «Inspecciones ambientales» en VV. AA. (dirigido por Alonso García, E. y Lozano Cutanda, B.) *Diccionario de Derecho Ambiental*, Iustel, Madrid, 2006, p. 759; CARRETERO PEÑA, A.: «La verificación de las emisiones de CO<sub>2</sub> del año 2005 en España: Consideraciones prácticas en la determinación de las emisiones», *Ingeniería química*, nº 435, 2006, pp. 92-101.

<sup>44</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 9 y Ley 1/2005, art. 14.

<sup>45</sup> Vid. Directiva 2003/87, Anexo III y Ley 1/2005, art. 17.

<sup>46</sup> Vid. GONZÁLEZ DIEGO, C. L.: «El Plan Nacional de Asignación de Derechos de Emisión 2005-2007: implicaciones para la industria española», *Información comercial*, nº 822, 2005, pp. 109-130.

<sup>47</sup> Prevista en la Constitución Española, art. 31.3.

mediante los diferentes cauces de participación<sup>48</sup>. Una vez el Plan ya ha sido redactado, cumpliendo con todas las exigencias legales y antes de aprobarse el Plan, se inicia la fase comunitaria<sup>49</sup>. Aquí, la Comisión examina el Plan y comprueba que se cumplen las exigencias previstas en la Directiva, especialmente el porcentaje de asignación gratuita, así como los criterios de elaboración del Plan recogidos en el Anexo III. Hasta que la Comisión da luz verde al Plan, no se puede proceder por el Estado miembro a la asignación de los derechos.

La propuesta que hemos planteado, consistente en la aprobación de una Ley y su posterior desarrollo reglamentario no es incompatible con las dos fases del procedimiento de elaboración Plan. Cabrían dos posibles alternativas para articular el procedimiento de elaboración cumpliendo las exigencias de la reserva de ley. La primera consistiría en el procedimiento utilizado en Alemania. Aquí el Ministerio de Medio Ambiente elabora el Plan y, tras su aprobación por el Gobierno federal y posteriormente por la Comisión, se elabora la Ley sobre el Plan Nacional de Asignación. La segunda propuesta pensamos que podría ser más acertada; consiste en la elaboración del Plan mediante Ley y, tras su aprobación por la Comisión, se procede por el Estado a desarrollarlo reglamentariamente.

### 2.3.2. Vigencia del plan

La Directiva 2003/87 prevé la aprobación de dos Planes Nacionales de Asignación; el primero engloba el período 2005-2007; el segundo abarca 2008-2012<sup>50</sup>. Mientras el primer Plan recoge el período de prueba promovido por la Comunidad Europea para ir adquiriendo experiencia; el segundo es mucho más riguroso ya que es el momento en el que realmente nace la obligación de reducción de emisiones recogida en el Protocolo de Kyoto.

Los sucesivos Planes estarán regulados en un nuevo instrumento normativo comunitario, cuya fase de elaboración y aprobación ya se ha iniciado como veremos en el último epígrafe de este capítulo.

### 2.3.3. Método de asignación

Existen básicamente dos métodos posibles de asignación: la subasta y la asignación gratuita<sup>51</sup>. La subasta es el método que trata de forma más equitativa y correcta a las instalaciones afectadas y garantiza un trato de igualdad con las nuevas instalaciones que empiecen a participar en el comercio. Este método está basado en el principio “quién contamina, paga”, puesto que las instalaciones

afectadas cuanto más contaminen más derechos deberán adquirir en el mercado. Un aspecto fundamental de la subasta es que el Estado se libera de tomar decisiones complicadas. Los ingresos que obtiene el Estado por la subasta pueden destinarse a: inversiones, investigación, desarrollo en eficiencia energética, desarrollo de reducción de emisiones, etc.

El segundo método de asignación, la asignación gratuita, puede basarse: en criterios históricos (también llamado “grandfathering”), es decir, en las emisiones de las instalaciones afectadas durante un periodo de tiempo determinado; o bien en umbrales. Hay que tener en cuenta, que si se toma como referencia las emisiones históricas se premia a las instalaciones más contaminantes durante el periodo de referencia y se penaliza a las instalaciones que en aquel momento invirtieron en tecnología más limpia<sup>52</sup>.

En cualquier caso, es conveniente que todos los Estados miembros opten por el mismo método de asignación para evitar cualquier tipo de discriminación entre instalaciones afectadas de diferentes Estados miembros, o evitar falsear la competencia.

La Directiva 2003/87 ha optado por imponer un porcentaje obligatorio de asignación gratuita para los dos primeros Planes, de 95% y 90% respectivamente, y para el resto deja libertad a los Estados miembros para que elijan el método de asignación a utilizar<sup>53</sup>.

La Ley 1/2005 mantiene los mismos porcentajes obligatorios de asignación gratuita que recoge la Directiva 2003/87, pero traslada al Plan de cada periodo la libertad para elegir el método de asignación del porcentaje de libre disposición. Pues bien, aunque la Comisión europea recomendó que en el segundo Plan el porcentaje de libre disposición se asignara mediante subasta, hasta el 2012 el 100% de los derechos se asignan, en el Estado español, gratuitamente<sup>54</sup>.

<sup>48</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 14.

<sup>49</sup> Vid. Ley 50/1997, de 27 de noviembre, sobre organización, competencia y funcionamiento del gobierno, BOE nº 285, de 28 de noviembre, pp. 35082-35088 y Ley 27/2006, de 18 de julio, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, participación y acceso a la justicia en materia de medio ambiente, BOE nº 171, de 19 de julio, pp. 27109-27123.

<sup>50</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 11.1 y 11.2 y Ley 1/2005, cit., art. 15.

<sup>51</sup> Tal y como prevé el COM (2000) 87 final, de 8 de marzo, Libro Verde sobre el comercio de derechos de emisión de gases efecto invernadero en la Unión Europea.

<sup>52</sup> Para más información sobre los diferentes métodos de asignación, vid. DEL RÍO GONZALEZ, P.: «Ventajas e inconvenientes de los métodos de asignación de derechos de emisión de dióxido de carbono en el contexto de la Directiva Europea de Comercio de Emisiones», *Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental*, nº 71, noviembre 2004, pp. 16-30; FONTELA MONTES, E.: «Criterios de asignación de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub>», *Cuadernos de sostenibilidad y patrimonio natural*, nº 4, 2004, pp. 151-156; LLORENTE, J.: «Asignación de derechos de emisión por países», *Gas actual*, nº 93, 2005, pp. 38-43; SARASÍBAR IRIARTE, M.: «El procedimiento de asignación de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Criterios para la elaboración del Plan nacional de Asignación de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>», en *Organización y Procedimientos administrativos. Libro homenaje al profesor Francisco González Navarro*, Aranzadi, 2007, pp. 625-653; WOERDMAN, E.: «Developing carbon trading in Europe: does grandfathering distort competition and lead to state aid?», en *Climate change and the Kyoto Protocol. The role of institutions and instruments to control global change*, Edward Elgar, Cheltenham, 2003; LABANDEIRA VILLOT y ÁNGEL RODRÍGUEZ, M.: «Mercados para el control del cambio climático en España», *Cuadernos económicos de ICE*, nº 71, 2006, pp. 177-197.

<sup>53</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 10.

<sup>54</sup> Vid. Orientaciones complementarias para los Planes Nacionales de Asignación del período 2008-2012.

El problema con el que nos podemos encontrar es que un Estado optó por instaurar la subasta como método de asignación de derechos, respecto del porcentaje de libre disposición y otro Estado miembro opte por la asignación gratuita del 100% de los derechos, lo que puede implicar desigualdades entre las instalaciones afectadas.

### 2.3.4. Medidas tempranas

La toma en consideración de las medidas tempranas es un de los criterios opcionales a tener en cuenta por los Estados miembros en sus Planes, tal y como prevé la Directiva en el Anexo III<sup>55</sup>.

Se entiende por medida temprana, aquella medida adoptada en cualquier instalación afectada con el objetivo de reducir las emisiones, antes de la publicación y notificación del Plan a la Comisión<sup>56</sup>. Por tanto, serán medidas tempranas aquellas que superen los requisitos de reducción de emisiones impuestos por la legislación comunitaria o nacional, o que hayan sido adoptadas sin que ninguna exigencia legislativa lo imponga.

Las instalaciones afectadas que hayan tomado estas medidas deberían ser premiadas en la asignación de derechos, frente aquellas otras instalaciones afectadas que no lo las hayan adoptado. Sin embargo, estas medidas son difíciles de incentivar cuando se escoge la metodología de asignación basada en las emisiones históricas, porque nos podemos encontrar en la siguiente situación: que una instalación afectada “A” durante un período de referencia determinado, por ejemplo (2000-2003), haya invertido en tecnología limpia, reduciendo considerablemente sus emisiones y otra instalación afectada “B”, de similares características a la instalación afectada “A”, no haya realizado ningún tipo de inversión en tecnología limpia durante el mismo período de referencia. Si al entrar en vigor el régimen del comercio de emisiones el Plan basa la metodología de asignación en las emisiones históricas producidas durante el período de referencia (2000-2003), a la instalación afectada “A” se le asignará un número de derechos inferior a los asignados a la instalación afectada “B”, puesto que ha sido en este período cuando ha reducido sus emisiones. De esta manera, se está premiando a las instalaciones afectadas más contaminantes durante el período de referencia.

La Ley 1/2005 impone la obligación de que el Plan tenga en cuenta dichas medidas tempranas, pero hasta el momento ninguno de los dos Planes españoles han reconocido estas medidas<sup>57</sup>.

Uno de los principales aspectos controvertido, en el supuesto en el que verdaderamente se reconocieran estas medidas, consistiría en precisar bajo qué criterios se de-

terminaría el año base, es decir, el año a partir del cual se van a reconocer las reducciones voluntarias de emisiones. Además, podría no establecerse un año base único para todos los sectores afectados, sino conocer en cada sector los avances en tecnología de reducción de emisiones, y dejar un período de tiempo razonable para que el sector pueda adaptarse a él; para a partir de este período de adaptación fijar el año base. Esto resultaría más justo que un año base único, puesto que los conocimientos en tecnología de reducción pueden no avanzar a la misma velocidad en todos los sectores.

Ni la Directiva 2003/87 ni la Ley española 1/2005 determinan, en el caso de que se reconocieran las medidas tempranas, qué trato se le daría a las instalaciones afectadas que han adoptado medidas de reducción de emisiones voluntarias. Cabría la posibilidad de asignar a estas instalaciones, gratuitamente, el número de derechos que consiguieron reducir con la adopción de estas medidas, desde el año base hasta el año de inicio del comercio o un porcentaje respecto del total de las emisiones reducidas voluntariamente. Pero también cabría la posibilidad de asignar a las instalaciones que no han adoptado estas medidas el número de derechos correspondiente a las emisiones que producirían en el supuesto de haber invertido en tecnología de reducción; minorándose de esta manera la cantidad de derechos que hay que asignar a las instalaciones que no han adoptado medidas temprana y, reconociéndose al mismo tiempo el esfuerzo de las instalaciones que sí han realizado esta inversión.

### 2.3.5. Nuevos entrantes

Se considera, por la legislación vigente, nuevo entrante aquella instalación a la que no se le ha concedido o renovado el permiso de emisión en la fecha en la que el Estado notifica a la Comisión el Pla<sup>58</sup>.

La Comisión requiere a los Estado miembros que precisen en los diferentes Planes la manera en la que una nueva instalación afectada por el régimen del comercio de derechos de emisión puede empezar a participar en éste<sup>59</sup>. Por lo que debe garantizarse y por tanto preverse en el Plan que los nuevos entrantes podrán tener acceso a los derechos. Se contemplan tres formas de participación para estos nuevos entrantes: la compra, la subasta y la reserva.

La Ley 1/2005 ha optado por la reserva y exige al Plan que determine la cantidad de derechos que forman parte de esta reserva y que especifique los criterios utilizados para la distribución de los derechos, siempre teniendo en cuenta: obligatoriamente, el orden temporal de la solicitud; así como el uso de la tecnología energéticamente eficiente; y facultativamente, los criterios de cohesión territorial<sup>60</sup>.

También contempla la posibilidad de que los derechos de la reserva que no hayan sido asignados antes del

<sup>55</sup> Vid. Directiva 2003/87, Anexo III pto. 7.

<sup>56</sup> Vid. COM (2003) 830 final, de 7 de julio, sobre Orientaciones para los Estados miembros sobre la aplicación de la Directiva 2003/87 por la que se establece el comercio de derechos emisión de gases efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, y circunstancias en las que queda demostrada la situación de fuerza mayor, criterios 3 y 4.

<sup>57</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 17.2.c.

<sup>58</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 3.h y Ley 1/2005, art. 2.K.

<sup>59</sup> Vid. Orientaciones complementarias para los Planes Nacionales de Asignación del período 2008-2012.

<sup>60</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 18.3.

30 de junio del último año del Plan puedan ser enajenados por la Administración<sup>61</sup>.

Los dos Planes españoles aprobados hasta el momento realizan la asignación de derechos a los nuevos entrantes a cargo de una reserva gratuita, ya que el Plan asigna gratuitamente el 100% de los derechos, garantizándose la igualdad de trato entre todas las instalaciones afectadas. Y será el orden de recepción de la solicitud, el orden por el que se entregarán los derechos provenientes de esta reserva<sup>62</sup>.

En el caso de que se asignaran los derechos para nuevos entrante mediante subasta, ni la normativa comunitaria ni la española determinan cómo se celebraría ésta: cada cierto tiempo o cuando concurrieran un número determinado de nuevos entrantes. Existe la misma omisión de regulación normativa respecto de la posibilidad de que un nuevo entrante no pueda desarrollar su actividad por no quedar derechos, ya sea en la reserva gratuita o mediante subasta. Toda esta ausencia de regulación da pie a que cada Estado miembro pueda regularlo de manera diferente y produzca sobre los nuevos entrantes posibles consecuencias negativas dependiendo de la localización de su instalación.

#### 2.4. Registro nacional de derechos de emisión

La Ley 1/2005, cumpliendo con las exigencias comunitarias, prevé la creación de un Registro Nacional de Derechos de Emisión (Renade), el cual se encargará de mantener actualizada la contabilidad de los derechos de emisión de manera permanente<sup>63</sup>.

En él se recogen todas las operaciones de expedición, titularidad, transmisión, transferencia, entrega, retirada, cancelación de derechos y suspensión de la capacidad de transmitir, en los supuestos previstos por la Ley<sup>64</sup>.

El Registro dispone de diferentes cuentas, dependiendo del titular. Así, la Administración General del Estado dispondrá en el Registro de dos tipos de cuentas: una cuenta de haberes, en la que se inscribirán todos los derechos que figuren en el Plan Nacional, y otra cuenta de retirada y cancelación. En cambio, el resto de intervinientes únicamente dispondrán de la cuenta de haberes. Cuando hablamos del resto de intervinientes nos referimos a: las instalaciones afectadas, cuya cuenta irá a nombre de sus titulares; las agrupaciones de instalaciones afectadas, a nombre del administrador fiduciario; y cualquier persona física o jurídica distinta de las anteriores que sea parte en una transacción, es decir, los participantes voluntarios.

De esta manera, todos los derechos que se pretenden asignar para un período serán expedidos e inscritos en la

cuenta de haberes de la Administración General del Estado, desde donde se transferirán a la cuenta de haberes de cada instalación afectada o agrupación de instalaciones afectada antes del 28 de febrero del año inicial del período de vigencia del Plan<sup>65</sup>. Y antes del 30 de abril de cada año, los titulares de las instalaciones afectadas o los administradores fiduciarios de las agrupaciones de instalaciones afectadas deberán transferir a la cuenta de haberes de la Administración General del Estado el número de derechos correspondientes a sus emisiones verificadas del año anterior<sup>66</sup>.

Transcurridos cuatro meses desde la finalización del período de vigencia del Plan, los derechos expedidos para ese período caducarán automáticamente y se cancelarán de oficio por el Registro<sup>67</sup>.

La organización y funcionamiento del Registro Nacional de Derechos de Emisión se regula mediante el Real Decreto 1264/2005, de 21 de octubre<sup>68</sup>. Este Registro forma parte del sistema comunitario de registros integrados regulados por el Reglamento (CE) 2216/2004, de 21 de diciembre<sup>69</sup>. Por ello deberá estar conectado con el Diario Independiente de Transacciones de la Convención Marco de las Naciones Unidas.

El Consejo de Ministros encargó, el 19 de noviembre de 2004, la gestión del Registro a la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores, S.A., más conocida comercialmente como “Iberclear”, perteneciente al Grupo Bolsa y Mercados Españoles (BME)<sup>70</sup>.

#### 2.5. Funcionamiento del comercio

Desde el momento en el que se aprueba el Plan y se procede a la posterior asignación individual de los derechos hasta el momento en que las instalaciones afectadas entregan los derechos, se pueden observar tres diferentes fases en el funcionamiento del comercio.

Durante la primera fase, todos los derechos que el Plan prevé asignar, para ese período, son expedidos e inscritos en la cuenta de haberes del Registro de la Admi-

<sup>61</sup> Vid. Orientaciones para los Estados miembros sobre la aplicación de la Directiva 2003/87 y Ley 1/2005, art. 18.3.

<sup>62</sup> Vid. SCHMITT-RADY, B.: «A level playing-field? Initial allocation of allowances in Member States» en *EU Climate Change Policy, The Challenge of new regulatory initiatives*, Edward Elgar Pub, (New horizons in environmental law series), Cheltenham, 2006, p. 85.

<sup>63</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 25 y Directiva 2003/87, art. 19.

<sup>64</sup> Vid. Ley 1/2005, arts. 13.3, 24 y 28.

<sup>65</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 26.

<sup>66</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 27.

<sup>67</sup> Sobre el régimen y funcionamiento del RENADE, vid. MANTECA VALDELANDE, V.: «Naturaleza, tráfico y registro de derechos de emisión de gases de efecto invernadero», *Revista Andaluza de la Administración Pública*, nº 61, 2006, pp. 255- 279; HOBLEY, A. y HAWKES, P.: «GHG emissions trading registries», en VV. AA. (editores Freetone, D. y Streck, Ch.) *Legal aspects of implementing Kyoto Protocol Mechanism*, Oxford University Press, 2005, p. 127; CÁMARA LAPUENTE, S.: «Los sistemas registrales en el marco del derecho privado europeo: reflexiones comparatistas sobre la inscripción registral como formalidad de los contratos», *Anuario de Derecho Civil*, nº 3, 2004, pp. 956-961; FORTES MARTÍN, A.: «La organización y funcionamiento del Registro Nacional de Derechos de Emisión (RENADE)», *Ecosostenible*, nº 11, 2006, pp. 19-27.

<sup>68</sup> BOE nº 253, de 22 de octubre, pp. 34662-34670.

<sup>69</sup> DOUE nº 386, de 29 de diciembre, p. 1/77.

<sup>70</sup> BOE nº 267, de 8 de noviembre.

nistración del Estado<sup>71</sup>. Antes del 28 de febrero de cada año, el Registro transfiere de la cuenta de haberes de la Administración del Estado a la del titular de cada instalación o del administrador fiduciario, el número de derechos que le corresponden de acuerdo con la resolución de asignación individualizada<sup>72</sup>. En el caso de nuevos entrantes y ampliación de instalaciones afectadas, el Registro no transfiere los derechos hasta que la comunidad autónoma no le comunique que la instalación se ha puesto en funcionamiento<sup>73</sup>.

La segunda fase es realmente donde emprende el funcionamiento del comercio. Es en este momento donde pueden concurrir todos los participantes, obligatorios y voluntarios, comprando o vendiendo derechos de emisión guiados por la ley de la oferta y la demanda. Estas operaciones de transmisión pueden realizarse tanto por personas físicas como jurídicas, en la Unión Europea como en terceros países. Para que las transmisiones realizadas con instalaciones afectadas de terceros países tengan validez, se requiere que entre las partes se haya firmado un instrumento internacional por el que se reconozcan mutuamente los derechos<sup>74</sup>.

Es en este momento cuando la instalación afectada debe comprobar si los derechos que se le han asignado se ajustan a las emisiones verificadas del año anterior, y de esta manera pueden cumplir con la obligación legal de entrega de derechos. Si se le han asignado más derechos de las emisiones verificadas, ésta puede actuar de dos modos: o bien transmitir a un tercero el excedente de derechos obteniendo un beneficio (puesto que, por muy bajo que sea el precio de venta hay que tener en cuenta que hasta el 2012 la asignación del 100% de los derechos es gratuita); o no utilizar dichos derechos excedentarios y en consecuencia estos caducarán con el fin del periodo. En cambio, si a una instalación afectada le han asignado menos derechos que las emisiones verificadas, necesitará comprar derechos hasta cubrir estas emisiones.

Finalmente en la tercera fase, los titulares de las instalaciones afectadas o los administradores fiduciarios deberán entregar, antes del 30 de abril de cada año, el número de derechos de emisión equivalente a las emisiones verificadas e inscritas del año anterior<sup>75</sup>. Esta entrega de derechos vendrá reflejada por la transferencia de derechos de la cuenta de haberes del titular de la instalación a la de la Administración General de Estado<sup>76</sup>.

## 2.6. Procedimiento sancionador

La Directiva 2003/87 insta a los Estado miembros a que fijen un régimen de sanciones eficaces, proporcionadas y

disuasorias<sup>77</sup>. En cumplimiento de dicho mandato el capítulo VIII de la Ley 1/2005 regula el régimen sancionador.

Ha sido criticado, por algún autor, que las sanciones en algunos supuestos pueden resultar desproporcionada al dejar a la discrecionalidad del órgano autonómico la responsabilidad sobre la proporcionalidad de las medidas sancionadoras<sup>78</sup>.

Es destacable que el régimen sancionador y las medidas cautelares contempladas en la Ley 1/2005 son similares al régimen previsto en la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrado de la contaminación, aunque los objetivos que persiguen cada una de las Leyes son diferente<sup>79</sup>. Mientras la Ley 1/2005 pretende crear un mercado para internalizar los costes ambientales, de manera que el coste de reducción sea el menor posible; lo que pretende la Ley 16/2005 es evitar o reducir la contaminación<sup>80</sup>. La justificación ha dicha coincidencia ha sido fundada en el corto período de tiempo que la Directiva 2003/87 ofrecía a los Estados miembros para transponerla a sus ordenamientos<sup>81</sup>.

Las infracciones han sido tipificadas en: muy graves, graves y leves. Merece destacar de entre todas las infracciones la consistente en incumplir la obligación de entrega de derechos<sup>82</sup>. La ley prevé en este supuesto de hecho que, con independencia de la multa prevista, el titular de la instalación infractora deberá entregar la cantidad de derechos de emisión equivalente a las emisiones en exceso, en el momento de entrega de los derechos de emisión del año natural siguiente al de la comisión de la infracción<sup>83</sup>.

## 2.7. Propuesta de directiva 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<sup>84</sup>

A mediados de 2007, el Consejo Europeo aprobó los objetivos de reducción de las emisiones de gases de efecto

<sup>71</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 26.1.

<sup>72</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 26.2.

<sup>73</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 26.3.

<sup>74</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 21.

<sup>75</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 27.2.

<sup>76</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 27.3.

<sup>77</sup> Vid. Directiva 2003/87, art. 16.1

<sup>78</sup> SANZ RUBIALES, I.; *El mercado de derechos a contaminar régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, 2007, Valladolid, p. 267.

<sup>79</sup> Vid. Ley 1/2005, arts. 29 a 34 y Ley 16/2002, de 1 de Julio, de prevención y control integrado de la contaminación, BOE nº 157, de 2 de julio, pp. 23910-23027, arts. 32 a 35.

<sup>80</sup> Vid. Ley 16/2002, art. 1.

<sup>81</sup> Vid. DOMÉNECH PASCUAL, D.: «¿Es posible cerrar una empresa por infracciones a la Ley del mercado de derechos de emisión de gases efecto invernadero?», *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 2006, nº 9, pp. 84. Directiva 2003/87, art 31.

<sup>82</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 29.2 e).

<sup>83</sup> Vid. Ley 1/2005, art. 30 a) 5ª; FORTES MARTÍN, A.: «Comercio de derechos...», cit., p. 216; SANZ RUBIALES, I.: *El mercado de derechos a contaminar. Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, Valladolid, 2007, pp. 267-276; ROSEMBUJ GONZÁLEZ-CAPITEL, F.: *El precio del aire. Aspectos jurídicos del mercado de derechos de emisión*, El Fisco, Barcelona, 2005, p. 180.

<sup>84</sup> Vid. COM (2008) 16 final, de 23 de enero de 2008.

invernadero de la Comunidad para los años siguientes. La determinación del porcentaje de reducción quedó supeditada a 2 condiciones: la primera consistía en que otros países desarrollados se comprometieran a realizar reducciones comparables a las comunitarias; y la segunda se asentaba en la necesidad de que los países económicamente más avanzados contribuyeran adecuadamente en función de sus responsabilidades y capacidades. Así, si estas dos circunstancias se cumplen, la Unión Europea se comprometió a reducir un 30% sus emisiones de gases de efecto invernadero antes de 2020. Ahora bien, si no concurren las dos situaciones anteriores la Unión únicamente se comprometió a reducir un 20% estas emisiones antes de 2010, con independencia de cualquier acuerdo internacional. El Consejo también instó a los países desarrollados a que en un período de tiempo más largo (2050) reduzcan conjuntamente sus emisiones entre un 60% y un 80%, siempre respecto los niveles de 1990.

Como ya se ha indicado la Directiva 2003/87 regula el régimen del comercio de derechos de emisión hasta el año 2012. Es por ello por lo que se ha presentado una propuesta de Directiva que regulará este régimen a partir del año 2013 y durante un período de 8 años, hasta 2020. La Comisión apunta que un comercio basado en límites máximos nacionales no garantizaría suficientemente la consecución de los objetivos fijados de reducción, por consiguiente, propone un límite máximo a nivel comunitario para asegurar dicho cumplimiento. De este modo para dar cumplimiento a la reducción del 20%, la propuesta de Directiva sugiere que cada año haya un decrecimiento anual de las emisiones de un 1,74%, respecto la media de derechos de emisión expedidos en el período 2008-2012. Las instalaciones que empiecen a funcionar en 2013 deberán informar sobre sus emisiones verificadas a la autoridad competente para que esta pueda calcular los derechos que se le van a asignar<sup>85</sup>.

La propuesta recoge importantes diferencias respecto la Directiva 2003/87. La primera la encontramos en el mayor protagonismo que, en principio, quiere dársele a la subasta como método de asignación de los derechos. La Comisión reconoce que éste método tiene numerosas ventajas, entre otras: es el método que mejor garantiza la eficacia del comercio por su transparencia y simplicidad; evita los efectos distributivos indeseable; cumple con el principio "quién contamina, paga"; y por último, recompensa a las instalaciones que hayan adoptado medidas tempranas. Es por todo ello, por lo que la Comisión defiende que la subasta debería ser el principio básico para la asignación. Pero, cuando acudimos al articulado de la propuesta se puede observar como la subasta no se introduce como método de asignación único o principal, sino que su implementación será gradual en detrimento de la asignación gratuita. Es decir, durante el primer año de vigencia de la Directiva, en el 2013, se asignarán gratuita-

mente el 80% de los derechos, para cada año siguiente ir reduciendo un 10% la asignación gratuita hasta alcanzar en 2020 la asignación mediante subasta del 100% de los derechos<sup>86</sup>.

También se prevé que sea la Directiva la que determine la cantidad total de derechos que van a subastar los Estados miembros. De tal manera que el 90% del total de los derechos a subastar se distribuya entre los Estados miembros en base a las emisiones verificadas de cada Estado miembro en el 2005. Y el 10% restante se redistribuirá en arras a la solidaridad y a las perspectivas de crecimiento; es decir, se redistribuirá una cantidad mayor de derechos a los Estados miembros con bajos niveles de ingresos per cápita y mayores perspectivas de crecimiento.

La segunda diferencia a resaltar es la ampliación del ámbito de aplicación del comercio, tanto respecto los sectores afectados como de los gases efecto invernadero. Con esta ampliación se persigue que el comercio alcance un potencial de reducción de emisiones mayor a un coste de reducción menor. Por este motivo se propone ampliar el sometimiento al régimen del comercio de emisiones, por sus emisiones de dióxido de carbono, a las instalaciones perteneciente a los sectores: petroquímico, amoníaco y aluminio; por las emisiones de óxido nitroso, a las instalaciones pertenecientes a: la producción de ácido nítrico, adipico y glioxílico; por las emisiones de perfluorocarburos del sector del aluminio; y, respecto cualquier gas de efecto invernadero, las actividades pertenecientes a los sectores de: captura, transporte y almacenamiento geológico<sup>87</sup>.

En cualquier caso, la Comisión subraya que la ampliación del régimen del comercio únicamente debería producirse respecto a las emisiones que puedan ser objeto de seguimiento, notificación y verificación con el mismo grado de precisión que el fijado por la Directiva 2003/87. Este es el caso, indica, de la navegación y del transporte, sectores no incluidos en la propuesta de Directiva pero que podrían estarlo en un futuro tras una evaluación de impacto específica y completa.

El tercer aspecto diferencial de la propuesta es que el porcentaje de asignación gratuita no será el mismo entre los diferentes sectores afectados<sup>88</sup>. Mientras la mayoría de los sectores estarán sujetos a una transición gradual desde un 80% de los derechos asignados gratuitamente en 2013, hasta llegar al 2020 donde todos los derechos se asignarán mediante subasta. Para el sector eléctrico y las actividades de captura y almacenamiento de carbono, en cambio, no se prevé ninguna asignación gratuita, sino que desde 2003 la asignación del 100% de los derechos se hará mediante subasta, con el fin de impulsar la generación de electricidad más eficaz. En cambio, se propone,

<sup>85</sup> Vid. Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2003/87., art. 9.

<sup>86</sup> Vid. Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2003/87., art. 10 bis.7.

<sup>87</sup> Vid. Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2003/87., Anexo I.

<sup>88</sup> Vid. Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2003/87., cit., art. 10 bis.

que para determinados sectores o subsectores grandes consumidores de energía la asignación de hasta el 100% de los derechos de forma gratuita o la creación de un sistema en el que los importadores de productos fabricados por estos sectores, también se encuentren incluidos en el ámbito de aplicación del comercio. Esto se debe, a que existen determinadas instalaciones que deben realizar verdaderos esfuerzos para alcanzar los objetivos comunitarios de reducción y ello puede llevarles a trasladar su actividad a terceros países, fuera de la UE, que no estén sujetos a limitaciones comparables. Este riesgo, de que las empresas afectadas se trasladen a otro Estado que no tenga limitaciones equivalentes de reducción de emisiones, se conoce con el nombre de riesgo “fuga de carbono”.

Si bien, la propuesta de Directiva es mucho más ambiciosa que la Directiva 2003/87, pues, como se ha comentado: por una parte, amplía el ámbito de aplicación a nuevos sectores de actividad pero no únicamente por sus emisiones de dióxido de carbono, como preveía la Directiva 2003/87, sino también respecto otros gases de efecto invernadero; y por otra parte, pretende que la subasta se introduzca, como regla general, paulatinamente hasta llegar al 2013 donde será el único método de asignación. En cambio, a nuestro entender, la propuesta sigue incurriendo en algunos errores como: la falta de regulación del procedimiento de reconocimiento reducción de emisiones por parte de las nuevas instalaciones que hayan adoptado medidas tempranas; o la delegación a un desarrollo reglamentario posterior de la subasta, sin ser la propuesta de

la futura Directiva la que fije, cuanto menos, los aspectos esenciales de esta, tales como: el tipo o tipos de subasta que se utilizará, si se le va a conceder a los Estados miembros algún margen de decisión respecto la implementación de ésta en sus ordenamiento internos, etc.

La Comisión va a tener una complicada tarea al decidir el tipo de apoyo que se le va a dar a las instalaciones con riesgo de “fuga de carbono”, porque es necesario que o bien les asignen derechos gratuitamente o le dé un trato equivalente a los importadores de productos fabricados por estos sectores. Aquí el principal obstáculo lo encontramos en el modo en el que estos importadores van a quedar sujetos al régimen del comercio de emisiones. Su inclusión en el ámbito de aplicación podría ser: por las emisiones totales de dicho importador en un tercer Estado, aspecto difícilmente controlable; por su capacidad de producción; por la capacidad de importación de un determinado producto sujeto en la Unión Europea al régimen del comercio de emisiones; con la imposición de un arancel, etc. Por tanto, la Comisión tendrá que hacer un análisis exhaustivo para alcanzar la solución más acorde con la pretensión que se persigue.

En conclusión, la nueva propuesta pretende corregir, perfeccionar y mejorar, en la medida de lo posible, el funcionamiento del régimen del comercio de emisiones, pero, como es lógico, siguen surgiendo nuevos impedimentos que habrá que disipar para lograr el objetivo último del régimen del comercio de emisiones, que la reducción de emisiones se produzca allí donde suponga un menor coste económico<sup>89</sup>.

<sup>89</sup> Directiva 2003/87, art. 1 y Ley 1/2005, art 1.

## ANEXO IV

# LA DETRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN A LAS EMPRESAS ELÉCTRICAS Y SU POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD?<sup>1</sup>

Iñaki Bilbao Estrada

Cátedra ENDESA de Fiscalidad y Cambio Climático  
Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental  
Universidad Cardenal Herrera-CEU

**Resumen:** Según el Ministerio de Industria, la asignación gratuita de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero ha generado un efecto perverso al internalizar las empresas productoras de electricidad su valor de mercado y generarse un importante aumento de su precio. A fin de evitar que este incremento sea soportado por los consumidores, se ha previsto mediante sendos Decretos-Leyes la detracción de los derechos de emisión en la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica. Sin embargo, lo que aparentemente iba a configurarse como una limitación del derecho de propiedad no indemnizable se ha convertido por obra de una Orden Ministerial en la obligación de efectuar un pago por parte de las empresas eléctricas. Atendiendo a esta circunstancia, pretendemos realizar un estudio de los posibles vicios de constitucionalidad que pueden concurrir en la regulación de esta medida que tanto rechazo ha generado en el sector eléctrico.

**Palabras clave:** detracción, derechos de emisión, reserva de ley

**Sumario:** 1. Introducción 2. La detracción de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente a los productores de energía eléctrica y cauces para su impugnación 2.a. *Iter* normativo 2.b. Régimen jurídico 2.c. Posibles argumentos y cauces para su impugnación 3. Análisis de la admisibilidad constitucional del empleo del Decreto-Ley 3.a. La admisibilidad del Decreto-Ley en la regulación de la detracción de los derechos de emisión 3.b. El presupuesto habilitante de los Decretos-Leyes: especial referencia a la situación de extraordinaria y urgente necesidad 4. Naturaleza de la detracción 5. La reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas: especial referencia a su flexibilidad 6. Conclusiones 7. Bibliografía

<sup>1</sup> Este trabajo se enmarca dentro de los proyectos de investigación, financiados por el Ministerio de Educación y Ciencia, “La fiscalidad de los derechos de emisión” con referencia SEJ 2007-61307 y por la Fundación MAPFRE (Ayudas a la investigación 2007). El mismo ha sido realizado durante una estancia de investigación en el California Center for Environmental Law and Policy de la Universidad de Berkeley, gracias a una beca de investigación “José Castillejo” del Ministerio de Educación y Ciencia.

## 1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, hasta fechas relativamente recientes la explotación unificada del sistema eléctrico nacional ha tenido naturaleza de servicio público y ha sido desarrollado por el Estado mediante una empresa pública. Sin embargo, esta situación se ha ido invirtiendo en los últimos quince años, procediéndose a la progresiva liberalización del sector eléctrico mediante la introducción y competencia en el mismo a través de diversas medidas normativas en las diferentes fases conducentes al suministro de energía eléctrica<sup>2</sup>. No obstante, a día de hoy, cabe constatar cómo nos encontramos ante un sector fuertemente regulado, tal y como lo demuestra la intervención del precio de la electricidad mediante la llamada tarifa eléctrica<sup>3</sup>. Esta intensa intervención en la regulación del mismo obedece, entre otros objetivos, a la finalidad tanto de asegurar la garantía de suministro así como a que éste sea prestado al menor coste posible<sup>4</sup>.

Sin embargo, y tal y como han puesto de manifiesto los medios de comunicación, en la última década los ingresos proporcionados por las tarifas eléctricas han sido y siguen siendo sensiblemente inferiores a los diversos conceptos que deben ser abonados por medio de las mismas, dando lugar al llamado “déficit tarifario”<sup>5</sup>. En concreto, la ausencia de voluntad de los distintos Gobiernos de aplicar una fuerte subida al precio de la electricidad, pensamos que por motivos de rédito electoral, ha conllevado y sigue conllevando que el coste real de su genera-

<sup>2</sup> Vid. las Directivas 96/92/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, 2003/54/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y que deroga la Directiva 96/92/CE y Directiva 2005/89/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de enero de 2006, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura. En nuestro ordenamiento interno, vid. la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, la Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso a la productividad, y la Ley 17/2007, de 4 de julio, por la que se modifica la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, para adaptarla a lo dispuesto en la Directiva 2003/54/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad. En la doctrina, vid. PÉREZ ARRIAGA, J. I.: *Libro blanco sobre la reforma del marco regulatorio de la generación eléctrica en España*, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid, 2005 y VVAA: *El sector eléctrico en España. Competencia y servicio público*, Comares, Granada, 2007.

<sup>3</sup> El art. 17.2 de la Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, dispone que la tarifa media o de referencia será establecida anualmente, o cuando circunstancias especiales lo aconsejen, por el Gobierno, mediante el correspondiente Real Decreto, a propuesta del Ministro de Economía, previo informe de la Comisión Nacional de Energía y de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos. Adicionalmente, el artículo 94 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social estableció la obligación por parte del Gobierno de aprobar un Real Decreto por el que se establezca la metodología de cálculo de la tarifa eléctrica media o de referencia, en el periodo 2003-2010.

<sup>4</sup> Vid. la Exposición de Motivos de la ya citada Ley 54/1997.

<sup>5</sup> Vid. LÓPEZ MILLA, J.: “El problema del déficit tarifario en el sector eléctrico español”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española* núm. 2807, 2004, págs. 27 y ss.

ción sea muy superior al precio que paga el cliente final. Este progresivo aumento del citado déficit ha generado la necesidad de diseñar un sistema de aplazamiento en su cobro e, incluso, a la autorización de su titulización<sup>6</sup>. Esta situación ha sido denominada por la prensa como la hipoteca eléctrica que heredarán las generaciones futuras<sup>7</sup>. Así, a fecha de hoy, constatamos como todavía no se ha superado el sistema de retribución regulado a efectos de lograr su funcionamiento según los principios del mercado: oferta y demanda. Esto es debido a que la completa liberalización de los precios de la electricidad podría conducir a un espectacular incremento de precios, con el consiguiente coste político que una circunstancia tal puede tener para los gobernantes que la implanten<sup>8</sup>.

Dentro del fenómeno intervencionista descrito, el cada vez más creciente déficit tarifario unido a la reciente implantación del régimen europeo de comercio de derechos de emisión<sup>9</sup>, consecuencia de la firma por parte de la UE y de España del Protocolo de Kyoto, ha forzado al Estado español a tomar diversas medidas tendentes a la progresiva reducción del mismo. No obstante, estas iniciativas, entre las que destacan la de obligar a las empresas de generación y de distribución que pertenezcan al mismo grupo empresarial a establecer entre sí contratos bilaterales de adquisición de energía producida por instalaciones de régimen ordinario así como la detracción de los derechos de emisión a las empresas eléctricas, no han conseguido más que una modesta reducción del mismo. En este sentido, desde diversos sectores, incluido en el seno del

propio Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (en adelante, MTYC), se ha indicado que únicamente mediante un sustancial incremento del precio de la electricidad se conseguirá su reducción<sup>10</sup>.

Entre esas medidas queremos destacar la normativa por la que se detrae de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica el mayor ingreso derivado de la asignación gratuita de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (en adelante, GEI). Atendiendo a su configuración inicial, nos encontramos con lo que consistiría en una suerte de limitación del derecho a la propiedad no indemnizable basados en la necesidad de regulación. A este respecto y atendiendo a lo que la jurisprudencia estadounidense ha calificado como "regulatory taking", nos encontramos ante una medida próxima a una expropiación normativa y que suscita dudas acerca de la necesidad de indemnizar por su adopción<sup>11</sup>. El fundamento aducido para la adopción de tal medida no es otra que la internalización del valor de los derechos de emisión de CEI en la formación de precios en el mercado mayorista de electricidad y su consiguiente aumento, razón por la cual se establece la minoración de la remuneración de las unidades de generación afectadas en importes equivalentes.

En cierta forma, se perseguiría evitar una especie de enriquecimiento injusto por parte de las empresas eléctricas, así como el correlativo perjuicio para los ciudadanos por el incremento de la retribución de la actividad de producción de la energía eléctrica. En este sentido, desde el Ministerio de Industria, se ha señalado que, dado que la asignación de derechos ha sido gratuita, no es admisible que las empresas eléctricas incluyan el valor de mercado de los derechos entre los costes de producción de la energía, a efectos del cálculo de la correspondiente tarifa<sup>12</sup>. A efectos de tomar conciencia de la relevancia de esta opción, cabe señalar que, en caso de no preverse la detracción, con una cuantía estimada de 1.465 millones de euros<sup>13</sup>, el déficit tarifario del próximo ejercicio alcanzaría los 4.600 millones, que debería sumarse a los 8.000 millones acumulados hasta diciembre de 2007<sup>14</sup>.

Esta medida, arbitrada mediante sendos Decretos-Leyes y desarrollada por Orden Ministerial, ha suscitado

<sup>6</sup> El Real Decreto 1634/2006, de 29 de diciembre, por el que se establece la tarifa eléctrica a partir del 1 de enero de 2007, reconoce *ex ante* un déficit de ingresos de las liquidaciones de las actividades reguladas de 750 millones de euros correspondiente al primer trimestre de 2007 y, asimismo, establece que, en los reales decretos posteriores por los que se modifiquen las tarifas eléctricas, se reconocerá *ex ante* un déficit de ingresos en las liquidaciones de las actividades reguladas, en cuyo cálculo se tendrá en cuenta el déficit o superávit de trimestres anteriores. Según el Real Decreto 1634/2006, dichos déficits *ex ante* se financiarán con los ingresos que se obtengan mediante la subasta de los derechos de cobro correspondientes, que consistirán en el derecho a percibir un determinado porcentaje de la facturación mensual por tarifas suministro y tarifas de acceso a las redes de transporte y distribución. Estos derechos de cobro reconocidos deberán ser satisfechos en un plazo máximo de 15 años. La Orden PRE/2017/2007, de 6 de julio, por la que se regula el derecho de cobro correspondiente a la financiación del déficit *ex ante* de ingresos de las liquidaciones de las actividades reguladas y su procedimiento de subasta precisa el contenido y características del derecho de cobro correspondiente a la financiación *ex ante* del desajuste de ingresos de las actividades reguladas, estableciendo las normas básicas que regulan tanto el procedimiento de subasta del derecho como su ingreso y abono. Vid. <http://www.cne.es>.

<sup>7</sup> Vid. El artículo de BALTASAR MONTAÑO "La 'hipoteca eléctrica' que heredarán los hijos" publicado en el diario El Mundo el 16 de diciembre de 2007.

<sup>8</sup> Vid. PÉREZ ARRIAGA, J. I.: *Libro blanco sobre la reforma del marco regulatorio de la generación eléctrica en España*, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid, 2005, págs. 271 y ss.

<sup>9</sup> Sobre el potencial impacto de la Directiva 2003/87/CE en el sector eléctrico, vid. PÉREZ ARRIAGA, J. I.: *Libro blanco sobre la reforma del marco regulatorio de la generación eléctrica en España*, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid, 2005, págs. 132 y ss.

<sup>10</sup> Vid. al respecto las declaraciones de Joan Clos efectuadas en diciembre de 2007 sobre la base de los informes de la Comisión Nacional de la Energía y recogidas por la prensa económica.

<sup>11</sup> Vid. un estudio de la citada figura en AGUILERA VAQUÉS, M.: "El reconocimiento del derecho a la propiedad privada y los límites a su regulación" en la obra colectiva *La Europa de los Derechos. El Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2005, págs. 767 y ss.

<sup>12</sup> Vid. la Exposición de Motivos de los Reales Decretos-Leyes 3/2006, de 24 de febrero, y 11/2007, de 7 de diciembre. Asimismo, vid. las declaraciones efectuadas a Europa Press por el Secretario de Estado de Energía, Ignasi Nieto, el 11 de diciembre de 2007.

<sup>13</sup> El Consejo de Administración de la Comisión Nacional de la Energía ha fijado, el 24 de abril de 2008, en 1.074 millones de euros el importe de la minoración para el año 2006.

<sup>14</sup> Vid. el artículo de BALTASAR MONTAÑO "La 'hipoteca eléctrica' que heredarán los hijos" publicado en el diario El Mundo el 16 de diciembre de 2007.

una fuerte oposición entre los productores de energía eléctrica que ha derivado en la impugnación de la normativa de detracción de los derechos de emisión, empleándose diversos cauces (recursos ante la Comisión Europea y la Audiencia Nacional) y argumentos (privación patrimonial injustificable y expropiación), en función de la vía procesal elegida. No obstante, debemos incidir en que, si bien la regulación inicial contenida en el primero de los dos Decretos-Leyes parecía instrumentar una privación patrimonial no indemnizable en relación con la actividad de producción de energía eléctrica, el desarrollo reglamentario lo ha transformado en un pago que deben realizar los titulares que se dediquen a la generación de electricidad para terceros<sup>15</sup>. Asimismo y a pesar de una deficiente técnica jurídica, en el segundo de los dos Decretos-Leyes también se puede constatar la opción por la obligación de pago frente a la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica, sin que contemos todavía con su desarrollo reglamentario.

A pesar de que, como hemos apuntado, pueden existir diversos argumentos y cauces para la impugnación y sin perjuicio de que hagamos una breve mención a los mismos, en este trabajo, pretendemos analizar la corrección constitucional del Decreto-Ley como instituto normativo idóneo para la regulación del problema, bien por la materia a la que afecta, bien por la concurrencia de su presupuesto habilitante. Asimismo, nos adentraremos en el contenido de la Orden Ministerial que desarrolla el primer Real Decreto-Ley (en adelante, RDL) para determinar la naturaleza jurídica de la medida arbitrada en la misma, analizando su adecuación a los criterios que debían orientar el citado desarrollo reglamentario. Por último, procederemos a enjuiciar la compatibilidad de los Decretos-Leyes con el principio de reserva de ley y, en concreto, a comprobar si nos encontramos ante una remisión en blanco al Ministro para la definición del régimen jurídico de la detracción.

## 2. LA REGULACIÓN DE LA DETRACCIÓN DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO ASIGNADOS GRATUITAMENTE A LOS PRODUCTORES DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y CAUCES PARA SU IMPUGNACIÓN

### a. *Iter* normativo

Como puede comprobarse, la regulación de la detracción de los derechos de emisión a las empresas eléctricas se

ha producido en diversas fases y con disposiciones distintas, en función de su simple previsión o de su necesidad de desarrollo. En concreto, la imposición de la citada detracción se produjo por primera vez, si bien mediante la denominación de minoración, mediante el RDL 3/2006, de 24 de febrero, para los años 2006 y 2007 por los derechos asignados de forma gratuita en el Plan Nacional de Asignación correspondiente al período 2005-2007. Esta disposición fue convalidada mediante Resolución del Congreso de los Diputados de 23 de marzo de 2006 (BOE de 30 de marzo de 2006), sin que fuera tramitada como Ley por el procedimiento de urgencia. Posteriormente y en virtud de la autorización prevista en la citada disposición, la medida estudiada fue objeto de desarrollo reglamentario por la Orden 3315/2007, del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (en adelante, MTYC), de 15 de noviembre. En dicha Orden se regula, para el año 2006 y 2007, la minoración de la retribución de la actividad de producción de la energía eléctrica en el importe equivalente al valor de los derechos de emisión de GEI asignados gratuitamente. A este respecto, cabe subrayar que finalizado el 2006 las empresas eléctricas no conocían exactamente como les iba a afectar la detracción, con las consiguientes consecuencias en sus resultados contables así como fiscales.

A las pocas semanas de la publicación de la citada Orden, se produjo la promulgación del RDL 11/2007, de 7 de diciembre, por el que se detrae de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica el mayor ingreso derivado de la asignación gratuita de derechos de emisión de GEI. Esta disposición tampoco fue convalidada mediante Resolución del Congreso de los Diputados, de 20 de diciembre de 2007 (BOE de 28 de diciembre de 2007), sin que tampoco fuera tramitada como Ley por el procedimiento de urgencia debido a la falta de tiempo material ante el término de la legislatura<sup>16</sup>. A fecha de hoy, el citado RDL está todavía pendiente de desarrollo normativo, por el cambio de legislatura así como por la fuerte oposición de los productores de energía eléctrica. No obstante, esta circunstancia es difícilmente justificable, dado que este desarrollo ya se había producido en relación con el RDL 3/2006.

Sin perjuicio de un análisis posterior más profundo, queremos resaltar distintas cuestiones de la regulación de la detracción de los derechos de emisión por ambos RDL que serán determinantes a la hora de realizar el análisis de constitucionalidad de la misma. En concreto, prestaremos especial atención a la denominación de la medida, así como a la determinación de los elementos esenciales de la detracción: sujetos obligados y cuantificación de la prestación. En relación con la primera cuestión, queremos resaltar el empleo de los términos minoración y detracción y la contradicción que la misma supone atendiendo al

<sup>15</sup> A este respecto, cabe señalar que se entiende por productores de energía eléctrica aquellas personas físicas o jurídicas que tienen la función de generar energía eléctrica, ya sea para su consumo propio o para terceros.

<sup>16</sup> Pese a que la amplia mayoría del Pleno había solicitado su tramitación como proyecto de ley, esta posibilidad fue descartada ante la disolución de las Cámaras el 14 de enero de 2008. La razón de la citada propuesta de tramitación era permitir la introducción de algunos cambios de carácter técnico que atenuasen la oposición del sector eléctrico.

régimen jurídico desarrollado reglamentariamente. Asimismo y respecto a la segunda, cabe reseñar la brevedad de la regulación contenida en ambos RDL a los efectos de diseñar o, al menos, establecer los criterios básicos para la concreción del régimen jurídico de tan compleja materia.

## b. Régimen jurídico

A los efectos de este análisis, debemos señalar la necesidad de realizar un examen diferenciado de los dos RDL, dado que el contenido de ambos no es exactamente coincidente. Por el contrario, cabe afirmar que, salvo en relación con la cuantificación de la “minoración”, el segundo RDL tiene mayor similitud con la Orden Ministerial que desarrolla el primer RDL. A mayor abundamiento, esta diferenciación obedece a que, a fecha de hoy, todavía no se ha producido el desarrollo reglamentario del segundo RDL. No obstante y como paso previo al citado estudio, consideramos conveniente realizar una sucinta descripción del régimen retributivo de la actividad de producción de energía eléctrica así como del procedimiento de liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica, a efectos de facilitar la comprensión de las medidas establecidas.

### 1. Breve descripción del régimen retributivo del sector eléctrico

Atendiendo al objeto de nuestro estudio y dentro del régimen retributivo del sector eléctrico, vamos a intentar describir cómo se determina tanto el precio final –fijación diaria– de la generación de energía en régimen ordinario como la liquidación –cálculo anual con liquidaciones provisionales– de los costes del suministro de la energía eléctrica<sup>17</sup>. Esta diferencia obedece a que no todos los empresarios o empresas que se dedican a la producción de energía eléctrica se integran en los grupos empresariales que también desarrollan las actividades de transporte, distribución y comercialización, procediéndose en consecuencia a una retribución independiente de la actividad de producción respecto a las restantes.

En relación con la primera cuestión, nos encontramos ante el llamado procedimiento de casación por el que el Operador del Mercado Ibérico de Energía recibe diariamente las ofertas de venta de energía por parte de los productores y las ofertas de adquisición por parte de los comercializadores, distribuidoras y por los consumidores cualificados. Ante las citadas ofertas, el citado Operador realiza la casación de oferta y demanda partiendo de la

oferta de venta más barata hasta igualar la demanda, para cada período horario (una hora de duración), siendo el precio de la casación el de la última oferta aceptada y vendiendo todos los generadores su producción a dicho precio. El precio final de la energía o “precio del pool” se obtiene al añadir al precio anterior los costes derivados de la explotación real del sistema, y que incluyen las desviaciones sobre las previsiones, averías, servicios complementarios, etc.<sup>18</sup> A este respecto y como veremos más adelante, consideramos que, atendiendo a la redacción del primer RDL, sobre este “precio del pool” se debía practicar una detracción diaria del valor de los derechos de emisión asignados gratuitamente que ha sido objeto de internalización.

Respecto al procedimiento de liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica, cabe indicar que se trata del procedimiento mediante el cual se hace efectivo el régimen retributivo de los sujetos que desarrollan las actividades conducentes a dicho suministro, estableciéndose el régimen de liquidaciones entre las distintas empresas que participan en el citado proceso<sup>19</sup>. Esta liquidación obedece a que la tarifa eléctrica y los peajes tienen el carácter de únicos en todo el territorio nacional, siendo necesario establecer un procedimiento de reparto de los fondos ingresados por los distribuidores y comercializadores<sup>20</sup>. En suma, se trata del procedimiento de liquidación

<sup>18</sup> Vid. el art. 16.1.a. de la Ley 54/1997.

<sup>19</sup> Vid. el Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento.

<sup>20</sup> El Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento, establece como ingresos y costes liquidables los siguientes:

- Los ingresos por aplicación de las tarifas y peajes vigentes a los suministros y accesos a las redes de transporte o distribución que hayan tenido lugar en el período objeto de liquidación.
- Los ingresos por acometidas, verificaciones, enganches y alquileres de contadores y otros equipos de medida.
- La retribución de la actividad de transporte.
- La retribución de la actividad de distribución.
- El coste reconocido por las adquisiciones de energía en el mercado de la electricidad, para atender los suministros a tarifas reguladas.
- Los costes permanentes de funcionamiento del sistema: costes que por el desarrollo de actividades de suministro de energía eléctrica en territorios insulares y extrapeninsulares puedan integrarse en el sistema, costes reconocidos al operador del sistema y al operador del mercado, costes de funcionamiento de la Comisión Nacional del Sistema Eléctrico, los costes de transición a la competencia, los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento, el coste correspondiente a la potencia y energía adquirida a las instalaciones de producción de energía eléctrica que siguieran acogidas al régimen económico del Real Decreto 2366/1994, de 9 de diciembre.
- Los costes para compensar las adquisiciones de energía de las instalaciones acogidas al régimen especial que realicen los distribuidores que no hubieran estado sujetos al Real Decreto 1538/1987, de 11 de diciembre, por el que se determina la tarifa eléctrica de las empresas gestoras del servicio, así como las compensaciones a dichos distribuidores por aquellos suminis-

<sup>17</sup> Con esta expresión que emplearemos a lo largo del texto, queremos hacer referencia al procedimiento de liquidación de las obligaciones de pago y derechos de cobro necesarios para retribuir las actividades de transporte, distribución, comercialización a tarifas, así como de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento. Para una mejor comprensión del funcionamiento de la liquidación de la tarifa eléctrica, vid. UNESA: *La tarifa eléctrica 2006*, Madrid, 2007, ([www.unesa.es/documentos/otra\\_publicaciones/tarifa\\_2006.pdf](http://www.unesa.es/documentos/otra_publicaciones/tarifa_2006.pdf)).

de las obligaciones de pago y derechos de cobro necesarios para retribuir las actividades de transporte, distribución, comercialización a tarifas, así como de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento. No obstante, resulta necesario subrayar que en este procedimiento únicamente intervienen aquellas empresas y grupos empresariales que desarrollan actividades eléctricas reguladas de transporte y distribución: Iberdrola, Unión Eléctrica Fenosa, Compañía Sevillana de Electricidad, Fuerzas Eléctricas de Cataluña, E. N. Hidroeléctrica del Ribagorzana, Hidroeléctrica del Cantábrico, Electra de Viesgo, Hidroeléctrica de Cataluña, Eléctricas Reunidas de Zaragoza, ENDESA, Red Eléctrica de España<sup>21</sup>.

En definitiva y a efectos de poner de manifiesto la relación entre ambos procedimientos y, a su vez, con el fenómeno del déficit tarifario, cabe destacar que el precio de la generación constituye uno más de los costes de suministro –el más elevado– que se resta a efectos del cálculo de la retribución de las actividades de transporte, distribución y comercialización. Así, cuando el importe total de los costes liquidables es superior a la suma de ingresos liquidables se genera el déficit tarifario, dado que el coste final de la energía es muy superior al precio que viene retribuido por los consumidores como consecuencia de la existencia de tarifas intervenidas. A este respecto, el elevado precio que ha alcanzado la electricidad negociada en el mercado diario ha sido uno de los causantes del espectacular incremento del déficit. Por esta razón, el legislador español, en un claro gesto intervencionista, decidió detraer el valor de los derechos de emisión asignados gratuitamente del “precio del pool” antes referido, al menos aparentemente.

## 2. Régimen jurídico de la detracción de los derechos de emisión

Como hemos apuntado, consideramos necesario realizar un examen diferenciado de los RDL, dado que el contenido de ambos no es exactamente coincidente y, sobre todo, porque, a fecha de hoy, todavía no se ha producido el desarrollo reglamentario del segundo RDL.

En relación con el RDL 3/2006, cabe resaltar la breve regulación que se realiza de la medida adoptada, remitiéndose a una norma reglamentaria el verdadero contenido de la misma. En este sentido, su art. 2 establece que

tros a tarifas que se establezcan por el Ministerio de Industria y Energía, mientras permanezcan sujetos al régimen establecido en la disposición transitoria undécima de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

- Otros ingresos o pagos resultantes de los transportes intracomunitarios o de las conexiones internacionales, incluidos los derivados del mecanismo de gestión de restricciones que estén establecidos en la normativa vigente.

No obstante, a estos habría que añadir como ingresos liquidables las cantidades minoradas como resultado de la aplicación de la detracción de los derechos de emisión como consecuencia del mayor ingreso obtenido por la incorporación a los precios del valor de los citados derechos.

<sup>21</sup> Vid. el anexo I.1 del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre.

“1. A partir del día 2 de marzo de 2006, para las casaciones correspondientes al 3 de marzo de 2006, la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica a la que hace referencia el artículo 16.1.a de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, se minorará en el importe equivalente al valor de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente a los productores de energía eléctrica mediante Acuerdo de Consejo de Ministros de 21 de enero de 2005, de conformidad con lo previsto en el Plan Nacional de Asignación 2005-2007, durante los períodos que correspondan. A los efectos del cálculo de los importe de los eventuales saldos negativos de la liquidación de la tarifa del año 2006 correspondientes al período desde el día 1 de enero de 2006 hasta el día 2 de marzo de 2006, inclusive, dichos importes se minorarán para cada grupo empresarial a los que pertenecen las empresas que figuran en el apartado 1.9 del Anexo I del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, en una cantidad equivalente al valor de los derechos de emisión asignados por Acuerdo de Consejo de Ministros de 21 de enero de 2005 a la totalidad de unidades de producción en régimen ordinario de cada grupo empresarial, durante el mismo período.

2. El valor unitario de referencia de los derechos de emisión será el precio de mercado del período al que correspondan calculado de manera transparente y objetiva.

3. Se habilita al Ministro de Industria, Turismo y Comercio para el desarrollo reglamentario de la presente disposición”.

En primer lugar y sin perjuicio de que sea objeto de estudio posterior al abordar la naturaleza de la medida establecida por los RDL referidos, consideramos oportuno incidir en como el RDL 3/2006 establece, distinguiendo dos períodos, la minoración de la retribución de la actividad de producción eléctrica. A este respecto y prescindiendo del posterior desarrollo reglamentario, creemos que la idea inicialmente prevista era la minoración de la cuantía de las casaciones<sup>22</sup> que se derivan de la aplica-

<sup>22</sup> Los vendedores en el mercado de producción de energía eléctrica están obligados a adherirse a las Reglas de Funcionamiento del Mercado de Producción de Energía Eléctrica por medio de la suscripción del correspondiente Contrato de Adhesión. Las ofertas de estos vendedores se presentarán al operador del mercado, y serán incluidas en un procedimiento de casación teniendo efectos para el horizonte diario de programación, correspondiente al día siguiente del día de cierre de la recepción de ofertas para la sesión, y comprensivo de veinticuatro periodos horarios de programación consecutivos (veintitrés o veinticinco periodos en los días en que se produzca cambio de hora). Todas las unidades de producción disponibles que no estén afectas a un contrato bilateral físico tienen la obligación de presentar ofertas para el mercado diario. Las unidades menores de 50 MW o las que a la entrada en vigor de la Ley 54/1997 no estuviesen acogidas al RD 1538/1987 no tendrán que presentar ofertas al mercado diario, pudiendo hacerlo para aquellos periodos de programación que estimen oportunos. Así mismo es potestativo para los productores en régimen especial el declarar al mercado la energía excedentaria, teniendo la alternativa de presentar ofertas al mercado, mante-

ción del art. 16.1.a)<sup>23</sup>, de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, que establece que:

“Sobre la base del precio ofertado al operador del mercado por las distintas unidades de producción, la energía eléctrica se retribuirá en función del precio marginal correspondiente a la oferta realizada por la última unidad de producción cuya entrada en el sistema haya sido necesaria para atender la demanda de energía eléctrica, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 de esta Ley.

La energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral física o a plazo se retribuirá sobre la base del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados. Este concepto retributivo se definirá considerando asimismo las pérdidas incurridas en la red de transporte y los costes derivados de las alteraciones del régimen normal de funcionamiento del sistema de ofertas”.

De esta forma, juzgamos necesario recalcar que, al establecer el RDL 3/2006 la minoración de la retribución de la actividad de producción eléctrica referida al procedimiento de casación, es decir, del “precio del pool”, el posterior desarrollo reglamentario debería haber encomendado al Operador del Mercado Ibérico de Energía<sup>24</sup> el

niendo su derecho a las primas establecidas para dicho régimen. También podrán presentar ofertas de venta de energía los agentes externos autorizados a ello. Información extraída de la página web del Operador del Mercado Ibérico de Energía - Polo Español, S.A. ([www.omel.es](http://www.omel.es)).

<sup>23</sup> Este precepto fue modificado por la Ley 17/2007, de 4 de julio, por la que se modifica la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, para adaptarla a lo dispuesto en la Directiva 2003/54/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad, quedando la redacción como sigue:

a. La energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e intradiario que se retribuirá sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda de energía eléctrica ofertada en los mismos.

La energía eléctrica negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo que se retribuirá sobre la base del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados.

Este concepto retributivo se definirá considerando las pérdidas incurridas en la red de transporte y los costes derivados de las alteraciones del régimen normal de funcionamiento del sistema de ofertas.

b. Los servicios de ajuste del sistema necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor. Reglamentariamente se determinará qué servicios se consideran de ajuste del sistema, así como su régimen retributivo, diferenciándose aquellos que tengan carácter obligatorio de aquellos potestativos.

c. Adicionalmente el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio podrá establecer una retribución en concepto de pago por capacidad en función de las necesidades de capacidad del sistema.

<sup>24</sup> Las funciones de este operador están contenidas en las siguientes normas: la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, el Real Decreto 2019/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el mercado de producción de energía eléctrica y el Real Decreto 1747/2003, de 19 de diciembre, por el que se regulan los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares.

cálculo de esa minoración a efectos del cálculo del precio final de la energía. Esto obedece a que a éste corresponde la cuantificación y comunicación de los pagos y cobros que deberán realizarse en virtud del precio final de la energía resultante de cada sistema, del funcionamiento efectivo de las unidades de producción y de la disponibilidad de unidades de producción en cada período de programación<sup>25</sup>, correspondiendo en cambio a la Comisión Nacional de la Energía la liquidación de la generación de la energía eléctrica en régimen ordinario y del régimen especial. Si bien se podría alegar la imposibilidad de fijar el valor del derecho *a priori*, nada impediría tomar el precio medio de cotización del derecho a final de la jornada o, si se considera preferible el del día anterior.

A efectos de analizar el desarrollo reglamentario efectuado por el Ministerio de Industria, consideramos oportuno incluir algunos preceptos de la disposición, con exclusión de aquellos relativos a su cuantificación que serán objeto de estudio posterior:

Artículo 1. Objeto. Constituye el objeto de esta Orden, en desarrollo del artículo dos.3 del Real Decreto-ley 3/2006, de 24 de febrero, la regulación de la minoración, para el año 2006, de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica por un importe equivalente al valor de los derechos de emisión de dióxido de carbono asignados gratuitamente a esta actividad.

Artículo 2. Ámbito de aplicación. 1. Lo dispuesto en esta Orden será de aplicación a los titulares de cada una de las instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen ordinario, cualquiera que sea su tecnología, en el territorio peninsular.

2. No están sujetas a la presente disposición las instalaciones de generación de energía eléctrica en régimen especial y las de los territorios insulares y extrapeninsulares.

Artículo 3. Minoración correspondiente al período comprendido entre el 3 de marzo y el 31 de diciembre de 2006. 1. Los titulares definidos en el artículo 2.1 realizarán, en la cuenta en régimen depósito de la Comisión Nacional de Energía a que se refiere la disposición adicional de esta Orden, un pago correspondiente al período comprendido entre el 3 de marzo y el 31 de diciembre del año 2006, ambos inclusive, con objeto de minorar la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica por un importe equivalente al valor de los derechos de emisión de dióxido de carbono asignados gratuitamente y correspondientes al indicado período.

2. La cuantía de la minoración será proporcional al sobreingreso obtenido en el mercado por la internalización del valor de dichos derechos, en los términos establecidos en la presente Orden.

Artículo 4. Cálculo de la cuantía del pago. (...)

<sup>25</sup> Art. 5 del Real Decreto 1747/2003, de 19 de diciembre, por el que se regulan los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares.

Artículo 5. Pago adicional correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 2 de marzo de 2006. 1. Los titulares de las instalaciones a que hace referencia el artículo 2.1 que pertenezcan a las empresas que figuran en el apartado I.9 del anexo I del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento, realizarán un pago adicional en la cuenta a que se refiere la disposición adicional de esta Orden con objeto de completar la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica por un importe equivalente al valor de los derechos de emisión de dióxido de carbono asignados gratuitamente y correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero y el 2 de marzo de 2006.

2. La cuantía de la minoración será proporcional al sobreingreso obtenido en el mercado por la internalización del valor de dichos derechos durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 2 de marzo de 2006, ambos inclusive, en los términos establecidos en la presente Orden.

Artículo 6. Cálculo de la cuantía del pago adicional. (...)

Disposición Adicional Única. Notificación y pago. 1. Se habilita a la Comisión Nacional de Energía a solicitar la información necesaria para dar cumplimiento a las obligaciones impuestas por la presente Orden.

2. Antes de que transcurran 15 días desde la entrada en vigor de esta Orden, la Comisión Nacional de Energía notificará a los titulares de instalaciones definidos en el artículo 2.1 y a la Secretaría General de Energía los importes resultantes de la aplicación de las fórmulas anteriores, detallando los cálculos realizados.

3. Antes de que transcurran 15 días desde la entrada en vigor de la presente Orden, la Comisión Nacional de Energía comunicará a los titulares de las instalaciones la cuenta en régimen de depósito donde se harán efectivos los pagos. Estos deberán ser abonados, en su caso, en el plazo de 60 días desde la recepción de la notificación.

En el caso de las empresas que figuran en el apartado I.9 del anexo I del Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, la cuantía de la minoración correspondiente a las instalaciones de su propiedad será deducida de los importes devengados por estas empresas por las aportaciones realizadas a la financiación del déficit del año 2006. En su caso, los saldos positivos a favor del sistema serán considerados ingresos liquidables del sistema.

4. La Comisión Nacional de Energía comunicará a la Secretaría General de Energía, en un plazo de 30 días desde la entrada en vigor de la presente disposición, la cuantía final del déficit de ingresos del sistema eléctrico del año 2006.

5. En virtud de la disposición adicional duodécima del Real Decreto 871/2007, de 29 de junio, por el que se ajustan las tarifas eléctricas a partir del 1 de julio de 2007, el importe neto correspondiente a la minoración se dedicará a reducir el déficit de ingresos del sistema eléctrico en el año 2006.

Como puede comprobarse de su lectura, la Orden Ministerial ha obviado las consideraciones *supra* realizadas, decantándose por la imposición de dos pagos, atendiendo a la diferenciación de períodos<sup>26</sup> establecidos en el RDL 3/2006, en la cuenta de régimen de depósitos de la Comisión Nacional de la Energía. Llegados a este punto, creemos que esta opción ha venido motivada tanto por el retraso en la materialización del desarrollo reglamentario como por la voluntad de simplificar el proceso de minoración. Sin embargo y como a continuación veremos, se han previsto dos formas para materializar el pago anteriormente citado, atendiendo a la diferente intervención en las diversas fases –transporte, distribución y comercialización– de suministro de la energía eléctrica de las empresas del sector eléctrico y del distinto proceso de retribución que implican.

En concreto, se ha previsto, por una parte, la obligación de efectuar un ingreso por aquellos productores de energía eléctrica que no participan en el procedimiento de liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica. Por otra parte, se ha arbitrado para los grupos empresariales ya citados –aquellos que participan en el procedimiento de liquidación de la tarifa por realizar las actividades de transporte, distribución y comercialización– una minoración de los ingresos a percibir por la liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica. En este último caso, es necesario recalcar que, *ex art.* 3 de la Orden, resultan obligadas al pago, sin perjuicio de que se establezca una suerte de mecanismo de compensación a través del procedimiento de liquidación de la tarifa, a efectos de que no tengan que realizar un ingreso. De esta forma, para el caso de las empresas pertenecientes a los grupos empresariales que participan en el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento<sup>27</sup>, en lugar de este ingreso,

<sup>26</sup> En este sentido, compele a las instalaciones peninsulares de producción de energía eléctrica en régimen ordinario que pertenezcan a los grupos empresariales a realizar un pago adicional a los efectos de los eventuales saldos negativos de la liquidación de la tarifa del año 2006. En relación con este pago relativo al período entre el 1 de enero y el 2 de marzo del 2006 y sin perjuicio de que sea objeto de estudio posterior, debemos señalar que, a nuestro juicio, conlleva una aplicación retroactiva de la “minoración” y puede ser considerado discriminatorio respecto a aquellos productores de energía eléctrica que no se integren en los grupos empresariales ya referidos.

<sup>27</sup> Iberdrola, Unión Eléctrica Fenosa, Compañía Sevillana de Electricidad, Fuerzas Eléctricas de Cataluña, E. N. Hidroeléctrica del Ribagorzana, Hidroeléctrica del Cantábrico, Electra de Viesgo, Hidroeléctrica de Cataluña, Eléctricas Reunidas de Zaragoza, ENDESA, Red Eléctrica de España.

se configura la minoración como una deducción de los importes devengados por las aportaciones realizadas a la financiación del déficit del año 2006, a efectos de que no tengan que realizar un ingreso visto el déficit tarifario existente a su favor. A mayor abundamiento y para el eventual caso de que por la aplicación de la detracción se generara un saldo positivo a favor del sistema, la Orden Ministerial dispone que este saldo será considerado ingreso liquidable del sistema.

En ambos casos, la opción por el pago *a posteriori* e independiente de la retribución recibida por la producción de energía eléctrica así como por el mecanismo compensatorio establecido radica en la posibilidad de que pueda realizarse a final del año o, incluso, posteriormente, a efectos del cálculo y minoración del correspondiente déficit, prescindiendo de su aplicación a las liquidaciones efectuadas mensualmente con carácter provisional. Como puede comprobarse, en ningún momento se produce una minoración de la retribución, sino que, por el contrario, las cuantías depositadas se destinan íntegramente a reducir el déficit de ingresos del sistema eléctrico derivados del procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento regulado en el Anexo I del **Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre**. Esta circunstancia obedece a que, como desarrollaremos al abordar la naturaleza jurídica de la detracción, se ha optado por no practicar la minoración del valor de los derechos en la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica. Por el contrario, el MTYC se ha decantado por la obligación de realizar un ingreso en la cuenta en régimen de depósitos de la Comisión Nacional de Energía. Llegados a este punto, es necesario subrayar que el RDL 3/2006 no preveía tal posibilidad, estableciéndose únicamente la minoración de la retribución de la actividad de producción, sin referencia a criterio alguno que permitiese llegar a la citada elección<sup>28</sup>.

Atendiendo al régimen jurídico desarrollado, esto supone, a nuestro juicio una clara extralimitación de la delegación contenida en el RDL 3/2006. En definitiva, atendiendo al planteamiento realizado, juzgamos que la Orden Ministerial es un reglamento *contra legem*, porque, si bien el RDL delega en el MYTC el desarrollo reglamentario de la detracción, el Ministerio se ha extralimitado en la cobertura, trasladando la minoración, inicialmente prevista en materia de retribución de la actividad de producción de energía eléctrica, al procedimiento de liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica, rebasando con holgura el marco señalado por la citada disposición. En consecuencia, más allá de la denominación, el cambio

conlleva, por sí mismo, diferencias de régimen jurídico significativas y diferencias económicas reales.

En este sentido y como ya hemos apuntado, la Orden Ministerial citada, pese a la ausencia de referencia en el RDL 3/2006, dispone que los titulares de cada una de las instalaciones de producción de energía eléctrica situadas en territorio nacional, salvo las sometidas al régimen especial y las situadas en territorios insulares y extrapeninsulares, tendrán que realizar un pago con el objeto de minorar la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica por un importe equivalente al valor de los derechos de emisión de dióxido de carbono asignados gratuitamente y correspondientes al indicado período. A nuestro juicio, si se ha dispuesto la detracción o minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica, es sobre este concepto sobre el que debe operarse. En concreto, al precio diario de la energía eléctrica, derivado de la aplicación del art. 16.1.a) de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, debería haberse restado el precio medio diario de cotización de la tonelada en el mercado elegido (p.ej.: Powernext).

Sin embargo y para el supuesto que la mención a la minoración se considere suficiente, tal y como ha realizado nuestro Consejo de Estado<sup>29</sup>, a efectos de arbitrar la citada obligación de pago así como a fin de analizar la adecuación a nuestro ordenamiento de la medida establecida, resulta ineludible la fijación de su naturaleza, atendiendo al régimen jurídico que se deriva de su normativa reguladora y, tal y como veremos en el siguiente epígrafe, prescindiendo de su denominación. A este respecto, intentaremos demostrar la contradicción en la que incurre nuestro legislador entre denominación y desarrollo normativo que acaba convirtiendo la privación patrimonial no indemnizable en una prestación patrimonial de carácter público.

En segundo lugar y en relación con los sujetos afectados por la detracción, el RDL 3/2006 no hace referencia alguna a los mismos, estableciendo únicamente la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica por un importe equivalente al valor de los derechos de emisión asignados gratuitamente a los productores de energía eléctrica en el PNA 2005-2007. A mayor abundamiento y como puede constatarse de la lectura del párrafo segundo del apartado primero del citado artículo, nos encontramos con otra referencia que, a nuestro juicio, aumenta la confusión. En particular, nos estamos

<sup>28</sup> A este respecto y como hemos apuntado, únicamente se hace mención a la aplicación de una minoración adicional a los grupos empresariales que participan en el procedimiento de liquidación de la tarifa para evitar el aumento del déficit tarifario, siendo la forma más simple de ejecutarla mediante el citado procedimiento y con la atribución de naturaleza de ingreso liquidable.

<sup>29</sup> Vid. el dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Orden por la que se desarrolla, para el año 2006, el artículo dos del RDL 3/2006, de 24 de febrero, por el que se modifica el mecanismo de casación de las ofertas de venta y adquisición de energía presentadas simultáneamente al mercado diario e intradiario de producción por sujetos del sector eléctrico pertenecientes al mismo grupo empresarial aprobado el 8 de noviembre de 2007. Atendiendo al análisis del Consejo de Estado y si bien podemos compartir que al final el efecto es el mismo, no entendemos como llega a esta conclusión cuando la medida obvia en todo momento el procedimiento de casación del art. 16.1.a. de la Ley 54/1997 sobre el que tenía que producirse la minoración.

refiriendo a los sujetos afectados –productores de energía eléctrica que pertenezcan a los grupos empresariales que participan en el procedimiento de liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica y que son titulares de instalaciones productoras de energía eléctrica<sup>30</sup>– por el pago adicional respecto al período comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 3 de marzo de 2006.

En este orden de ideas y prescindiendo del desarrollo reglamentario del RDL 3/2006, creemos que esta mención era suficiente a la hora de determinar el sujeto concernido por la minoración. En concreto y atendiendo a la definición de productor de energía eléctrica ex art. 9.1. la Ley 54/1997, afectaría a aquellas personas físicas jurídicas que tienen la función de generar energía eléctrica para consumo por terceros. Sin embargo y como ya hemos apuntado, creemos que esta falta de concreción se deriva de una idea inicial de configuración del procedimiento elegido para realizar la detracción que ha sido sustancialmente modificada por mor del retraso en su desarrollo reglamentario así como por la voluntad de simplificación del procedimiento. A este respecto, cabe subrayar que la Orden Ministerial que ha procedido al desarrollo de este RDL ha concretado que la minoración se aplicará a los titulares de cada una de las instalaciones de producción de energía eléctrica en régimen ordinario, cualquiera que sea su tecnología, en el territorio peninsular. Para luego añadir que no estarán sujetas las instalaciones de generación de energía eléctrica en régimen

especial y las de los territorios insulares y extrapeninsulares<sup>31</sup>.

Como ya veremos, este mismo contenido se recoge en el posterior RDL 11/2007 que prevé la detracción para el PNA 2008-2012, como consecuencia del mantenimiento del método desarrollado en la Orden Ministerial citada. Empero, se aclara que la minoración se aplicará a todas las instalaciones, tanto a las asignatarias como a las no asignatarias de derechos de emisión de GEI. En realidad, mediante esta precisión, no se está haciendo únicamente referencia a los sujetos obligados sino a un elemento necesario a efectos de diferenciar la fórmula de cálculo del importe de la minoración o detracción introducida en la Orden ITC/3315/2007. Como podremos comprobar, esta circunstancia se produce porque, aunque inicialmente estaba previsto diseñar la medida como una minoración de la retribución de la actividad de producción, al final en el RDL 11/2007 se ha optado por el mantenimiento de la obligación de pago –dispuesto únicamente en la Exposición de Motivos– así como el mecanismo compensatorio relativo a la inclusión del valor de los derechos como un ingreso liquidable a los efectos de la liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento. A nuestro juicio y como estudiaremos posteriormente, esto generará una posterior contradicción con la futura Orden Ministerial de desarrollo, dado que no todas las empresas productoras de esta clase de energía están integradas en los grupos empresariales que participan en la liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica.

En tercer lugar y en relación con la cuantificación de la minoración, el apartado segundo del art. 2 establece que “el valor unitario de referencia de los derechos de emisión será el precio de mercado del periodo al que correspondan calculado de manera transparente y objetiva”. Nos encontramos ante un criterio genérico que, por el carácter técnico de la materia, necesita de desarrollo reglamentario. Así, es la Orden ITC/3315/2007, de 15 de noviembre del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, la que procede a su concreción, fijando el valor del derecho de emisión en la media del precio al contado de cada uno de los días entre el 3 de marzo y el 31 de diciembre de 2007 de la tonelada equivalente de CO<sub>2</sub> en el mercado de Powernext S.A., precisando que los días de negociación se considerará el precio de cierre del mer-

<sup>30</sup> La previsión de esta última posibilidad se deriva de la estructura empresarial que presentan los productores de energía eléctrica en España y, en concreto, en su descomposición en diversas sociedades mercantiles pertenecientes a un grupo empresarial. A este respecto, cabe subrayar que el verdadero productor de la energía no es el grupo empresarial sino, por el contrario, la respectiva sociedad mercantil titular de la planta o plantas de generación. A mayor abundamiento, debemos recordar que son estas últimas las asignatarias de los derechos de emisión en función de la titularidad de la instalación emisora y no el grupo empresarial en su conjunto. El art. 14.1.d.) de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, dispone que “el Plan Nacional de asignación, teniendo en cuenta las obligaciones internacionales de reducción de emisiones asumidas por España, así como el principio de suplementariedad recogido en el Protocolo de Kioto a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático y su normativa de desarrollo, debe establecer para cada uno de los periodos de vigencia: el porcentaje de la asignación a cada instalación en el que se autoriza el uso de este tipo de créditos a su titular para cumplir con la obligación establecida en el artículo 4.2.f.”. Concretando su art. 2.i.), que por instalación debe entenderse “toda unidad técnica fija donde se lleven a cabo una o varias actividades de las enumeradas en el anexo I, así como cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con aquellas que guarden una relación de índole técnica con las actividades realizadas en dicho lugar y puedan tener repercusiones sobre las emisiones y la contaminación”. Atendiendo a estas afirmaciones y a los preceptos citados, no creemos ajustado a derecho que posteriormente se instrumente la minoración a través de la compensación a los grupos empresariales que agrupan a las sociedades mercantiles productoras de la actividad eléctrica la detracción, aunque sea para que no tengan que realizar ingreso alguno por el saldo existente a su favor.

<sup>31</sup> A este respecto, el Consejo de Estado ha señalado que “ciertamente, dentro del respeto a lo dispuesto en el RDL caben diversas interpretaciones y también diversos desarrollos normativos” para añadir que “con todo, del tenor del precepto transcrito y de la consideración de su finalidad, tal y como ha quedado ya establecida, si que se desprenden cuáles son tales criterios”. Vid. el dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Orden por la que se desarrolla, para el año 2006, el artículo dos del RDL 3/2006, de 24 de febrero, por el que se modifica el mecanismo de casación de las ofertas de venta y adquisición de energía presentadas simultáneamente al mercado diario e intradiario de producción por sujetos del sector eléctrico pertenecientes al mismo grupo empresarial aprobado el 8 de noviembre de 2007.

cado, y que el resto de los días se considerará el precio de cierre del último día de negociación anterior. Empero, cabe subrayar como, atendiendo al cambio respecto a la medida inicialmente prevista y a la elección del establecimiento de una obligación de pago, la Orden Ministerial se ve obligada a añadir criterios para la cuantificación, derivados tanto de la precisión de los sujetos afectados por la detracción como de la diferenciación entre entidades asignatarias y no asignatarias de derechos de emisión. La suficiencia del criterio previsto en el RDL será estudiada con mayor detenimiento al abordar su adecuación al principio de reserva de ley, una vez analizada la naturaleza de la medida. Sin embargo, resulta curioso que, en una presupuesta situación de extraordinaria y urgente necesidad, se habilite a una disposición reglamentaria la cuantificación de la detracción que, por si esto fuera poco, se promulgó a finales de noviembre del año siguiente, mediando un período de aproximadamente 20 meses y medio.

En relación con el RDL 11/2007, debemos resaltar asimismo la breve regulación que se realiza de la medida adoptada, remitiéndose a una norma reglamentaria el verdadero contenido de la misma. No obstante y como a continuación veremos, hemos de subrayar cómo se han incorporado determinados matices, a efectos de solventar eventuales problemas de constitucionalidad del RDL y de legalidad de la futura Orden Ministerial. Empero, también deben reseñarse tanto incomprensibles confusiones así como clamorosos olvidos, fundamentalmente en materia de cuantificación de la detracción. En este sentido, el RDL11/2007 establece:

**“Artículo 1.** Objeto. Constituye el objeto de este Real Decreto-ley la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica como consecuencia del mayor ingreso obtenido por la incorporación a los precios del valor de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero asignados gratuitamente a esta actividad por la aplicación del Plan Nacional de Asignación de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, 2008-2012.

**Artículo 2.** Ámbito de aplicación subjetivo. 1. Lo establecido en esta disposición será de aplicación a los titulares de cada una de las instalaciones de producción de energía eléctrica en el territorio peninsular español en régimen ordinario, cualquiera que sea su tecnología.

La minoración se aplicará a todas las instalaciones, tanto a las asignatarias como a las no asignatarias de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

2. Quedan excluidas del ámbito de aplicación las instalaciones de producción en régimen especial.

**Artículo 3.** Ámbito de aplicación objetivo. La minoración afectará a la retribución de las instalaciones de producción de energía eléctrica referidas en el artículo 2, con independencia de la modalidad de contratación utilizada.

**Artículo 4.** Criterios para efectuar la minoración. La minoración se efectuará con base en los siguientes principios:

1. Evitar distorsiones en el funcionamiento del mercado.
2. Evitar discriminaciones entre modalidades de contratación.
3. Utilización de una metodología basada en variables objetivas.
4. En cualquier caso, no afectación a la seguridad de suministro.

**Disposición Adicional Primera.** Habilitación normativa. Se habilita al Ministro de Industria, Turismo y Comercio a dictar, previo informe de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, las disposiciones reglamentarias que sean necesarias para el desarrollo de este Real Decreto-ley.

**Disposición Adicional Segunda.** Las cantidades minoradas como resultado de la aplicación del presente Real Decreto-ley tendrán la consideración de ingresos liquidables del sistema”.

Reproduciendo el orden de análisis respecto al primer RDL, queremos destacar como en el texto de este segundo RDL se vuelve a utilizar el término minoración siempre vinculado a la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica, tal y como se comprueba de la lectura del art. 1 relativo al objeto de la disposición. Sin embargo, podemos constatar como en el título de la citada disposición parece introducirse un cambio terminológico con incidencia en el régimen jurídico de la figura estudiada. En concreto, nos encontramos ante un RDL mediante el que se “detrae de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica el mayor ingreso derivado de la asignación gratuita de derechos de emisión”, desmarcándose de la denominación de la medida arbitrada en el primer RDL.

A mayor abundamiento, si atendemos a la Exposición de Motivos del RDL 11/2007 podemos comprobar como ya no se pretende minorar el “precio del pool” diario al excluirse cualquier referencia al procedimiento de casaciones sino que, por el contrario, se pretende detraer el valor de los derechos asignados gratuitamente del importe total recibido en concepto de retribución de la actividad de producción de energía eléctrica. En este sentido, se dispone en la citada Exposición que “la cantidad por la que se minorará la retribución de las instalaciones de producción será equivalente al mayor ingreso obtenido por la internalización, repercusión o incorporación en las ofertas de venta del coste de los derechos de emisión asignados gratuitamente”, optándose por el mantenimiento de la obligación de pago prevista en la Orden Ministerial anteriormente analizada.

Sin embargo, en su afán por dar apariencia de continuidad respecto al primer RDL y mantener el sistema del pago como mecanismo para hacer efectiva la detracción, creemos que incurre en una imperdonable pero voluntaria imprecisión al querer equiparar la minoración prevista en

el RDL 3/2006 con el establecimiento de la obligación de pago establecida por la Orden Ministerial consecuencia de su desarrollo reglamentario. Así, señala que "al amparo de los mismos principios que justificaron el RDL 3/2006, de 24 de febrero, la presente disposición extiende la minoración a partir del 1 de enero de 2008, obligando a los titulares de instalaciones de producción de energía eléctrica a realizar un pago anual, que se calculará atendiendo a variables objetivas". Por estas razones y atendiendo al cambio arbitrado respecto al primer RDL, nos encontramos con que los preceptos del nuevo RDL regulan el objeto, el ámbito de aplicación subjetivo, el ámbito de aplicación objetivo y los criterios para efectuar la minoración. Empero y por la razón que a continuación vamos a exponer, resulta extraño que, pese a su mención en la Exposición de Motivos, no se haga referencia alguna en ninguno de los artículos del RDL al pago al que quedan obligados los productores de energía eléctrica en régimen ordinario situados en la península.

Por último, cabe subrayar la referencia que se realiza en la Disposición Adicional Segunda en la que se establece que "las cantidades minoradas como resultado de la aplicación del presente Real Decreto-ley tendrán la consideración de ingresos liquidables del sistema". Atendiendo al tenor de la citada Disposición, se nos suscitan dudas sobre las consecuencias que puede tener la misma respecto a su posterior desarrollo reglamentario. Así, puede descartarse que, en la futura Orden Ministerial, el procedimiento de detracción o minoración se vaya a aplicar a la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica, generándose dudas sobre el mantenimiento de la obligación de efectuar el ingreso previsto en la Orden ITC/3315/2007. Ante la falta de mención en el articulado del RDL 11/2007, parecería lógico pensar que se empleara el mecanismo de compensación previsto para los titulares de instalaciones de energía eléctrica en el territorio peninsular en régimen ordinario que pertenezcan a las empresas que realizan las actividades de transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica. De esta forma, parecería que será a través de la liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento, mediante la que se detraerá el valor de los derechos de emisión asignados gratuitamente, con los problemas que esto generará respecto a los sujetos afectados.

Empero, es importante resaltar que esta opción únicamente sería aplicable para los titulares de instalaciones de energía eléctrica en el territorio peninsular en régimen ordinario que pertenezcan a las empresas que realizan las actividades de transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica como mecanismo sustitutivo del pago con funciones compensatorias respecto al déficit existente a su favor<sup>32</sup>. En consecuencia, debe señalarse que quedarían fuera de este procedimiento los productores de

energía eléctrica no pertenecientes a los grupos empresariales *supra* descritos que realizan actividades de transporte, distribución y comercialización, con la consiguiente injustificable discriminación que se produciría. Constatada esta circunstancia y atendiendo a la ausencia de valor normativo de las exposiciones de motivos<sup>33</sup>, la futura Orden Ministerial deberá incurrir, bien en una flagrante discriminación, bien en una presunta extralimitación, en el supuesto de que se considere que la calificación de ingreso liquidable no constituye habilitación suficiente para establecer una obligación de pago. Como es sabido, la doctrina se ha encargado de recordar que "las exposiciones de motivos constituirían la parte expositiva de la ley, la introducción sin valor normativo, cuya función se limitaría a ilustrar sobre su contenido y a proporcionar unos eventuales criterios interpretativos de la parte dispositiva"<sup>34</sup>.

Llegados a este punto, nos preguntamos si el sutil matiz que introduce en su Disposición Adicional Segunda ha sido realizado a fin de paliar la situación de extralimitación descrita con respecto al primer RDL. Mediante esta mención, nos encontramos ante un cambio sustancial, dado que el concepto de ingreso liquidable conlleva la aplicación del procedimiento de liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica, excluyéndose la necesidad de producir la minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica así como el pago. En este sentido, creemos que se ha producido una confusión al obviar que la compensación operada a través del procedimiento de liquidación de la tarifa era sustitutiva de la obligación de pago únicamente para determinados sujetos.

Por esta razón, creemos que, si la intención era corregir la redacción del primer RDL en aras de evitar la extralimitación del postrero desarrollo reglamentario, hubiese sido suficiente con omitir la referencia a la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica en el texto del RDL 11/2007 a semejanza de lo previsto en su título. No obstante, hubiese sido necesario haber hecho una referencia a la obligación de pago y eventualmente al mecanismo compensatorio previsto a través del procedimiento de liquidación de la tarifa, para evitar que la habilitación pudiese ser considerada insuficiente con respecto a la obligación de pago para los sujetos no pertenecientes a los grupos empresariales ya mencionados. De esta forma, será ineludible esperar al desarrollo reglamentario de este segundo RDL para ver cómo se resuelve esta cuestión sin incurrir, bien en extralimitación, bien en discriminación.

En segundo lugar y en relación con los sujetos obligados a soportar la detracción, el RDL 11/2007 reproduce *quasi* literalmente el artículo 2 de la Orden ITC/3315/2007, si bien especificando que "la minoración se aplicará a

<sup>32</sup> Esto obedecería a que únicamente estas empresas participan en el procedimiento de liquidación de la tarifa.

<sup>33</sup> SANTAOLALLA LÓPEZ, E.: "Exposiciones de Motivos de las leyes: motivos para su eliminación", Revista Española de Derecho Constitucional núm. 33, 1991, págs. 47 y ss.

<sup>34</sup> Vid. ROVIRA, M.C.: *Valor y función de las Exposiciones de Motivos en las normas jurídicas*, Universidad de Santiago, Santiago de Compostela, 1972, págs. 43 y ss.

todas las instalaciones, tanto a las asignatarias como a las no asignatarias de derechos de emisión de GEI”. Como ya incidiremos posteriormente, esta necesidad de concretar el ámbito subjetivo de aplicación e incorporarlo al RDL evidencia que el primer RDL no los establecía con claridad. Sin embargo, esta concreción plantea un problema con respecto al posterior procedimiento aparentemente elegido –procedimiento de liquidación de la tarifa– para efectuar la minoración ante la ausencia de establecimiento de la obligación de pago. En concreto y como ya hemos apuntado, cabe subrayar que no todas las sociedades mercantiles, titulares de instalaciones de producción de energía eléctrica, pertenecen a los grupos empresariales que participan en el procedimiento de liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica. Esta circunstancia puede motivar que el posterior desarrollo reglamentario haya que incurrir en una contradicción y volver a la figura del ingreso, a fin de evitar discriminaciones por razones de estructuración empresarial.

En tercer lugar y en relación con los elementos de cuantificación, resulta incomprensible que el RDL 11/2007 no recoja un criterio de cuantificación siquiera genérico que sirva como pauta suficientemente indicativa a efectos de su futuro desarrollo reglamentario. En este sentido, simplemente se propugna la utilización de una metodología basada en variables objetivas que evite distorsiones en el funcionamiento del mercado y discriminaciones entre modalidades de contratación, y que, por último, no afecte a la seguridad del suministro. A estos efectos, resulta curioso que no se haya mantenido siquiera la referencia al precio medio de mercado. Respecto al desarrollo reglamentario de este último RDL, cabe indicar que el final de la legislatura ha seguramente retrasado su promulgación, reproduciéndose la situación de dilación comentada del RDL 3/2006. No obstante, creemos que previsiblemente la futura Orden Ministerial presentará una estructura y contenido muy similar a la anterior, atendiendo al tenor de la Exposición de Motivos del RDL 11/1007.

Mediante este repaso al *iter* normativo y la breve descripción realizada de determinados elementos del régimen jurídico de la detracción de los derechos de emisión, hemos querido poner de manifiesto ciertas cuestiones que pueden derivar en la ilegalidad e, incluso, inconstitucionalidad de esta medida y que serán estudiadas posteriormente. Sin perjuicio de que, como veremos a continuación, existen varios argumentos y cauces para recurrir la citada detracción, este trabajo se centrará en el análisis de los posibles vicios de constitucionalidad en los que pueden incurrir los RDL objeto de estudio por la falta de concreción, bien de los sujetos pasivos, bien de los elementos de cuantificación, así como por la extralimitación en que pueda haber incurrido la Orden Ministerial que desarrolla el primer RDL y la eventual en que también pueden incurrir el desarrollo reglamentario del segundo RDL.

Como ya hemos apuntado, esta medida ha sido denominada, bien como minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica en el importe

equivalente al valor de los derechos de emisión de GEI asignados gratuitamente, bien como detracción de la retribución de la actividad de producción de la energía eléctrica del mayor ingreso derivado de la asignación gratuita de derechos de emisión GEI. Si atendemos al diccionario de la Real Academia de la Lengua y, en concreto, a la definición de minoración, tras remitirnos al verbo aminorar, nos señala que es el resultado de reducir en cantidad, calidad o intensidad, y de disminuir o menguar. Asimismo y en relación con el término detracción, nos indica que constituye la acción y efecto de detraer que a su vez es definido como restar, sustraer, apartar o desviar. En este sentido y respecto al primer RDL, resulta cuanto menos paradójico que algo que, en teoría y desde una perspectiva matemática, debe ser restado en una retribución concreta, deba consistir en un pago, sin perjuicio de que el efecto y resultado hubiese sido el mismo. Respecto al segundo RDL resulta curioso que se corrija en su Título y se mantenga en el texto una redacción que puede inducir al mismo error en que ha incurrido la Orden ITC 3315/2007 en relación con el primer RDL, máxime tras el olvido de incluir en ninguno de los preceptos el establecimiento de una obligación de pago. A estos efectos, cabe apuntar que lo dispuesto en la Exposición de Motivos únicamente puede coadyuvar en aras de la interpretación del RDL 11/2007, suscitándose dudas sobre una eventual vulneración del principio de reserva de ley. Atendiendo al régimen jurídico descrito y como desarrollaremos en el siguiente epígrafe, creemos que nos encontramos ante una prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria.

### c. Posibles argumentos y cauces para la impugnación

Atendiendo a la situación normativa expuesta, las empresas eléctricas disponen de diferentes argumentos y cauces procesales para impugnar la detracción de los derechos de emisión. A continuación, vamos a analizar las diversas opciones por las que se han decantado y las que, a nuestro juicio, todavía pueden decantarse, para posteriormente centrarnos en la inconstitucionalidad del empleo del Decreto-Ley. En virtud de la información publicada por la prensa económica, el sector eléctrico ha recurrido la normativa de detracción tanto a nivel colectivo, a través de la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), en sede comunitaria como a nivel individual en España. A estos efectos, conviene resaltar que los argumentos para la impugnación de la normativa en materia de detracción condicionarán los cauces de impugnación y viceversa.

Así, por una parte, se ha impugnado el RDL 11/2007 ante la Comisión Europea señalando que la citada medida supone una privación patrimonial contraria a la asignación gratuita de los derechos de emisión prevista 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 y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo y a la Directiva 2005/89/CE del Parlamento Europeo y del Con-

sejo, de 18 de enero de 2006, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura. En concreto, los argumentos se centran en el grave perjuicio que genera a los operadores del sector e, incluso, al propio funcionamiento del mercado eléctrico europeo junto a las dificultades que puede acarrear para la consecución de los objetivos de la política energética y medioambiental de la Unión Europea. A mayor abundamiento, indican que desincentiva futuras inversiones y discrimina a las eléctricas frente a empresas de otros sectores en los que no se minoran los derechos de emisión<sup>35</sup>.

Por otra parte, a nivel nacional las empresas eléctricas han impugnado, ex art. 11.1.a. de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA)<sup>36</sup>, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional la Orden Ministerial que desarrolla el RDL 3/2006, solicitando como medida cautelar su suspensión parcial<sup>37</sup>. Este recurso contencioso-administrativo se presentó a mediados de enero antes de que expirara el plazo de dos meses previsto por el art. 46 de la LJCA para impugnar la citada disposición<sup>38</sup>. En este caso concreto, la fundamentación de la impugnación radica en el carácter expropiatorio y confiscatorio que aducen tiene la detracción de los derechos de emisión asignados gratuitamente. En relación con este argumento, creemos que difícilmente resulta defendible al no ser privadas las empresas eléctricas de sus derechos. A mayor abundamiento, caber recordar que no todas las empresas productoras de energía eléctrica<sup>39</sup>

afectadas por la minoración han sido asignatarias de derechos de emisión, razón por la cual difícilmente puede reconducirse a la institución citada.

En todo caso, podría defenderse este planteamiento respecto a los ingresos derivados de la actividad de producción de energía eléctrica. A este respecto y pese a la larga espera que puede conllevar, cabe señalar que el TEDH, en el caso *Dangeville v. France* (Application no. 36677/97), de 16 de abril de 2002, ha interpretado muy ampliamente el derecho de propiedad, hasta el punto de que se ha considerado, incluso, que una ley que priva a los contribuyentes del derecho a recuperar ingresos tributarios indebidamente efectuados en virtud de una ley declarada inconstitucional vulnera el derecho de propiedad<sup>40</sup>.

Frente a estas opciones, creemos que, a efectos de impugnación de la Orden Ministerial que desarrolla la detracción, resulta más oportuno fundamentar la ilegalidad de la misma en la extralimitación que ha incurrido en el ejercicio de la habilitación concedida. En este sentido, tal y como intentaremos demostrar en el subepígrafe siguiente, resulta preferible, a nuestro juicio, constatar la articulación del establecimiento de una prestación patrimonial de carácter público frente al proceso de minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica que, a nuestro juicio, establecía el RDL 3/2006. Por esta razón, creemos que hubiese sido preferible fundar el recurso contra la Orden Ministerial no en la inconstitucionalidad del RDL que le sirve de cobertura, sino en su propia ilegalidad sobre la base, bien de la extralimitación de la citada disposición respecto a lo establecido en la norma con rango de ley, bien de la vulneración del principio de reserva de ley contenido en el art. 31.3 de la Constitución.

No obstante y frente a la impugnación directa de la Orden Ministerial, cabe señalar que también cabía la posibilidad de que las empresas eléctricas hubiesen impugnado los actos de aplicación tanto de la Orden de Ministerial como del RDL 3/2006. Así, en primer lugar y en la línea de lo apuntado *supra*, hubiese sido posible aducir la ilegalidad de la citada disposición por ser el proceso de minoración arbitrado en la misma diverso al contenido en el RDL 3/2006 con la extralimitación que, respecto a la habilitación efectuada, supone<sup>41</sup>. Como hemos apuntado, la Orden Ministerial crea, a nuestro juicio, una prestación patrimonial pública, prescindiendo del mandato de concreción de la minoración –limitación del derecho de propiedad no indemnizable– de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica. En segundo lugar y prescindiendo de la constitucionalidad del empleo del Decreto-Ley y de la

<sup>35</sup> Vid. BOUTE, A.: “Combating climate change and securing electricity supply: the role of investment protection law”, *European Environmental Law Review* núms. 8-9, 2007, págs. 227 y ss. El citado autor ha puesto dicho argumento en relación con el derecho de propiedad realizando el análisis con respecto al régimen europeo de comercio de derechos de emisión y los diversos conflictos suscitados.

<sup>36</sup> El citado artículo establece que “la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional conocerá en única instancia:

a) De los recursos que se deduzcan en relación con las disposiciones generales y los actos de los Ministros y de los Secretarios de Estado en general y en materia de personal cuando se refieran al nacimiento o extinción de la relación de servicio de funcionarios de carrera. Asimismo conocerá de los recursos contra los actos de cualesquiera órganos centrales del Ministerio de Defensa referidos a ascensos, orden y antigüedad en el escalafonamiento y destinos”.

<sup>37</sup> Sobre la suspensión cautelar de los reglamentos, vid. FUERTES LÓPEZ, M.: “Tutela cautelar e impugnación de reglamentos”, *Revista de Administración Pública* núm. 157, 2002, págs. 57 y ss.

<sup>38</sup> Respecto a la necesidad de ampliar este plazo por la complejidad de impugnar un reglamento frente a un acto administrativo singular, vid. BOQUERA OLIVER, J.M.: “La impugnación e inaplicación contencioso-administrativa de los reglamentos”, *Revista de Administración Pública* núm. 149, 1999, págs. 23 y ss. DOMÉNECH PASCUAL, G.: *La invalidez de los reglamentos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 377 y ss. Este último autor ha sostenido incluso, con argumentos muy convincentes, que el recurso directo contra reglamentos no debería someterse a plazo preclusivo.

<sup>39</sup> En este caso, resulta necesario aclarar que nos estamos refiriendo a las sociedades titulares de las instalaciones productoras de electricidad, sin perjuicio de su pertenencia a un grupo empresarial.

<sup>40</sup> Vid. BOUTE, A.: “Combating climate change and securing electricity supply: the role of investment protection law”, *European Environmental Law Review* núms. 8-9, 2007, págs. 227 y ss.

<sup>41</sup> Vid. respecto a las relaciones entre ley y reglamento, REBOLLO PUIG, M.: “Juricidad, legalidad y reserva de Ley como límites a la potestad reglamentaria del Gobierno”, *Revista de Administración Pública* núm. 125, 1991, págs. 119 y ss.

conurrencia del presupuesto de extraordinaria y urgente necesidad, también hubiese sido posible impugnar el citado acto sobre la base de la vulneración del principio de reserva de ley previsto por el art. 31.3 de nuestra Constitución por parte del RDL 3/2006 por la falta de fijación de los criterios de los elementos esenciales de la citada prestación<sup>42</sup>, en caso de que se considerase que no se ha incurrido en extralimitación. Asimismo, cabe señalar que este planteamiento también es extensible en caso de rechazarse la calificación de prestación patrimonial y decantarse por la consideración de la minoración como una limitación del derecho de propiedad. Esta estrategia estaría dirigida a lograr la elevación de una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, ante la imposibilidad fáctica de presentación de un recurso de inconstitucionalidad<sup>43</sup>.

Empero, creemos acertada la estrategia seguida por las compañías eléctricas en el ordenamiento interno, dado que la impugnación directa de la Orden Ministerial obedece a que la misma no impide la posterior presentación de un recurso contra el acto de ejecución fundamentado en otros motivos de ilegalidad<sup>44</sup> y a fin de obtener la elevación de la cuestión de inconstitucionalidad antes referida. Esta posibilidad ha sido denominada por la doctrina como “recurso indirecto contra reglamentos”<sup>45</sup> para aquellos supuestos en que el reglamento ha adquirido firmeza, bien ante su falta de impugnación, bien ante la resolución desestimatoria de la misma. Asimismo, cabe recordar que, en virtud del art. 66 de la LJCA, los recursos directos con-

tra disposiciones generales gozan de preferencia<sup>46</sup>, dado que, una vez conclusos, deben ser antepuestos para su votación y fallo a cualquier otro recurso contencioso-administrativo<sup>47</sup>. A mayor abundamiento y en el caso de que el fallo sea desestimatorio, se dispone de información adicional para orientar la fundamentación del nuevo recurso sobre la base de la Sentencia dictada y, en concreto, de los motivos que han llevado a su rechazo.

Con respecto a la impugnación del RDL 11/2007 en nuestro ordenamiento interno, creemos que tampoco ha sido posible encontrar diputados o senadores suficientes, a efectos de presentar el correspondiente recurso de inconstitucionalidad, habiendo caducado a los tres meses –7 de marzo de 2008– de la publicación en el BOE tal posibilidad<sup>48</sup>. Empero, cabe señalar que, debido a los cambios introducidos en relación con el primer RDL y las contradicciones en que puede incurrir, será necesario esperar a la promulgación de la Orden Ministerial que desarrolle el RDL 11/2007 para definir la estrategia de impugnación, siendo extensible el planteamiento respecto a las cuestiones anteriormente planteadas.

### 3. NATURALEZA DE LA DETRACCIÓN

Una vez descrito el régimen jurídico de la llamada “minoración o detracción”, vamos a intentar demostrar como concurren, en la obligación de pago impuesta a las empresas eléctricas tanto por la Orden Ministerial ITC 3315/2007 como por la futura Orden que desarrollará el RDL 11/2007, atendiendo a lo dispuesto en su Exposición de Motivos, la totalidad de los requisitos que la doctrina y el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) han fijado para su calificación como una prestación patrimonial pública. En relación con su carácter coactivo, podemos comprobar como nos encontramos ante el establecimiento unilateral de una obligación de contenido económico por parte del ente público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla<sup>49</sup>. A este respecto y pese a que se

<sup>42</sup> Vid. respecto al carácter insuficiente de la remisión, TORNOS MAS, J.: “La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa”, *Revista de Administración Pública* núms. 100-102, 1983, págs. 492 y ss.

<sup>43</sup> A este respecto, cabe apuntar la imposibilidad del planteamiento de un recurso de inconstitucionalidad ante la inexistencia del número mínimo de diputados o senadores dispuestos a presentarlo. En este sentido, cabe recordar que, tanto la proximidad de las elecciones en las fechas en el que planteamiento del recurso era posible como las consecuencias en materia de déficit tarifario, condicionaban enormemente la postura de los diversos grupos políticos en la oposición.

<sup>44</sup> Respecto a la aplicación del principio de cosa juzgada a la impugnación de un acto administrativo de aplicación de un reglamento legal, vid. BOQUERA OLIVER, J.M.: “La impugnación e inaplicación contencioso-administrativa de los reglamentos”, *Revista de Administración Pública* núm. 149, 1999, pág. 34. Debe llamarse la atención, no obstante, sobre una muy criticable doctrina sentada por la STS de 27 de junio de 2006 (Rec. Cas. 337/2004) en que se señalaba que “la parte cuyo recurso directo dirigido contra una norma reglamentaria fue desestimado no puede luego aducir la invalidez de la misma norma en un “recurso indirecto” interpuesto contra un acto dictado en aplicación de ésta”.

<sup>45</sup> Sobre las diversas vías que cabe seguir para impugnar los reglamentos, vid., por todos, DOMÉNECH PASCUAL, G.: *La invalidez de los reglamentos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002, págs. 352 y ss.; FERNÁNDEZ SALMERÓN, M.: *El control jurisdiccional de los reglamentos*, Atelier, Barcelona, 2003, págs. 149 y ss.; CARLÓN RUIZ, M.: *La cuestión de ilegalidad en el contencioso-administrativo contra reglamentos*, Civitas, Madrid, 2005; BONACHERA VILLEGAS, R.: *El control jurisdiccional de los reglamentos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

<sup>46</sup> A este respecto, BOQUERA OLIVER señala que el fundamento de esta preferencia radica en “un reglamento ilegal al ser aplicado multiplica las situaciones y actos ilegales, y por esto debe ser eliminado cuanto antes” (“La impugnación e inaplicación contencioso-administrativa de los reglamentos”, *Revista de Administración Pública* núm. 149, 1999, pág. 29).

<sup>47</sup> Con la excepción del proceso especial de protección de derechos fundamentales.

<sup>48</sup> Art. 33.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

<sup>49</sup> Centrándonos en la figura que nos interesa, las prestaciones patrimoniales de carácter público, es preciso comenzar recordando que, conforme a nuestra jurisprudencia podemos incluir en dicha categoría los pagos exigibles en dos supuestos concretos: 1) los que derivan de la prestación de servicios o la realización de actividades que sean de solicitud o recepción obligatoria, que sean realizadas por el poder público en monopolio de hecho o de derecho, o que sean objetivamente indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar; 2) los que se generan por la utilización

trata de un pago con finalidad compensatoria entre particulares, su carácter público resulta innegable por la manifiesta regulación e intervención del Estado<sup>50</sup> en el sector eléctrico y, en particular, por ser éste el que fija la tarifa eléctrica. En este sentido, se ha pronunciado el TC en su Sentencia 37/1994, de 10 de febrero, relativo a la prestación por incapacidad laboral transitoria, en el que otorga la naturaleza de prestación patrimonial pública, a pesar de ser una prestación entre particulares, a semejanza del caso que nos ocupa de pagos impuestos a los empresarios eléctricos sin el concurso de la voluntad de éstos.

A este respecto, el TC ha afirmado que “el problema de la determinación del alcance del concepto de prestación patrimonial de carácter público se centra, pues, en precisar cuándo puede considerarse que una prestación patrimonial resulta coactivamente impuesta”. Para concretar posteriormente que estamos ante un supuesto de coactividad “cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público”<sup>51</sup>. Respecto al análisis del tipo de coactividad, procede volver a traer a colación la doctrina de nuestro TC y encuadrar la obligación de entrega objeto de estudio en los supuestos de coactividad formal descritos en la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, dado que la misma se impone en los dos RDL ya analizados.

Llegados a este punto, podría ponerse en duda el carácter patrimonial y público de dicha obligación, a efectos de descartar la atribución de la naturaleza anteriormente referida. No obstante, juzgamos que ambas notas concurren en la “detracción” o “minoración” de los derechos de emisión, tal y como intentaremos demostrar en el análisis conjunto que a continuación vamos a realizar. En relación con la primera nota, la doctrina ha señalado que “ha de procederse con precaución para no extender en demasía el concepto de prestaciones patrimoniales públicas haciendo que se confunda con el de prestaciones coactivas. De lo contrario, cualquier conducta impuesta a los ciudadanos, cuya inobservancia supusiese un gasto al ente público, acabaría siendo considerada como prestación patrimonial pública y financiera”<sup>52</sup>. No obstante y res-

pecto al caso concreto que nos ocupa, creemos que el carácter patrimonial de la prestación es innegable<sup>53</sup> en virtud de la imposición en el desarrollo reglamentario del primer RDL de una obligación de pago y, concretamente, de un ingreso en la cuenta en régimen de depósito de la Comisión Nacional de la Energía.

Ahora bien, llegados a este punto, es necesario recordar que, a nuestro juicio, la obligación de pago es consecuencia de una clara extralimitación de la Orden Ministerial con relación al RDL 3/2006 que preveía una minoración de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica. Asimismo y en relación con el RDL 11/2007, si bien afirma explícitamente en su Exposición de Motivos el establecimiento de la obligación de pago, se olvida de establecerlo en su articulado con las consecuencias ya apuntadas en el epígrafe precedente. Por esta razón, en el caso de que un futuro se estableciera efectivamente la minoración en el “precio del pool” y, en consecuencia, una limitación del derecho a la propiedad no indemnizable, será necesario estudiar si la misma es admisible o si, por el contrario, nos encontramos ante un supuesto de expropiación. No obstante, queremos incidir en que, dejando a salvo la cuestión de la eventual indemnización que podría proceder, las reflexiones que realizaremos en el epígrafe siguiente en torno a la observancia del principio de reserva de ley serían perfectamente trasladables. Esto obedecería a la vigencia del citado principio no sólo con respecto a las prestaciones patrimoniales públicas ex art. 31.3 de nuestra Constitución, sino también en materia de derecho de propiedad ex art. 33<sup>54</sup>.

En cambio, mención aparte merece el desarrollo reglamentario del RDL 11/2007, dada la falta de mención de la obligación de pago en su articulado y la calificación de las cantidades minoradas exclusivamente como ingresos liquidables del sistema. Si bien resulta difícil conjeturar ante la ausencia, a fecha de hoy, de la Orden Ministerial, creemos que, como hemos apuntado, será difícil prescindir de la obligación del citado pago, dado que no todos los productores de energía eléctrica están integrados en los grupos empresariales que participan en el procedimiento de liquidación de los diferentes costes que implica el suministro eléctrico con la consiguiente discriminación

privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. Vid. las SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 3 b); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 16.

<sup>50</sup> Vid. MALARET GARCÍA, E.: “Regulación económica: su instrumentación normativa (El lugar de la ley en el Estado regulador, la experiencia reciente española)”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 17, 2003, págs. 327 y ss.

<sup>51</sup> FJ 3 de la STC 185/1995, de 14 diciembre. Vid. con respecto a las prestaciones patrimoniales públicas, LOZANO SERRANO, C.: “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 97, 1998, págs. 25 y ss.

<sup>52</sup> Vid. GRAU RUIZ, A.: *Ideas para un Proyecto Docente en Derecho Financiero y Tributario*, E-Prints Complutense, Madrid, 2006, pág. 101. A pesar de que estas circunstancias concurren en la obligación de entrega de los derechos de emisión, dado que España se ha obligado a reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero, con independencia de que sus empresas cumplan con las obligaciones que nuestro Estado les imponga, no juzgamos que esto permita descartar su carácter patrimonial y público.

<sup>53</sup> A este respecto, LOZANO SERRANO ha afirmado que “la prestación patrimonial no es siempre un ingreso público, ni una prestación al ente público”, añadiendo luego que “cabe incluir como prestación patrimonial pública toda detracción coactiva del patrimonio del particular, consista ésta en una obligación de dar al ente público o a particulares, o en una obligación de padecer o soportar dando lugar en todo caso a una merma de riqueza, ya sea definitiva o meramente temporal” (“Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 97, 1998, pág. 29).

<sup>54</sup> Vid. al respecto LEGUINA VILLA, J.: “El régimen constitucional de la propiedad privada”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 3, 1995, págs. 9 y ss. y Ribot Igualada, J.: “La garantía constitucional de la propiedad privada”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 3, 1994, págs. 203 y ss. En relación con la función social de la propiedad y el medio ambiente, vid. MORO ALMARAZ, M<sup>a</sup>.J.: “Medio ambiente y función social de la propiedad”, *Revista Crítica Derecho Inmobiliario* núm. 617, 1993, págs. 943 y ss.

que supondría. Ahora bien, en caso de establecerse y dado que la liquidación de los costes del suministro de la energía eléctrica es el resultado de restar a los ingresos liquidables los costes liquidables<sup>55</sup>, consideramos que el planteamiento seguiría siendo admisible. Esto obedecería a que, atendiendo al sistema de cuantificación del precio medio de la tonelada, se va a imputar a las empresas eléctricas un ingreso al final del año, a efectos de proceder a la liquidación definitiva. En definitiva, creemos que esta calificación como ingreso liquidable ha sido prevista a efectos de evitar el supuesto de la extralimitación del desarrollo reglamentario de la Orden Ministerial, sin advertir los problemas que en materia de discriminación de los sujetos afectados conlleva a tenor de la estructuración empresarial del sector eléctrico.

Acerca del carácter público de la prestación, creemos que el mismo es innegable por las razones que vamos a apuntar a continuación. Como es fácilmente apreciable, estas prestaciones no tienen finalidad recaudatoria alguna sino que han sido establecidas en aras de evitar que los ciudadanos asuman la internalización del valor de los derechos en el precio de la energía y, a su vez, el Estado evite mayores problemas en materia de déficit tarifario<sup>56</sup>. Si a estos objetivos, añadimos que la causa de la detracción –internalización– es consecuencia de la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión y de la asignación gratuita de los derechos de emisión previstas en la Ley 1/2005, el carácter público de la medida se nos antoja indudable. No obstante, la especialidad radica en que la prestación se impone a fin de aliviar una carga de los particulares. Empero, cabe recordar como nuestro TC ha subrayado que el concepto de prestación patrimonial de carácter público es independiente de la condición pública o privada de quien la percibe<sup>57</sup>. A mayor abundamiento y a efectos de disipar cualquier tipo de dudas, debemos traer a colación, ex art. 51 de nuestra Constitución, la obligación de los poderes públicos de garantizar la defensa de los consumidores y usuarios así como la protección de los legítimos intereses económicos de los mismos<sup>58</sup>. En definitiva, si bien la detracción o minoración no supone ingreso alguno sí que implica un importante ahorro para los consumidores así como la corrección de un efecto perverso consecuencia de una medida nacional cuyo origen es la transposición de una Directiva comunitaria<sup>59</sup>.

<sup>55</sup> Vid. nota 19 (pág. 7).

<sup>56</sup> Vid. nota 6 (pág. 2).

<sup>57</sup> STC 37/1994, de 10 de febrero.

<sup>58</sup> En el caso del sector eléctrico, este objetivo vendría satisfecho a través de la previsión en la Ley 54/1997 de la voluntad de que este servicio se preste al menor coste posible, tal y como viene recogido en su Exposición de Motivos.

<sup>59</sup> El Secretario de Estado de Energía reconoció, en declaraciones a la Agencia EFE, que hubo un “error de diseño” al permitir a las eléctricas internalizar estos derechos, y abogó por que a partir de 2012 se implante, como ya ocurre en otros sectores como el siderúrgico, un sistema de subastas de derechos de emisión. Atendiendo a estas declaraciones, podría pensarse que los consumidores podrían iniciar actuaciones tanto en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador como contra las

No obstante y como siguiente paso en nuestro análisis, tenemos que cerciorarnos, atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia constitucional, de si la citada prestación tiene o no carácter tributario, a efectos de descartar cualquier relación con el deber de contribuir del art. 31.1 de nuestra Constitución y, en consecuencia, la necesidad de cumplir con los principios de Justicia tributaria. Como es sabido, en ocasiones, este encaje es imposible, siendo necesario mantener la figura en el ámbito de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias sometidas a la reserva de ley del art. 31.3 de nuestra Constitución<sup>60</sup>. Éste es precisamente el caso de la detracción de los derechos de emisión, en que no es posible reconducirla a las categorías tributarias, dado que no tiene como propósito la contribución al sostenimiento de los gastos públicos sin perjuicio de la inequívoca finalidad pública que persigue. Por el contrario, creemos que la detracción debería reconducirse al ámbito de las exacciones parafiscales, con la especialidad de constituir una compensación entre particulares realizada a través de la Comisión Nacional de la Energía en la que concurren las notas de coactividad, extrapresupuestariedad y afectación<sup>61</sup>.

En todo caso y como colofón, no se puede dudar de que en el caso de la detracción de los derechos de emisión y con independencia del concreto mecanismo mediante el que se concrete nos encontramos con una medida potencialmente controvertida con la libertad de empresa<sup>62</sup> y el derecho de propiedad, al suponer una injerencia en el patrimonio de las empresas eléctricas. Si bien en este caso, atendiendo al desarrollo de la detracción efectuado por la Orden Ministerial ITC/3315/2007 y el RDL 11/2007, la hemos calificado como una prestación patrimonial pública, entendemos que los efectos de esta denominación son también extensibles a los supuestos en que se articule como una injerencia o limitación, bien del derecho de propiedad, bien de la libertad de empresa. En este sentido, consideramos aplicables, con independencia de la opción elegida, todas las consecuencias que se derivan del principio de reserva de ley en relación con el

empresas eléctricas. Vid. respecto a la tutela colectiva de los consumidores, ANDRÉS CIURANA, B. y CALDERÓN CUADRADO, M.P.: “La sentencia dictada en procesos promovidos por asociaciones de consumidores y usuarios” en la obra colectiva *Tutela de los consumidores y usuarios en la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Tirant lo Blanch, 2003, págs. 361 y ss. GONZÁLEZ CANO, M.I.: *La tutela colectiva de consumidores y usuarios en el proceso civil*, Tirant Lo Blanch, 2002.

<sup>60</sup> STC 121/2005, de 10 de mayo.

<sup>61</sup> Vid. MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978. En relación con el canon por derechos de autor, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El llamado “canon por derechos de autor” (copyright levy) o compensación equitativa por copia privada. (II): naturaleza jurídica, reserva de ley y otros problemas de constitucionalidad”, *Quincena Fiscal* núm. 17, 2006, págs. 5 y ss.

<sup>62</sup> En relación con la libertad de empresa, cabe recordar que no nos encontramos ante una reserva cualificada de ley en la concreta regulación de las distintas actividades empresariales sino respecto a aquellas cuestiones con incidencia directa y grave sobre el contenido del derecho.

establecimiento y fijación de los elementos esenciales de la detracción de los derechos de emisión. Una vez atribuida su naturaleza jurídica, vamos a estudiar la admisibilidad constitucional de la utilización del Decreto-Ley en su regulación por afectar a materias reguladas en el Título I de nuestra Constitución así como la concurrencia de la situación de extraordinaria y urgente necesidad que constituye su presupuesto habilitante.

#### 4. ANÁLISIS DE LA ADMISIBILIDAD CONSTITUCIONAL DEL EMPLEO DEL DECRETO-LEY<sup>63</sup>

Atendiendo a lo expuesto hasta el momento y acotado el objeto de nuestro trabajo, resulta necesario analizar ahora desde una perspectiva constitucional la admisibilidad del empleo del Decreto-Ley para establecer el régimen jurídico de la detracción de los derechos de emisión para estudiar en el epígrafe siguiente la adecuación de la misma con el principio de reserva de ley. En este sentido, vamos a estudiar la admisibilidad de esta norma con rango legal desde la perspectiva tanto de la materia objeto de regulación como de la concurrencia del presupuesto habilitante de la situación de extraordinaria y urgente necesidad.

##### a. La admisibilidad del Decreto-Ley en la regulación de la detracción de los derechos de emisión

A la hora de abordar los límites materiales del Decreto-Ley, es decir, los aspectos excluidos de su regulación, debemos acudir a la lectura del art. 86.1 de nuestra Constitución así como a la interpretación que del mismo ha realizado nuestro TC. En este sentido, la referencia "a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título Primero", entre los que se encuentran las prestaciones patrimoniales públicas así como el derecho de propiedad y la libertad de empresa<sup>64</sup>, plantea el problema de su admisibilidad para la normación de la materia objeto de estudio. Sin embargo y como a continuación veremos, un análisis de la evolución de la jurisprudencia de nuestro TC nos permite afirmar, en la actualidad, la adecuación con nuestra Constitución del empleo del Decreto-Ley para la regulación de estos institutos.

Frente a posturas doctrinales radicales que, realizando una interpretación literal del art. 86.1, descartaban la utilización del RDL en la regulación de cualquier derecho, deber y libertad contenido en el Título I<sup>65</sup>, en la actualidad y tal y como hemos avanzado, resulta innegable su admisibilidad tanto por la jurisprudencia como por la doctrina

mayoritaria. Sin embargo, en relación con la citada admisibilidad, podemos constatar diversas posiciones respecto a la profundidad con la que los Decretos-Leyes pueden regular los citados derechos, deberes y libertades, en función de la conexión que realizan, bien con el principio de reserva de ley, bien con el contenido esencial del instituto regulado.

Fiel reflejo de este planteamiento relativo a la admisibilidad, lo encontramos en el cuestionamiento del empleo del RDL en materia tributaria, en el que se puede constatar una importante evolución doctrinal que ha tenido posteriormente su reflejo en la jurisprudencia de nuestro TC. En concreto, la jurisprudencia constitucional ha sufrido una evolución, incorporando en cada una de sus dos etapas fundamentales las aportaciones de la doctrina científica favorable a la utilización del Decreto-Ley en materia tributaria. Por esta razón, vamos a estudiar este planteamiento por la proximidad y conexión de la materia tributaria con las prestaciones patrimoniales públicas así como por ser extensible a otros derechos y libertades reconocidos en el Título I como son el derecho de propiedad y la libertad de empresa.

Así, por una parte, una primera postura sería aquella mantenida por MARTÍN QUERALT<sup>66</sup>, en la que relaciona la utilización del RDL en materia tributaria con el principio de reserva de ley<sup>67</sup>. Este sector doctrinal ha entendido más oportuno matizar el alcance de la prohibición de dictar Decretos-Leyes en materia tributaria, afirmando su licitud con el único límite de que tal regulación no alcance a la creación de los tributos ni a los elementos del tributo cubiertos por el principio de reserva de ley. Esta postura supone una garantía para el principio de seguridad jurídica aunque implica una importante restricción del ámbito de actuación de los Decretos-Leyes. En este

<sup>66</sup> Vid. por todos MARTÍN QUERALT, J.: "La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 24, 1979, págs. 553 y ss.

<sup>67</sup> El citado principio fue originariamente empleado para conseguir que toda intromisión en la esfera de la libertad y del patrimonio de los ciudadanos se hiciera depender del consentimiento expreso de sus representantes. Sin embargo, en nuestro marco constitucional no cabe afirmar que toda formulación de una reserva responda a este fundamento. En ocasiones, la importancia de la materia determina su regulación por ley, dadas las garantías que su procedimiento de elaboración y su posición en el ordenamiento comporta. Vid. la enumeración que realizan GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ de las reservas de ley previstas en nuestra Constitución (*Curso de Derecho administrativo*, Vol I, Civitas, Madrid, 2007, pág. 265). Con relación a las garantías que supone su regulación por ley, ALGUACIL MARÍ, destaca "la potencialidad del Parlamento para actuar de garante de valores constitucionalizados que impliquen intereses públicos. El Parlamento es requerido para que dicte las leyes que hagan justo el sistema, y para que no permita que otros Poderes incidan sobre la materia en cuanto que dicha intervención pueda poner en peligro la efectividad de los criterios o reglas que dimanen de la Constitución y que informan el sistema tributario" ("Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 101, 1999, págs. 14, 17 y 20). Asimismo, CUBERO TRUYO, A.M.: "La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 109-110, 2001, págs. 218 y 219.

<sup>63</sup> Vid. ASTARLOA HUARTE-MENDICOA, I.: "Teoría y práctica del Decreto-Ley en el Ordenamiento español", *Revista de Administración Pública* núm. 106, 1985, págs. 97 y ss.

<sup>64</sup> Vid. nota *supra*.

<sup>65</sup> Vid. SALAS HERNÁNDEZ, J.: *Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978*, Civitas, Madrid, 1979.

sentido, en una situación de extraordinaria y urgente necesidad el Gobierno no podría emplear este tipo de disposición para establecer un tributo o para modificar los elementos esenciales de cualquier tributo preexistente. Por el contrario, tendría que acudir a la tramitación de una Ley por el procedimiento de urgencia. Esta tesis fue mantenida por el propio TC<sup>68</sup>, aunque es necesario señalar que ha evolucionado, como a continuación veremos, hacia las tesis que relacionan en la materia tributaria al RDL con el deber de contribuir y, en general, con los derechos, deberes y libertades del Título I y su contenido esencial. En el concreto caso de la detracción de los derechos de emisión, el mantenimiento de esta postura implicaría la prohibición del empleo del Decreto-Ley para su regulación, con independencia de la naturaleza jurídica que se le atribuya, al afectar a una materia sometida al principio de reserva de ley.

Por otra parte, en materia tributaria, existe una segunda postura defendida por PÉREZ ROYO<sup>69</sup> que relaciona la admisibilidad del RDL con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. A fin de superar la teoría anterior, sostiene que el principio de reserva de ley en materia tributaria no es una institución que afecte al estatuto personal del ciudadano sino una garantía de carácter colectivo a que se debata en el Parlamento la política fiscal. En este sentido, afirma que debe entenderse superada la concepción del citado principio como una garantía del derecho de propiedad que se integra en el estatuto personal del ciudadano para abogar por su concepción como un derecho de la sociedad a que se debata con garantías la materia tributaria cubierta por el principio de reserva de ley. En consecuencia, entiende que el ámbito de exclusión del Decreto-Ley se limita exclusivamente al estatuto personal del ciudadano, cuya vulneración puede causar consecuencias irreparables. Aplicado a la materia tributaria, sostiene que la única limitación radicaría en la alteración del deber de contribuir referido al conjunto del sistema tributario y no respecto a

un único tributo, ya que el deber de contribuir no se identifica con un solo tributo sino con el conjunto de los mismos.

Esta teoría ha sido criticada ya que supone una merma del principio de seguridad jurídica al permitir que cualquier situación, apreciada por el Gobierno, de extraordinaria y urgente necesidad permita el establecimiento de un tributo o la modificación o alteración de alguno de sus elementos esenciales. Sin embargo, ha sido acogida por el TC en Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, en la que se puede observar un cambio notable en su jurisprudencia que pasa de anclar la admisibilidad del Decreto-Ley en materia tributaria en el principio de reserva de ley a sujetarlo al deber de contribuir a los gastos públicos, a fin de dotar de mayor flexibilidad a esta figura normativa.

En definitiva, podemos concluir que, atendiendo a la actual jurisprudencia de nuestro TC, debe realizarse una interpretación equilibrada del art. 86.1 de nuestra Constitución para no reducir a la nada el Decreto-Ley permitiendo que regule determinados aspectos de los derechos, deberes y libertades del Título I, pero excluyendo la regulación del régimen general de los mismos. Por esta razón, es necesario atender a la configuración constitucional del deber, derecho o libertad afectado. Sin embargo, atendiendo a este cambio de jurisprudencia apuntado, hemos pasado de poder efectuar el control de la constitucionalidad *a priori* (exclusión de materias cubiertas por el principio de reserva de ley), a realizarlo *a posteriori* ya que es necesario analizar la naturaleza y alcance de la regulación y, en concreto, su incidencia en el régimen general del derecho, libertad o deber afectado.

En el caso que nos afecta, si bien en función de la naturaleza jurídica que atribuyamos a la detracción de los derechos de emisión nos encontraríamos ante materias cubiertas por el principio de reserva de ley, entendemos que, en ningún caso, se está procediendo a una regulación del régimen general del derecho de propiedad y de la libertad de empresa<sup>70</sup>. Así, en relación con este último, cabe recordar que, atendiendo a la jurisprudencia de nuestro TC<sup>71</sup>, no existe una reserva cualificada de ley en la concreta regulación de las distintas actividades empresariales sino respecto a aquellas cuestiones con incidencia directa y grave sobre el contenido del derecho<sup>72</sup>. Un planteamiento similar es aplicable al supuesto en que entendamos que la detracción constituye una limitación del derecho de propiedad no indemniza-

<sup>68</sup> Vid. por todas la STC 6/1983, de 4 de febrero. En la citada Sentencia, el TC afirma que “no se puede decir que el Decreto-ley cuestionado afecte a lo que el artículo 86 de la Constitución llama los «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», por el hecho de que en el referido título I se encuentra el artículo 31.3, según el cual –como más arriba hemos visto– «sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», pues ya hemos dicho que en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo”.

<sup>69</sup> PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria”, Revista Española de Derecho Constitucional núm. 13, 1985, págs. 41 y ss. En la misma línea, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “El Decreto-ley en materia tributaria”, Revista Española de Derecho Constitucional núm. 10, 1984, págs. 183 y ss.

<sup>70</sup> Vid. las reflexiones de MALARET GARCÍA, E.: Regulación económica: su instrumentación normativa (El lugar de la ley en el Estado regulador, la experiencia reciente española), Derecho Privado y Constitución núm. 17, 2003, págs. 343 y ss.

<sup>71</sup> STC 83/1984, de 24 de julio.

<sup>72</sup> A mayor abundamiento y atendiendo al art. 128 de nuestra Constitución, la detracción no implica una actuación pública de sustracción al sector privado de bloques de recursos o servicios (STC 111/1983, de 2 de diciembre), sino una actuación en defensa y protección de los consumidores en el marco del art. 51 de nuestra Constitución.

ble, a semejanza de la jurisprudencia del TC respecto al caso RUMASA en sus Fundamentos Jurídicos 8 y 9<sup>73</sup>.

En relación con el instituto de las prestaciones patrimoniales públicas, creemos que *mutatis mutandi* son aplicables los planteamientos citados, admitiéndose por tanto el empleo esta figura normativa para imponer una prestación de esta naturaleza. A mayor abundamiento, cabe señalar que nuestro TC ha señalado en el específico caso de las prestaciones patrimoniales públicas que “el precepto cuestionado regule una prestación patrimonial de carácter público que, conforme al art. 31.3 CE, sólo puede establecerse «con arreglo a la ley», no significa que el Real Decreto-ley 5/1992 haya incidido en un ámbito material que le esté constitucionalmente vedado. Es evidente que el art. 86.1 CE no prohíbe que mediante estos actos con fuerza de ley pueda afectarse a cualquiera de las materias tratadas en los preceptos del título I de la Constitución, sino únicamente a los que contienen una consagración de «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos». Y aunque, ciertamente, entre tales deberes hay que incluir el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo regulado en el apartado 1. del citado art. 31 CE, ya hemos excluido la naturaleza tributaria de la prestación de Seguridad Social que establece el Decreto-ley impugnado. Por otro lado, aunque hemos concluido, asimismo, que esta última es una de las prestaciones patrimoniales de carácter público a las que se refiere el apartado 3. del mismo art. 31 CE, como acertadamente señala el Abogado del Estado, tampoco este precepto constitucional consagra en sí mismo ningún derecho, deber o libertad que pueda resultar afectado por el Real Decreto-ley 5/1992. El art. 86.1 CE -reiteramos- sólo alude a los derechos, deberes y libertades consagrados directamente por la propia Constitución, y es evidente que el mencionado art. 31.3 CE no reconoce ningún derecho, deber o libertad”<sup>74</sup>.

No obstante, es necesario recalcar que cuestión distinta será determinar si la habilitación normativa contenida en ambos RDL es suficiente para dar cumplimiento al principio de reserva de ley previsto en el art. 31.3 de nuestra Constitución así como, en caso de atribuírsele otra naturaleza, la reserva de ley en materia de derecho de propiedad o de libertad de empresa.

#### **b. El presupuesto habilitante de los Decretos-Leyes: especial referencia a la situación de extraordinaria y urgente necesidad**

Como es sabido, el presupuesto habilitante para la emanación de un RDL consiste en la existencia de una situa-

ción de extraordinaria y urgente necesidad<sup>75</sup>, radicando la clave en determinar cuando se produce su concurrencia. A este respecto y tal y como ha señalado nuestro TC<sup>76</sup>, queda fuera de toda duda la admisibilidad de su utilización no sólo para casos de necesidades sociales sino también para el cumplimiento de determinados objetivos gubernamentales. En conclusión, el Gobierno dispone de un amplio margen para discernir la existencia o no de esa urgente y extraordinaria necesidad, sin que en ningún caso pueda llegar a convertirse en una facultad discrecional del Gobierno para determinar si nos encontramos ante esta situación. A fin de evitar posibles abusos en su utilización, se ha previsto el doble control tanto por las Cortes como por el propio TC<sup>77</sup>.

En relación con el supuesto que nos ocupa, juzgamos que el primer RDL puede justificarse sobre la base de la imprevisibilidad<sup>78</sup> de la internalización del valor de los derechos de emisión por parte de las empresas eléctricas. A mayor abundamiento y atendiendo a su Exposición de Motivos, la extraordinaria y urgente necesidad se basaría en la exigencia de reducir el riesgo de la elevación de precios en el mercado de producción de este tipo de energía. Asimismo, creemos que el empleo de esta figura normativa se deriva de la intención de conseguir su inmediata aprobación a fin de que la misma no pueda considerarse que conlleva la aplicación retroactiva de la detracción. No obstante, juzgamos que, con relación al segundo pago relativo al período comprendido entre el 1 de enero y el 2 de marzo de 2006, nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio debido a la elección de aplicar la compensación sobre la liquidación de la tarifa que tiene carácter anual.

En cambio, respecto al segundo RDL, resulta discutible la concurrencia de situación de extraordinaria y urgente necesidad, dada la previsibilidad de la internalización<sup>79</sup> sobre la base de la experiencia de la asignación gratuita del anterior PNA 2005-2007. En este caso, el ar-

<sup>73</sup> Vid. la STC 111/1983, de 2 de diciembre, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 116/1983, contra el Real Decreto-ley 2/1983, de 23 de febrero, sobre expropiación, por razones de utilidad pública e interés social, de los Bancos y otras Sociedades que componen el Grupo RUMASA, S. A. En contra, vid. PARADA VÁZQUEZ, R.: “Expropiaciones legislativas y garantías jurídicas”, en Revista de Administración Pública núms. 100-102, 1983, 1139 y ss.

<sup>74</sup> STC 37/1994, de 10 de febrero.

<sup>75</sup> La doctrina ha señalado que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, vid. por todos DE VEGA GARCÍA, A.: “La cláusula “extraordinaria y urgente necesidad” del decreto ley en la jurisprudencia constitucional española”, Revista de Estudios Políticos núm. 68, 1990, págs. 251 y ss.

<sup>76</sup> STC 6/1983, de 4 de febrero.

<sup>77</sup> SEGURA, L.: “El control de los decretos-leyes por el Tribunal Constitucional. A propósito de la sentencia 2/XII/1983 recaída en el caso RUMASA”, Revista de Administración Pública núm. 104, 1984, págs. 355 y ss.

<sup>78</sup> BARREIRO GONZÁLEZ, G.J.: “Sobre la extraordinaria y urgente necesidad de los decretos-leyes”, Derecho privado y Constitución núm. 17, 2003, págs. 45 y ss.

<sup>79</sup> Adicionalmente, cabe señalar el miedo derivado del precio esperado de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en el mercado de referencia para el año 2008 se prevé extraordinariamente superior al que se está registrando en el año 2007. Asimismo, debe añadirse que de los datos recientemente publicados por la Comisión Nacional de Energía sobre la evolución de los mercados a plazo de electricidad en España se infiere indetectiblemente una notable repercusión en el precio de la electricidad del precio esperado de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

gumento sostenido en el RDL 11/2007 es la imposibilidad de utilizar “el procedimiento legislativo ordinario para la promulgación de una norma con rango de ley con anterioridad a la aplicación efectiva del nuevo Plan Nacional de Asignación 2008-2012”. Esta circunstancia tendría origen en la tardía aprobación del citado Plan por la Comisión Europea y el consiguiente retraso en la promulgación de la norma interna –Real Decreto 1030/2007, de 20 de julio– que permitía conocer el alcance en el conjunto del sector eléctrico de las nuevas asignaciones. A mayor abundamiento, cabe reseñar que el alcance concreto para cada una de las instalaciones no se conoció hasta el Acuerdo del Consejo de Ministros de 2 de noviembre de 2007.

Llegados a este punto, cabe traer a colación la STC 68/2007, de 28 de marzo de 2007, que ha resaltado que la nota de la imprevisibilidad define la situación de extraordinaria y urgente necesidad. A mayor abundamiento y dado cierto paralelismo en materia de regulación del sector eléctrico, creemos oportuno reproducir lo señalado por el TC al afirmar que “esta percepción sobre la finalidad básica de la norma analizada y sobre la situación en la que la misma se inserta, que responde más al esquema propio de los tratamientos continuados preventivos y de acompañamiento que al de las acciones quirúrgicas de emergencia, es coherente, desde luego, con los objetivos que la propia exposición de motivos de la norma afirma perseguir –facilitar oportunidades de empleo para todas las personas que deseen incorporarse al mercado de trabajo, mejorar el funcionamiento del mercado de trabajo, corregir disfunciones observadas en la protección por desempleo y ampliar la protección a colectivos que actualmente carecen de ella– y no hace sino proseguir el proceso continuado de reformas legales, dirigidas todas ellas a finalidades idénticas o similares, desarrollado en las últimas dos décadas en los ámbitos de las relaciones laborales, la protección social y el empleo. Es claro que la realidad misma sobre la que actúan las disposiciones reguladoras del mercado de trabajo exige una acción de permanente adaptación a la evolución de las circunstancias que la conforman; o, por decirlo en los términos de la exposición de motivos del Real Decreto-ley, de respuesta a la cambiante situación de la economía internacional, a la evolución de la situación del mercado de trabajo y a la aparición de nuevas oportunidades de empleo. Pero tal necesidad de adaptación no es coyuntural, sino estructural, y salvo en situaciones especialmente calificadas por notas de gravedad, imprevisibilidad o relevancia, no alcanza por sí misma a satisfacer el cumplimiento de los estrictos límites a los que la Constitución ha sometido el ejercicio del poder legislativo del Gobierno. Lo contrario supondría excluir prácticamente en bloque del procedimiento legislativo parlamentario el conjunto de la legislación laboral y de Seguridad Social, lo que obviamente no se corresponde con nuestro modelo constitucional de distribución de poderes”.

Si bien es posible que la fecha de aprobación del PNA 2008-2012 y de las correspondientes normas de aplicación haya hecho imposible el empleo del procedimiento

legislativo ordinario, creemos que su vigencia no era necesaria a efectos de la promulgación del RDL. A este respecto, cabe subrayar que en ninguno de los RDL se hace referencia al número de derechos asignados ni tampoco a las concretas asignaciones al sector eléctrico, citándose únicamente el PNA para delimitar temporalmente los derechos asignados gratuitamente en relación con los dos periodos establecidos en la Ley 1/2005 (2005/2007 y 2008/2012). En consecuencia, no alcanzamos a comprender la vinculación existente con la citada norma que ha conllevado el retraso en su aprobación, habiendo sido suficiente una mención a las emisiones gratuitas de derecho con independencia del PNA al que correspondan. De esta forma, se contaría con un marco estable concretado en una Ley que previese la detracción de los derechos de emisión para los supuestos de asignación gratuita, con su correspondiente desarrollo reglamentario. Así, no sería necesario aprobar un RDL cada vez que sea necesaria la promulgación de un nuevo PNA en que se prevea la asignación gratuita de los derechos de emisión<sup>80</sup> y su posterior concreción mediante una Orden Ministerial.

En definitiva, creemos que en este segundo RDL no es admisible el argumento de “la difícil previsión de los hechos determinantes de la necesidad de la medida en un momento adecuado para la tramitación y aprobación de una ley ordinaria antes de enero de 2008”. Por el contrario, creemos que el verdadero motivo radica en la ausencia de una idea clara sobre cómo debe articularse la citada medida, ante la complejidad que el diseño de su régimen jurídico conlleva por los numerosos condicionantes derivados tanto de nuestro ordenamiento interno como del comunitario. Muestra de ello es que hasta que no se produjo el desarrollo reglamentario del primer RDL no se sabía con certeza como se iba a producir la minoración, situación que parece que se reproducirá con respecto al segundo RDL, si bien con muchas probabilidades que el contenido sea muy similar, atendiendo a su continuista Exposición de Motivos.

Prescindiendo de la concurrencia del presupuesto habilitante en aras de evitar un importante incremento del déficit tarifario que se traslade a los ciudadanos, queremos centrarnos en la falta de desarrollo y exacta concreción de las medidas adoptadas. A este respecto, creemos que esta circunstancia ha sido la que ha motivado, a nuestro juicio, la conversión de la minoración en un ingreso liquidable. A este respecto, junto al instrumento de control que constituye la apreciación del presupuesto habilitante por las Cortes en aras de su convalidación, cabe subrayar el juicio de constitucionalidad que puede realizar el TC no sólo en un nuevo examen de la concurrencia del presupuesto habilitante sino también respecto a la llamada “conexión de sentido o relación de adecuación” entre la situa-

<sup>80</sup> No obstante, cabe subrayar que en la propuesta de modificación de 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, establece como regla general la subasta como método de asignación.

ción de extraordinaria y urgente necesidad y las medidas adoptadas<sup>81</sup>. En el caso concreto que nos ocupa, cabe recordar que, si bien el RDL tiene fecha de 24 de febrero de 2006, la Orden Ministerial no se promulgó sino aproximadamente un año y ocho meses y medio después.

Atendiendo a la doctrina del TC, debe verificarse “la conexión de sentido” entre las medidas concretamente impugnadas y la situación de urgencia que se pretende afrontar a través de su aprobación”, comprobando la concurrencia de la inmediatez necesaria para hacer frente a la teórica situación de extraordinaria y urgente necesidad<sup>82</sup>. No obstante y como premisa para afrontar el estudio de esta cuestión, cabe recordar que al TC “no le corresponde discutir acerca de la “bondad técnica”, la “oportunidad” o la “eficacia” de las medidas impugnadas, sino que debe limitarse a examinar la correspondencia entre las mismas y la situación que se trata de afrontar”, sin perjuicio del control de constitucionalidad de la medida en sí. Empero, no puede obviar si las elecciones efectuadas contradicen las habilitaciones de los respectivos RDL y, en consecuencia, el marco en que éstas debían haberse producido. Por el contrario, debe enjuiciarse si el Decreto-ley produce una innovación normativa efectiva, prescindiendo de que el régimen jurídico introducido a través del mismo sea completo o definitivo<sup>83</sup>.

En relación con la medida objeto de estudio, cabe reseñar que la previsión de la detracción produjo una innovación normativa efectiva, sin perjuicio de la necesidad de la concreción de su régimen jurídico. A este respecto, debemos subrayar que coadyuva especialmente tanto el lapso temporal que requiere el procedimiento de liquidación de los costes del suministro de energía como la decisión de financiar a largo plazo el pago del déficit tarifario. Si bien consideramos que el RDL no tenía que haber incluido el régimen jurídico de la detracción, juzgamos que la dilación en su concreción ha llevado a descartar la minoración diaria del “precio del pool” y a tener que establecer un pago para proceder a la compensación del citado déficit, con la consiguiente extralimitación que, a nuestro juicio, supone. Llegados a este punto, creemos que la “conexión de sentido o relación de adecuación” queda seriamente entredicho, máxime cuando el lapso de tiempo transcurrido ha sido nada más y nada menos que de un año y aproximadamente nueve meses<sup>84</sup>. Esta situación es todavía más flagrante respecto al segundo RDL en que el desarrollo reglamentario todavía no se ha producido, pese a la experiencia anterior y sin que sirva como pretexto la finalización de la legislatura.

Así, consideramos que este proceder vulnera los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima<sup>85</sup>, sobre todo teniendo en cuenta los efectos de la reforma en los ingresos de las empresas del sector eléctrico. A mayor abundamiento, cabe señalar que, a finales del 2006, las empresas eléctricas desconocieron como iba a afectar la medida a su resultado contable y, en consecuencia, a sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades. A este respecto, debemos recordar que el TC ha señalado que se vulnera el principio de seguridad jurídica cuando “sólo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos”<sup>86</sup> así como en los supuestos de “incertidumbre razonablemente insuperable sobre la previsibilidad de sus efectos”<sup>87</sup>. Si bien podemos llegar a compartir la necesidad de esperar a final del año para efectuar la detracción, no podemos aceptar que no se concrete la cuantificación de la misma bajo el mismo pretexto.

Llegados a este punto, nos preguntamos por qué no se ha empleado directamente un Real Decreto para implementar la detracción de los derechos de emisión. Ante este interrogante, varias pueden ser las razones por las que se ha optado por la figura del Decreto-Ley. Atendiendo a la naturaleza jurídica propuesta –prestación patrimonial pública– para la detracción y su íntima relación con el derecho de propiedad, podría pensarse que la causa de exclusión es la reserva de ley prevista en nuestra Constitución tanto por el art. 31.3 como por el art. 33. Si bien esta argumentación sería plausible, difícilmente cuadra con el contenido de ambos RDL y con la ausencia de fijación de los criterios para la determinación de los elementos esenciales de la prestación patrimonial pública. Una segunda razón podría ser la voluntad de sustraer a los agentes económicos implicados –empresas eléctricas– del proceso de elaboración de la disposición reglamentaria, dada la necesaria participación que debe conferírsele a los mismos<sup>88</sup>. Asimismo, el empleo de esta figura normativa –RDL– también podría estar motivada por la ausencia de filtros jurídicos tales como los del Consejo de Estado y el Consejo Económico y Social, que serían sólo necesarios en relación con el respectivo desarrollo reglamentario. No obstante, desde un punto de vista constitucional, cabe señalar que “que nuestro sistema de fuentes no contempla

<sup>81</sup> STC 182/1997, de 28 de octubre.

<sup>82</sup> Vid. la STC 332/2005, de 15 de diciembre.

<sup>83</sup> Vid. las SSTC 29/1982, de 31 de mayo, 29/1986, de 28 de febrero, 23/1993, de 13 de febrero, y 11/2002, de 17 de enero.

<sup>84</sup> A este respecto, cabe añadir que la Orden Ministerial todavía da un plazo de quince días a la Comisión Nacional de la Energía para que notifique a los titulares de las instalaciones los importes resultantes de la minoración que están obligados a ingresar.

<sup>85</sup> Vid. las reflexiones de MALARET GARCÍA, E.: “Regulación económica: su instrumentación normativa (El lugar de la ley en el Estado regulador, la experiencia reciente española)”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 17, 2003, págs. 327 y ss.

<sup>86</sup> STC 96/2002, de 25 de abril.

<sup>87</sup> STC 150/1990, de 4 de octubre, y STC 226/1993, de 8 de julio.

<sup>88</sup> Vid. NÚÑEZ LOZANO, M.C.: “El decreto-ley como alternativa a la potestad reglamentaria en situaciones de extraordinaria y urgente necesidad”, *Revista de Administración Pública* núm. 162, 2003, págs. 343 y ss.

reservas de reglamento, lo cual implica que a la ley no le está vedada la regulación de materias atribuidas susceptibles de ser reguladas por reglamento<sup>89</sup>. De esta forma, podríamos estar asistiendo a un posible uso perverso del RDL por los motivos *supra* apuntados<sup>90</sup>.

## 5. LA RESERVA DE LEY EN MATERIA DE PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS

Prescindiendo de las dudas de inconstitucionalidad relacionadas con el empleo de Decretos-Leyes para regular la detracción de los derechos de emisión así como en materia de concurrencia del presupuesto habilitante que han sido planteadas en el epígrafe anterior, juzgamos que las normas aprobadas son contrarias al principio de reserva de ley previsto en el art. 31.3 de nuestra Constitución, atendiendo a la naturaleza que hemos atribuido a la obligación de pago establecida por la Orden Ministerial ITC/3315/2007. A mayor abundamiento y aunque no se compartiera la citada calificación, no cabría duda que estamos ante una injerencia en la propiedad y que, por tanto, sigue siendo aplicable el principio de reserva de ley en virtud del art. 33 de nuestra Constitución.

Sin embargo, al analizar la vulneración del citado principio, creemos que es conveniente realizar una distinción entre los RDL y su posterior desarrollo reglamentario. En relación con este último, es necesario estudiar si la Orden Ministerial en cuestión se extralimita en la ejecución de la habilitación normativa, creando *ex novo* una figura o implementando una medida que tiene vedada por nuestro ordenamiento. En cambio, en el caso de los primeros, pretendemos demostrar como en ambos RDL nos encontramos con remisiones en blanco al Ministerio de Industria en relación con elementos esenciales de la detracción, tanto si se arbitra como una prestación patrimonial pública como si se opta por configurarla como una limitación del derecho de propiedad no indemnizable.

Como hemos apuntado, el principio de reserva de ley del art. 31.3 de nuestra Constitución exige que la creación *ex novo* de una prestación patrimonial pública sea realizada por una norma con el citado rango. Sin embargo y en relación con el caso que nos ocupa, creemos que su establecimiento es previsto únicamente en el desarrollo reglamentario del RDL 3/2006, sin que, a nuestro juicio, pueda considerarse que el citado establecimiento está implícito en la referencia a la minoración o detracción de la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica. En este sentido y como hemos apuntado, nos encon-

tramos ante una clara extralimitación del reglamento que vulnera el principio de reserva de ley<sup>91</sup>. No obstante, creemos que, aún considerando que con la referencia a la minoración o detracción se está creando una prestación patrimonial pública, el RDL vulnera el principio de reserva de ley por las razones que a continuación expondremos.

Una vez analizada la necesidad de la previsión de la prestación patrimonial pública por una norma con rango de ley, tanto la doctrina como la jurisprudencia se han planteado reiteradamente si la garantía constitucional a la que estamos haciendo referencia quedaría satisfecha con la simple aprobación –desde el punto de vista estrictamente formal– de una norma con rango de ley, o si, por el contrario, la misma debe cumplir algún tipo de condición en lo que a su contenido material se refiere para que la garantía quede salvaguardada. La respuesta a este interrogante ha sido unánime, indicándose que no se puede pensar que la aprobación y entrada en vigor de una ley formal –sin referencia alguna a su contenido– esté dando satisfacción a la exigencia de la reserva de ley constitucionalmente fijada. Así, la ley deberá responder a una serie de contenidos mínimos en función de la materia de que se trate, ya que, en caso contrario, sería admisible la aprobación de leyes en blanco o simples leyes remisorias que acabarían por facilitar aquello que la Constitución quiere evitar con la figura en cuestión: que la regulación de una materia quede en manos del poder Ejecutivo a través de su regulación mediante reglamentos. Por esta razón, la reserva de ley no puede entenderse únicamente como una exigencia de tipo formal, debiendo ir acompañada de la determinación de sus elementos esenciales.

El planteamiento apuntado ha sido defendido por la jurisprudencia de nuestro TC desde los albores de su funcionamiento. Sirva, a modo de ejemplo, el siguiente fragmento: “el principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos. El principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”<sup>92</sup>.

En definitiva, lo que viene a subrayar el Tribunal es que cabrían remisiones a la potestad reglamentaria siempre que queden restringidas “a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técni-

<sup>89</sup> Vid. por todas, SSTC 5/1981, de 13 de febrero, 73/2000, de 14 de marzo, y 104/2000, de 13 de abril.

<sup>90</sup> Vid. NÚÑEZ LOZANO, M.C.: “El decreto-ley como alternativa a la potestad reglamentaria en situaciones de extraordinaria y urgente necesidad”, Revista de Administración Pública núm. 162, 2003, págs. 350 y ss.

<sup>91</sup> Vid. en general REBOLLO PUIG, M.: “Juricidad, legalidad y reserva de Ley como límites a la potestad reglamentaria del Gobierno”, Revista de Administración Pública núm. 125, 1991, págs. 119 y ss.

<sup>92</sup> STC 83/1984, de 24 de julio.

cos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley<sup>93</sup>. Por el contrario, lo que no puede producirse es una remisión tal que suponga una verdadera deslegalización de la materia reservada<sup>94</sup>, esto es, “una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria, sin fijar ni siquiera cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir”<sup>95</sup>.

Lo que acabamos de exponer –tal y como se establece en la doctrina del Constitucional– supone, por un lado, que la reserva de ley obliga a la existencia de una norma de este tipo (aspecto formal) que regule el contenido (aspecto material) del objeto en cuestión; pero, por otro, deja abierta la posibilidad de que dicha ley se centre en los elementos esenciales y no agote la regulación de la materia, permitiendo la intervención de normas de rango reglamentario que complementen la normativa legal<sup>96</sup>. Así, el pretendido monopolio legal al que nos hemos referido es menos estricto de lo que pudiera parecer en un principio, aunque no puede salvarse con una simple ley formal, sino que la misma debe establecer unos mínimos contenidos. Cuáles sean esos contenidos es algo sobre lo que no se puede generalizar, pues depende de cada materia, pero sí puede afirmarse que la reciente jurisprudencia constitucional es proclive a minimizar el contenido reservado a la ley<sup>97</sup>, tal y como veremos a continuación.

Retornando al caso que nos ocupa, siempre y cuando admitamos que la minoración o detracción prevista en ambos RDL reviste forma de prestación patrimonial pública, podemos comprobar como se da cumplimiento a la vertiente formal del principio de reserva de ley al preverse

la detracción en una norma con rango de ley. A este respecto, si bien nosotros nos hemos pronunciado por la extralimitación de la Orden ITC 3315/2007 por la falta de subordinación, el Consejo de Estado ha considerado que la habilitación era suficiente a efectos de establecer la obligación de pago objeto de estudio, prescindiendo de que la colaboración del reglamento debía producirse en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

Sin embargo y en relación con la vertiente material, no podemos afirmar que se esté dando verdadero cumplimiento a la reserva de ley ante la ausencia de fijación de criterios para la determinación de elementos esenciales relativos a la detracción como son los sujetos obligados a soportarla así como la cuantía de la misma. Como hemos indicado, el fundamento que subyace a esta exigencia constitucional es, por un lado, que las decisiones fundamentales del poder político, entre las que se encuentran las intromisiones en el patrimonio de los ciudadanos, queden sometidas a la voluntad de los que deben soportar dichas decisiones, haciéndose depender éstas, por tanto, del consentimiento expreso de sus representantes. Por ello, el Tribunal Constitucional considera que “la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano”<sup>98</sup>. Por otro lado, la reserva de ley garantiza que las decisiones que afectan a la esfera jurídica fundamental de los ciudadanos van a ser adoptadas a través de un procedimiento, el legislativo, que asegura la transparencia, la publicidad y la participación de todas las fuerzas políticas, incluidas las minoritarias, en mucha mayor medida que el proceso judicial o el procedimiento administrativo, lo que contribuye a legitimar tales decisiones<sup>99</sup> y a enervar el peligro de que se cometan arbitrariedades y abusos. Así, es la Ley -y no el reglamento- la única fuente posible para la regulación de aquellas materias que implican una restricción de la libertad de los ciudadanos, evitándose de esta forma, y por los motivos ya apuntados, intervención alguna del Ejecutivo, salvo que la misma se produzca desde la pertinente habilitación legal<sup>100</sup>.

Tradicionalmente, el ya citado artículo 31.3 ha sido identificado con la reserva de ley en materia tributaria. Sin embargo, el desmedido auge que en un determinado momento alcanzaron los precios públicos, así como el hecho de que la propia Constitución, ex artículo 133, contenga una referencia específica a los tributos, ha propiciado que se haya evidenciado la diferencia existente entre tributo y prestación pública patrimonial. A este respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado que las prestaciones patrimoniales de carácter público constituyen una categoría jurí-

<sup>93</sup> STC 83/1984, de 24 de julio.

<sup>94</sup> TORNOS MAS, J.: “La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa”, *Revista de Administración Pública* núms. 100-102, 1983, pág. 478.

<sup>95</sup> STC 83/1984, de 24 de julio.

<sup>96</sup> Es decir, la reserva de ley impide que los reglamentos intervengan en dichas materias de forma autónoma, bien porque no haya ley, bien porque sea meramente remisorio, pero no que lo hagan en ejecución o desarrollo de las oportunas leyes, modulándose la mayor o menor intensidad de la reserva legal –y por tanto de espacio de actuación de los reglamentos– según los casos. Así, por ejemplo, en materia penal, el Tribunal Constitucional ha señalado que “la reserva de ley que rige para las disposiciones penales no excluye la posibilidad de que éstas tengan remisiones a los reglamentos administrativos” (FJ 5 de la STC 283/2006, de 9 de octubre).

<sup>97</sup> De hecho, el TC se ha mostrado favorable a la aplicación de un “criterio estricto o restrictivo para determinar el alcance de la reserva, no sólo en lo referente al término desarrollar sino también a la materia objeto de reserva, a fin de evitar petrificaciones del Ordenamiento y de preservar la regla de las mayorías parlamentarias no cualificadas”, por lo que “lo que está constitucionalmente reservado a la Ley Orgánica es la regulación de determinados aspectos esenciales para la definición del derecho, la previsión de su ámbito y la fijación de sus límites en relación con otras libertades constitucionalmente protegidas”. Por tanto, “la delimitación del alcance de la reserva de ley orgánica debe inspirarse en un criterio estricto que permita acotar con rigor el espacio que puede ocupar este tipo de legislación”. Vid. el FJ 2 de la STC 135/2006, de 27 de abril.

<sup>98</sup> STC 185/1995, FJ 3.

<sup>99</sup> Vid., por todos, BAÑO LEÓN, J. M.: *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria*, Civitas, Madrid, 1991, págs. 96 y ss.

<sup>100</sup> Al respecto puede verse RUBIO LLORENTE, F.: *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, págs. 348 y ss.

dica amplia en la que se integran otras como pueden ser los tributos. Sin embargo, ha precisado que la citada categoría debe diferenciarse del concepto de prestación de Derecho público, dado que el “sometimiento de la relación obligacional a un régimen jurídico de Derecho público no es suficiente por sí sólo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el sentido del artículo 31.3 de la Constitución Española”<sup>101</sup>.

Aunque toda la construcción de la doctrina del TC respecto a la reserva de ley del artículo 31.3 se ha realizado fundamentalmente sobre la base de la figura del tributo, el propio Tribunal la ha extendido a las prestaciones patrimoniales públicas<sup>102</sup>, figura en la que nos vamos a centrar. Por ello, en el resto de nuestra exposición, siguiendo a LOZANO SERRANO<sup>103</sup> y al propio Tribunal Constitucional, utilizaremos la referida doctrina.

Actualmente, es pacífico reconocer el carácter relativo de la reserva de ley. Sin embargo y tal y como hemos apuntado, el citado carácter de la reserva prevista en el 31.3 no evita que se exija que la creación *ex novo* de una prestación patrimonial pública, así como la determinación de los elementos esenciales o configuradores de la misma –supuestos en que se origina la prestación, sujeto obligado a satisfacerla y los elementos de cuantificación–deban llevarse a cabo mediante ley<sup>104</sup>. Por tanto, se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para lograr el mejor cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley. No obstante, debe subrayarse que la colaboración del reglamento<sup>105</sup> debe producirse en térmi-

nos de subordinación, desarrollo y complementariedad<sup>106</sup>. En relación con el caso que nos ocupa y, en concreto, respecto al primer RDL y a su correlativo desarrollo reglamentario, queremos incidir en que no nos encontramos ante una remisión en blanco sino ante un cambio de la medida inicialmente prevista –minoración diaria del precio del “pool”– por diversos factores. En este sentido, creemos que la extralimitación y la opción por el pago han obedecido a la dilación en el desarrollo reglamentario así como a la voluntad de simplificación del proceso.

La existencia de esa reserva de ley, de la exigencia de regulación de esos contenidos mínimos a través de la principal de las normas de nuestro ordenamiento jurídico, va directamente vinculada con unas mínimas exigencias en materia de seguridad jurídica. De hecho, así lo considera BARTHOLINI<sup>107</sup> cuando afirma que “el principio de reserva de ley constituye una medida de certeza que materializa correlativamente la seguridad jurídica de los ciudadanos”, tal y como hemos apuntado en la exposición de la teoría de MARTÍN QUERALT en relación con la admisibilidad del RDL en materia tributaria.

Llegados a este punto, resulta necesario realizar una distinción respecto de los diferentes elementos esenciales de las prestaciones patrimoniales públicas: supuestos en que se origina la prestación, sujeto obligado a satisfacerla y los elementos de cuantificación. En relación con los dos primeros se ha destacado la especial intensidad con que quedan sometidos los mismos a la reserva de ley. En este sentido, tanto doctrina como jurisprudencia<sup>108</sup> han destacado la exigencia de una exhaustiva configuración del supuesto en que se origina la prestación<sup>109</sup> y de los sujetos obligados a satisfacerla<sup>110</sup>. A este respecto y atendiendo al art. 2 del RDL 3/2006, entendemos que esta exigencia no puede entenderse, en ningún caso, cumplida. En este sentido, la referencia a que la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica se minorará en el importe equivalente al valor de los derechos de emisión de GEI asignados gratuitamente a los productores de energía eléctrica no puede entenderse como una exhaustiva configuración del supuesto de hecho que origina la prestación y los sujetos obligados a la misma. A este respecto, resulta paradójica la postura del Consejo de Estado al señalar que “ciertamente, dentro del respeto a lo dispuesto en el RDL caben diversas interpretaciones y también diversos desarrollos normativos” para añadir que “con todo, del

<sup>101</sup> SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 3 a), *in fine*, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15. En el mismo sentido y con el fin de no extender en demasía el concepto de prestaciones patrimoniales públicas, *vid.* GRAU RUIZ, A.: *Ideas para un Proyecto Docente en Derecho Financiero y Tributario*, E-Prints Complutense, Madrid, 2006, pág. 101.

<sup>102</sup> Valgan como ejemplos los FJ 5 y 6 de la STC 185/1995, de 5 de diciembre.

<sup>103</sup> LOZANO SERRANO, C.: “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 97, 1998, pág. 27.

<sup>104</sup> En concreto y respecto al establecimiento de tributos, nuestro Tribunal Constitucional indica que “la Constitución (arts. 31.3 y 133.2) exige que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la Ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento Vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, siquiera sea con la flexibilidad que una tasa de este género requiere, de manera que aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, ésta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador. La ley impugnada que se limita a hacer una remisión en blanco al correspondiente reglamento, según antes se señala, no respeta ciertamente, esta reserva constitucional” (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4). En sentido similar, *vid.* las SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3.

<sup>105</sup> Respecto a los límites de la colaboración del reglamento, *vid.* TORNOS MAS, J.: “La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa”, *Revista de Administración Pública* núms. 100-102, 1983, págs. 480 y ss.

<sup>106</sup> Entre otras, SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3.

<sup>107</sup> BARTHOLINI, S.: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, CEDAM, Padova, 1957, pág. 88.

<sup>108</sup> *Vid.* la STC233/1999, de 16 de diciembre.

<sup>109</sup> *Vid.* ALVARADO ESQUIVEL, M. DE J.: “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 256, 2000, págs. 307 y ss. *Vid.* el ya referido FJ 7 de la STC 221/1992, de 11 de diciembre.

<sup>110</sup> *Vid.* ACOSTA ESPAÑA, R.: “Artículo 29” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1982, Vol. I, págs. 267 y ss.

tenor del precepto transcrito y de la consideración de su finalidad, tal y como ha quedado ya establecida, si que se desprenden cuáles son tales criterios”<sup>111</sup>.

En concreto, llega a afirmar que “en el presente caso, la medida de minoración está establecida ya en el Real Decreto-Ley que la Orden viene a desarrollar; a este respecto, conviene tener en cuenta que es el propio Real Decreto-Ley el que determina el importe de la minoración (que ha de ser equivalente al valor de los derechos de emisión de GEI asignados gratuitamente), los sujetos (los que realizan “la actividad de producción de energía eléctrica a la que hace referencia el artículo 16.21.a) de la Ley 54/1997”), y los períodos por los que se aplican (2006 y 2007)”. Frente a este planteamiento, juzgamos que no cabe más que invocar el brocardo latino *Ubi lex non distinguet non distinguere debemos*.

Sin embargo, consideramos esta apreciación totalmente desacertada y prueba de ello es que la Orden Ministerial ITC/3315/2007 se ve forzada a definir los sujetos obligados, realizando tales exclusiones que la referencia genérica a los productores de energía eléctrica queda desvirtuada. Asimismo, este planteamiento es extensible al supuesto de hecho en relación con la retribución de la energía eléctrica, dado que no toda retribución va a ser objeto de minoración. En cambio, es necesario señalar que estas deficiencias son posteriormente corregidas en el RDL 11/2007, dado que en el mismo se realiza una configuración más exhaustiva de los citados elementos.

Respecto a los elementos de cuantificación, debemos poner de manifiesto la flexibilidad de la reserva de ley<sup>112</sup>, especialmente intensa con relación a la cuantificación de las prestaciones patrimoniales. Ésta obedecería tanto a la existencia de otros poderes públicos y al papel que éstos deben asumir en su regulación y aplicación<sup>113</sup> como al distinto ímpetu con que se presenta la reserva con relación a los diferentes tipos de prestaciones patrimoniales públicas. Además, respondería a la menor conflictividad que presentan los elementos de cuantificación con res-

pecto a los restantes elementos esenciales<sup>114</sup>, sin perjuicio de su incidencia en la determinación de la cuantía de la prestación<sup>115</sup>.

Atendiendo a la especial flexibilidad de la reserva de ley en la cuantificación de determinadas prestaciones patrimoniales públicas de carácter tributario<sup>116</sup> en función de su incidencia en el deber de contribuir<sup>117</sup>, nos planteamos qué ocurre con la citada característica en el caso de que no tengan naturaleza tributaria. A mayor abundamiento, nos cuestionamos si esta flexibilidad aumenta cuando la prestación impuesta no tiene finalidad recaudatoria sino que, por el contrario, persigue la consecución de otro fin protegido por nuestra Constitución como puede ser el medio ambiente. De esta forma, nos preguntamos si estas circunstancias pueden incrementar el carácter flexible de la reserva de ley y hasta qué punto alcanzaría la misma.

Centrándonos en el elemento que nos interesa, que no es otro que el de la concreción –o no– en la ley de la determinación de la cuantía de la prestación, el Tribunal Constitucional ha señalado que “el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí misma el principio de reserva de ley (...) aunque es cierto que la cuantía constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por ley, ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.3 de la Constitución no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”<sup>118</sup>.

A este respecto, consideramos que la fijación del criterio de cuantificación en el “valor unitario de referencia de los derechos de emisión será el precio de mercado del periodo al que correspondan calculado de manera transparente y objetiva” que realiza el apartado segundo del artículo del RDL 3/2006 podría ser aceptable en el caso que nos ocupa. En este sentido y como ya hemos apuntado, si la minoración se hubiese realizado directamente sobre el precio de la energía derivado de la casación de ofertas y demandas más los costes correspondientes no se plantearía problema alguno. Llegados a este punto, queremos incidir en que no nos encontramos ante una

<sup>111</sup> Vid. el dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Orden por la que se desarrolla, para el año 2006, el artículo dos del RDL 3/2006, de 24 de febrero, por el que se modifica el mecanismo de casación de las ofertas de venta y adquisición de energía presentadas simultáneamente al mercado diario intradiario de producción por sujetos del sector eléctrico pertenecientes al mismo grupo empresarial aprobado el 8 de noviembre de 2007.

<sup>112</sup> Vid. la STC 6/1983, de 4 de febrero (FJ 4). En la doctrina destacan, entre otras las aportaciones de FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente del ordenamiento tributario (Artículos 10, 11 y 12)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Vol. I, pág. 218; LOZANO SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *Revista de Administración Pública* núm. 99, 1982, págs. 124 y 125.

<sup>113</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978” en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, Vol. III, pág. 1015; MARTÍN QUERALT, J.: “La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 24, 1979, pág. 559.

<sup>114</sup> ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 101, 1999, pág. 21.

<sup>115</sup> STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7).

<sup>116</sup> ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 101, 1999, pág. 29; DOMÉNECH PASCUAL, G., “Límites sustanciales de las remisiones al reglamento en materia tributaria”, *Revista General de Derecho*, núm. 670-671, 2000, págs. 9183 y ss.

<sup>117</sup> STC 37/1981, de 16 de noviembre.

<sup>118</sup> STC 63/2003, de 27 de marzo, FJ 6. En el mismo sentido, SSTC 19/1987, FJ 6 c) y 233/1999, FJ 19.

remisión en blanco, sino que, por el contrario, creemos que la extralimitación y la opción por el pago han obedecido a la dilación en el desarrollo reglamentario así como a la voluntad de simplificación del proceso.

Por esta razón, si atendemos a que la falta de determinación del sujeto obligado en el RDL condiciona también la cuantificación de la minoración o detracción y, en concreto, del pago establecido, la fijación de la cuantificación resultaría insuficiente. A mayor abundamiento y atendiendo a la posterior distinción entre instalaciones asignatarias y no asignatarias, la referencia al precio de mercado resulta claramente exigua como único criterio de cuantificación de la prestación patrimonial. Empero, cabe señalar que, dada la especial complejidad de la materia, ésta era una materia especialmente abonada para la colaboración del reglamento en la concreción de los elementos de cuantificación. Así, la doctrina ha señalado que dicha flexibilidad es especialmente intensa en la fijación de los de elementos de cuantificación cuando requieran “complejas operaciones técnicas”<sup>119</sup>. Mención aparte merece el RDL 11/2007, en el que no puede encontrarse criterio de cuantificación alguno, haciéndose únicamente referencia a la “utilización de una metodología basada en variables objetivas”. A diferencia de la falta de concreción en el caso anterior, en este caso nos encontramos ante una total remisión en blanco<sup>120</sup>.

## 6. CONCLUSIONES

Como hemos intentado poner de manifiesto a lo largo de este trabajo, nos encontramos ante dos disposiciones –RDL 3/2006 y 11/2007– que, prescindiendo de las dudas que generan en cuanto a su constitucionalidad por la materia a que se refieren y por la concurrencia del presupuesto habilitante, contienen habilitaciones a normas infraordenadas con criterios insuficientes para desarrollar una medida tan compleja que además penetra en una materia reservada a la reserva de ley. La extraordinaria y urgente necesidad de establecer las medidas no se ha visto acompañada por la celeridad en su desarrollo, sino, por el contrario, por un flagrante retraso que ha propiciado un injustificado, a nuestro juicio, cambio en la medida inicialmente prevista. Todos estos factores y las consecuencias que, en materia de vicios de constitucionalidad conllevan, pueden acabar con la finalidad y objetivo de la detracción, prescindiendo de entrar en valoraciones sobre la necesidad y justicia de la misma. Si bien resulta loable la preocupación de nuestro Gobierno porque los ciudadanos no asumamos las consecuencias de la internalización por las empresas eléctricas de los

derechos asignados gratuitamente, resulta deplorable la técnica jurídica empleada.

Llegados a este punto, queremos acabar con unas palabras de BARREIRO GONZÁLEZ que resumen a la perfección la valoración del empleo del Decreto-Ley en la regulación de la detracción de los derechos de emisión: “en fin, las prisas en numerosas ocasiones no son buenas consejeras y llevan a utilizar la figura analizada de manera poco eficaz, causando mayores problemas que aquéllos cuya solución se pretende alcanzar, al promulgar normas carentes de cualquier reflexión y debate, técnicamente muy criticables (y éste es uno de los aspectos que ni el Tribunal Constitucional puede corregir) y sin el adecuado reposo en su elaboración, cuyas previsiones, ante la contestación suscitadas son modificadas en pocos meses, sometiendo el ordenamiento a continuos vaivenes, nada aconsejables en pro de alcanzar una seguridad jurídica tan deseable como muchas veces (a lo que parece) inalcanzable”<sup>121</sup>.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ESPAÑA, R.: “Artículo 29” en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1982, Vol. I, págs. 267 y ss.
- AGUILERA VAQUÉS, M.: “El reconocimiento del derecho a la propiedad privada y los límites a su regulación” en la obra colectiva *La Europa de los Derechos. El Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2005, págs. 767 y ss.
- ALEGRE AVILA, J.M.: “La viabilidad constitucional del Decreto-ley en materia tributaria y la regulación del derecho de propiedad”, *Revista de Administración Pública* núm. 105, 1984, págs. 65 y ss.
- ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999.
- ALGUACIL MARÍ, P.: “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 101, 1999, págs. 5 y ss.
- ALVARADO ESQUIVEL, M. DE J.: “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 256, 2000, págs. 307 y ss.
- ANDRÉS CIURANA, B. y CALDERÓN CUADRADO, M.P.: “La sentencia dictada en procesos promovidos por asociaciones de consumidores y usuarios” en la obra colectiva *Tutela de los consumidores y usuarios en la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, págs. 361 y ss.
- ASTARLOA HUARTE-MENDICOA, I.: “Teoría y práctica del Decreto-Ley en el Ordenamiento español”, *Revista de Administración Pública* núm. 106, 1985, págs. 97 y ss.
- BAÑO LEÓN, J. M.<sup>a</sup>, *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria*, Civitas, Madrid, 1991.
- BARREIRO GONZÁLEZ, G.J.: “Sobre la extraordinaria y urgente necesidad de los decretos-leyes”, *Derecho privado y Constitución* núm. 17, 2003, págs. 45 y ss.
- BARREIRO GONZÁLEZ, G.J.: “Sobre la extraordinaria y urgente necesidad de los decretos-leyes”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 17, 2003, págs. 59.

<sup>119</sup> ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999, págs. 30 y 31.

<sup>120</sup> Vid. respecto a la tentación de recurrir a simples remisiones de tipo formal, TORNOS MAS, J.: “La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa”, *Revista de Administración Pública* núms. 100-102, 1983, págs. 498 y ss.

- BARTHOLINI, S.: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, CEDAM, Padova, 1957.
- BONACHERA VILLEGAS, R., *El control jurisdiccional de los reglamentos*, Aranzadi, Pamplona, 2006.
- BOQUERA OLIVER, J.M.: “La impugnación e inaplicación contencioso-administrativa de los reglamentos”, *Revista de Administración Pública* núm. 149, 1999, págs. 23 y ss.
- BOUTE, A.: “Combating climate change and securing electricity supply: the role of investment protection law”, *European Environmental Law Review* núms. 8-9, 2007, págs. 227 y ss.
- CARLÓN RUIZ, M., *La cuestión de ilegalidad en el contencioso-administrativo contra reglamentos*, Civitas, Madrid, 2005
- Cazorla Prieto, L.M.: “En torno al Decreto-ley en materia tributaria”, *Revista de Administración Pública* núms. 100-102, 1983, págs. 195 y ss.
- CUBERO TRUYO, A.M.: “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero* núms. 109-110, 2001, págs. 217 y ss.
- DE VEGA GARCÍA, A.: “La cláusula “extraordinaria y urgente necesidad” del decreto ley en la jurisprudencia constitucional española”, *Revista de Estudios Políticos* núm. 68, 1990, págs. 251 y ss.
- DOMÉNECH PASCUAL, G., *La invalidez de los reglamentos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.
- DOMÉNECH PASCUAL, G., “Límites sustanciales de las remisiones al reglamento en materia tributaria”, *Revista General de Derecho*, núm. 670-671, 2000, págs. 9183 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El Decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 10, 1984, págs. 183 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “La ley como fuente del ordenamiento tributario (Artículos 10, 11 y 12)” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, Vol. I, págs. 207 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El llamado “canon por derechos de autor” (copyright levy) o compensación equitativa por copia privada. (II): naturaleza jurídica, reserva de ley y otros problemas de constitucionalidad”, *Quincena Fiscal* núm. 17, 2006, págs. 5 y ss.
- FEDELE, A.: “La riserva di legge” en *Trattato di Diritto tributario*, Cedam, Padua, 1994, Vol. I, Cap. V, págs. 157 y ss.
- FERNÁNDEZ SALMERÓN, M., *El control jurisdiccional de los reglamentos*, Atelier, Barcelona, 2003.
- FUERTES LÓPEZ, M.: “Tutela cautelar e impugnación de reglamentos”, *Revista de Administración Pública* núm. 157, 2002, págs. 57 y ss.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo*, Vol I, Civitas, Madrid, 2007.
- GONZÁLEZ CANO, M.I.: *La tutela colectiva de consumidores y usuarios en el proceso civil*, Tirant Lo Blanch, 2002.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978” en la obra colectiva *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, Vol. III, págs. 967 y ss.
- GRAU RUIZ, A.: *Ideas para un Proyecto Docente en Derecho Financiero y Tributario*, E-Prints Complutense, Madrid, 2006.
- LEGUINA VILLA, J.: “El régimen constitucional de la propiedad privada”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 3, 1995, págs. 9 y ss.
- LÓPEZ MILLA, J.: “El problema del déficit tarifario en el sector eléctrico español”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española* núm. 2807, 2004, págs. 27 y ss.
- LOZANO SERRANO, C.: “Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *Revista de Administración Pública* núm. 99, 1982, págs. 111 y ss.
- LOZANO SERRANO, C.: “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 97, 1998, págs. 25 y ss.
- MALARET GARCÍA, E.: “Regulación económica: su instrumentación normativa (El lugar de la ley en el Estado regulador, la experiencia reciente española)”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 17, 2003, págs. 327 y ss.
- MARTÍN QUERALT, J., “La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 24, 1979, págs. 553 y ss.
- MORO ALMARAZ, M<sup>a</sup>.J.: “Medio ambiente y función social de la propiedad”, *Revista Crítica Derecho Inmobiliario* núm. 617, 1993, págs. 943 y ss.
- NÚÑEZ LOZANO, M.C.: “El decreto-ley como alternativa a la potestad reglamentaria en situaciones de extraordinaria y urgente necesidad”, *Revista de Administración Pública* núm. 162, 2003, págs. 337 y ss.
- PARADA VÁZQUEZ, R.: “Expropiaciones legislativas y garantías jurídicas”, *Revista de Administración Pública* núms. 100-102, 1983, 1139 y ss.
- PÉREZ ARRIAGA, J. I.: *Libro blanco sobre la reforma del marco regulatorio de la generación eléctrica en España*, Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, Madrid, 2005.
- PÉREZ ROYO, F.: “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 13, 1985, págs. 41 y ss.
- RAMALLO MASSANET, J.J.: “El decreto-ley en materia tributaria”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 17, 2003, págs. 421 y ss.
- REBOLLO PUIG, M.: “Juricidad, legalidad y reserva de Ley como límites a la potestad reglamentaria del Gobierno”, *Revista de Administración Pública* núm. 125, 1991, págs. 7 y ss.
- RIBOT IGUALADA, J.: “La garantía constitucional de la propiedad privada”, *Derecho Privado y Constitución* núm. 3, 1994, págs. 203 y ss.
- ROVIRA, M.C.: *Valor y función de las Exposiciones de Motivos en las normas jurídicas*, Universidad de Santiago, Santiago de Compostela, 1972.
- RUBIO LORENTE, F.: *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
- SALAS HERNÁNDEZ, J.: *Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978*, Civitas, Madrid, 1979.
- SANTAOLALLA LÓPEZ, E.: “Exposiciones de Motivos de las leyes: motivos para su eliminación”, *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 33, 1991, págs. 47 y ss.
- SEGURA, L.: “El control de los decretos-leyes por el Tribunal Constitucional. A propósito de la sentencia 2/XII/1983 recaída en el caso RUMASA”, *Revista de Administración Pública* núm. 104, 1984, págs. 355 y ss.
- TORNOS MAS, J.: “La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa”, *Revista de Administración Pública* núms. 100-102, 1983, págs. 471 y ss.
- UNESA: *La tarifa eléctrica 2006*, Madrid, UNESA, 2006, ([www.unesa.es/documentos/otra\\_publicaciones/tarifa\\_2006.pdf](http://www.unesa.es/documentos/otra_publicaciones/tarifa_2006.pdf)).
- VVAA: *El sector eléctrico en España. Competencia y servicio público*, Comares, Granada, 2007.

## ANEXO V

# Los Mecanismos de Desarrollo Limpio en América Latina

-Investigación realizada en el marco de la beca de la Fundación MAPFRE 2008-

César J. Galarza



CEU

Instituto de Derecho  
y Ética Ambiental

Cátedra Endesa de  
Fiscalidad y Cambio Climático

Elche, 27 de Noviembre de 2008

## Esquema de exposición

- I. Introducción: América Latina ante el cambio climático.
- II. Los MDL en América Latina.
- III. Aspectos fiscales de los MDL en AL.
- IV. Conclusiones.

## I. Introducción: América Latina (AL) ante el cambio climático (CC)

- **Exposición:** la situación geográfica de la hace especialmente vulnerable al cc
- **Sensibilidad:** Economías muy sensibles a los efectos directos del cc debido a la:
  - Fuerte dependencia de la agricultura y de lo ecosistemas
  - Rápido crecimiento demográfico (grandes ciudades con enormes barrios marginales)
  - Niveles bajos de alimentación y salud
- **Capacidad adaptativa:** carencia de infraestructura y de medios económicos que ayuden a adaptarse rápidamente a los cambios climáticos:
  - Infraestructura y gestión hidrológicas deficientes.
  - Niveles de renta bajos y mercados financieros subdesarrollados.
  - Servicios públicos de mala calidad

Cfr.: Informe de Nicholas Stern (año 2006)

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

3

## América Latina ante el cambio climático (cont.)

- **Informe Stern:** eventuales implicaciones directas del cc para la salud, los medios de vida y el crecimiento en los países en vías de desarrollo:
  - Mayor impacto económico y social a través de los sucesos metereológicos extremos (p. ej.: El niño) y el declive medioambiental a largo plazo.
    - P.ej: caída de la producción de maíz, principal medio de subsistencia de los países andinos
  - Empeoramiento de los datos de salud.
    - Dificultad para el acceso a agua segura. P. ej.: problemas en Quito, Lima, y la Paz
  - La caída en la producción agrícola y el deterioro en las condiciones en las áreas rurales causadas por el cc podrían incrementar directamente la pobreza.
  - Estrategias de gestión de riesgos y los efectos de un clima adverso podrían encerrar a las personas en trampas de pobreza.
  - El cc y la variabilidad recortan los ingresos e incrementan los gastos a las naciones, lo que podría empeorar su situación presupuestaria.

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

4

## América Latina Ante el cambio climático (cont.)

Mientras que la UE tiene una dependencia energética exterior, AL tiene **capacidades de energía**, biodiversidad y recursos hídricos que le permiten al menos un autoabastecimiento. A ello se suma el gran **potencial para aumentar las hectáreas de cultivo**, así como la productividad por hectárea, que aun es muy baja en la región.

5

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## América Latina ante el cambio climático (cont.)

- Protocolo de Kyoto:
  - Países que no asumieron compromisos obligatorios de reducción: "Principio de responsabilidad común pero diferenciada".

6

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Desafíos de América Latina frente al Protocolo de Kyoto (PK)

- Aprovechar la oportunidad que el PK le brinda de:
  - Contribuir a la lucha contra el cambio climático cuyos efectos la tocan especialmente.
  - Atraer capitales extranjeros a sus economías.
  - Lograr un crecimiento económico (que además sea sostenible).
  - Recuperar sectores sociales rezagados.
  - **Todo ello realizando un desarrollo limpio que implique:**
    - reducción de la intensidad energética contaminante.
    - reducción de la emisión de GEI.
    - reducción al mínimo del impacto ambiental de desarrollo.

7

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Escollos de AL en el aprovechamiento de los beneficios que le brinda el PK:

- No hay un único discurso en LA respecto a las políticas de favorecimiento del desarrollo sustentable.
- Fuerte competencia de Asia (China – India).
- Competencia generada por el excedente de cuotas de emisión con el que cuentan los países de la ex-Unión Soviética y en la Europa Oriental.

8

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## America Latina frente al cambio climático (cont.)

Punto de partida para la acción actual y futura de los gobiernos latinoamericanos:

*Para los países desarrollados el lugar físico (país en desarrollo) donde se alcance la consecución del objetivo de reducción o limitación de las emisiones de GEI establecido en el PK no es relevante. Dependerá de las oportunidades de negocio y conveniencia estratégica internacional.*

9

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## II. Los MDL en América Latina

AL ha sido la primera en:

- Establecer ANDs y programas de capacitación y apoyo
- Desarrollar proyectos:
  - Primer proyecto presentado ante la JE: Brasil.
    - "Proyecto NovaGerar Land Fill Gas to Energy" (utilización del metano proveniente de un relleno sanitario para producción de energía, registrado el 18 de noviembre de 2004).
  - Primer proyecto validado: Chile.
    - "Proyecto Chacabuquito (proyecto hidroeléctrico)
  - Primeros CERs emitidos: Honduras
    - "Proyecto La Esperanza" y "Proyecto Río Blanco"(proyectos hidroeléctricos que obtuvieron sus primeros CERs el 20 de octubre del 2005).

10

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Ranking de proyectos de MDL en AL presentados para su aprobación:

- Primer lugar: Generación de electricidad
- Segundo lugar: Forestación y reforestación
- Tercer lugar: Eficiencia energética
- Cuarto lugar: Transporte

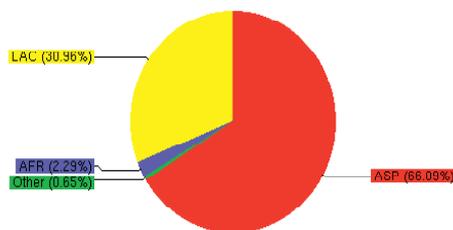
11

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Los MDL en América Latina:

Estadísticas de la Secretaría de la Convención sobre el Cambio Climático de la ONU (UNFFFC): Registro de proyectos registrados en AL a noviembre de 2008

Registered projects by region. Total 1224



<http://cdm.unfccc.int> (c) 21.11.2008 11:54

- África: 28 (2,29 %)
- Asia y Pacífico: 809 (66,09 %)
- **Latino América y Caribe: 379 (30,96%)**
- Otros: 8 (0,65 %)
- **Total: 1.224 proyectos registrados a nov. 2008**

12

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Ranking mundial de países anfitriones de MDL (s/Revista Point Carbon, Sept. 2007)

Lugar	País
1°	China
2°	India
3°	Chile
4°	México
5°	Brasil
6°	Malasia
7°	Perú
8°	Sudáfrica
9°	Korea
10°	Marruecos

13

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

Secretaría de la Convención sobre el Cambio Climático de la UN (UNFFFC): Registro de proyectos presentados en AL a noviembre de 2008

América Latina y el Caribe: 379  
Total mundial: 1.224

País	N° de proyectos presentados
Brasil	146
México	107
Chile	26
Argentina	14
Honduras	14
Colombia	13
Ecuador	13
Perú	12
Costa Rica	6
Guatemala	6
Panamá	5
El Salvador	5
Nicaragua	3
Uruguay	3
Bolivia	2
Cuba	1
Guyana	1
Jamaica	1
Republica Dominicana	1

14

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Características presentadas por los MDL en AL:

- Irrelevancia del tamaño del país.
- Relevancia de políticas de estado favorables.
- Relevancia de recursos naturales disponibles.
- Relevancia de la capacidad y dinamismo de las autoridades del país para la promoción de MDL.

15

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Riesgos y desventajas de los MDL en America Latina

- Exclusión o inclusión de sumideros, dada la alta potencialidad de proyectos de forestación y reforestación.
- Cumplimiento del requisito de complementariedad
- Costos de transacción
- Riesgo país
  - Inestabilidad política.
  - Políticas de estado inestables.
  - Inestabilidad jurídica.
  - Desvío de fondos (burocracia, corrupción, etc.).
  - Capacidad de financiar proyectos MDL.
- Capacidad institucional
- Posible incapacidad de afectar recursos (estudios, capacitación, etc.)
- Información sobre el MDL a sectores productivos

16

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Ventajas de los MDL comunes a en los países en desarrollo

- Las empresas de los países desarrollados pueden completar las medidas internas de reducción de emisiones (CDE y AC) para cumplir el compromiso establecido en el PNA.
- Los países desarrollados pueden adquirir créditos de emisión a través de proyectos en países en desarrollo donde los costos de reducción son inferiores a los existentes en los países industrializados.
- Las reducciones de emisiones alcanzadas durante el periodo 2005-2008 pueden almacenarse y utilizarse como créditos en los países industrializados para lograr el cumplimiento en el primer periodo (2008-2012).
- **Acceso a nuevos mercados: Nuevas oportunidades de negocio** tanto para los países en desarrollado como para los países en desarrollo.
- **Beneficios colaterales**
  - Externalidades tecnológicas
    - Movilización de inversiones adicionales en eficiencia energética, energías renovables, tecnologías de producción limpia / bajas emisiones
  - Externalidades socioeconómicas
    - Movilización de inversiones adicionales hacia áreas rezagadas del territorio en actividades de conservación y sistemas de energía renovable
  - Externalidades ambientales
    - Contribución a:
      - Reducción y mitigación de cambio climático global
      - Protección de servicios y activos ambientales globales (bosques y biodiversidad)

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

17

## Ventajas específicas de los MDL en AL

- **Diversidad geográfica = Alta potencialidad del mercado de MDL dada gran cantidad de recursos ambientales que convierten la región en importante proveedor de servicios ambientales globales.**
- **Rapidez en la designación y organización de las Autoridades Nacionales Designadas (AND), que han avanzado considerablemente en:**
  - Desarrollo de capacidades para el otorgamiento de cartas de aprobación nacional
  - Procedimientos de presentación de documentación estandarizados.
  - Optimización de tiempos de cumplimiento
  - Desarrollo de alianzas para promoción de MDL
  - Alta respuesta a programas de capacitación y fortalecimiento generados por organismos Internacionales
- **Alta predisposición de los países para adecuar su legislación para favorecer los MDL.**
- **Antecedentes de inversiones de las empresas españolas en Latino América.**
- **Ventajas idiomáticas y culturales.**

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

18

## Retos de AL para el favorecimiento de MDL (CEPAL/Banco Mundial 2001)

- Impulsar la evolución del sector energético acorde con las metas económica, sociales y ambientales.
- Movilizar recursos financieros y tecnológicos adicionales que son necesarios para alcanzar una trayectoria de sostenibilidad.
- Insertarse en la dinámica de mercado de MDL.
- Evaluar el potencial de AL frente al nuevo mercado.
- Identificar las restricciones de la política pública.
- Construir una plataforma público privada que facilite la generación y comercialización de proyectos MDL por sectores en el mercado internacional.

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

19

## Limitantes impuestas por el mercado respecto a las preferencias de los compradores de CERs de MDL a tener en cuenta por AL

- Se busca minimizar costos.
- Se prefieren proyectos que aún no han comenzado para evitar pasivos contingentes.
- Se buscan altos volúmenes de reducción.
- Se busca baja probabilidad de fugas.
- Impactos sociales, ambientales y económicos positivos.

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

20

### III. Fiscalidad de los MDL en AL

- ✓ Aspecto común en LA: Falta de unanimidad en la naturaleza de los créditos de carbono = probables diferencias de costo en la materia - causadas por los tributos-
- ✓ Por ello los MDL se localizaran donde los costes marginales de los CERs sean mas bajos, de ahí la relevancia de cualquier impuesto establecido en el país huésped ya que ello puede afectar la decisión de inversión

21

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

### Principales tributos o medidas tributarias que pueden afectar a los MDL

- Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
- Impuesto al valor agregado.
- Impuestos específicos, tributos varios (tasas, etc.) y concesión de beneficios y exenciones.

22

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio

- Instrumentos aplicable
  - Convenio para evitar la doble imposición (CDI) entre España y el país de LA respectivo.
  - Países sin convenio: examinar la existencia de otros métodos para evitar la doble imposición internacional.

23

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Convenios para evitar la doble imposición internacional entre España y LA

PAISES	FIRMA (B)	PUBLICACIÓN BOCG (C)	PUBLICACIÓN BOE (D)
 Argentina			09/09/94 <sup>(B)</sup>
 Bolivia			10/12/98 <sup>(B)</sup>
 Brasil			31/12/75 <sup>(B)</sup>
 Chile			02/02/04 (Chile) <sup>(B)</sup>
 Colombia			28/10/08
 Costa Rica		12/07/04 <sup>(B)</sup>	
 Cuba			10/01/01 <sup>(B)</sup>
 Ecuador			05/05/93 <sup>(B)</sup>
 El Salvador		06/10/08 <sup>(B)</sup>	
 Jamaica		15/09/08 <sup>(B)</sup>	
 Méjico			27/10/94 <sup>(B)</sup>
 Perú	06/04/06 <sup>(B)</sup>		
 Venezuela			15/06/04 <sup>(B)</sup>

24

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Impuesto al Valor agregado y otros tributos indirectos

- Determinación de la naturaleza jurídica de los CER que, al no estar definida por la Conversión Marco de la ONU ni por el PK, que dependerá de la legislación interna de cada país latinoamericano:
- Examinar en cada país si los CERs son considerados cosa mueble o prestación de servicios para analizar su encuadre dentro del HI.
  - Cosa mueble: podrían tributar salvo exención concreta.
  - Prestación o locación de servicios: podrían tributar si están contemplados expresamente (salvo excepción) o caen en alguna disposición residual.

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

25

## Ejemplo: IVA en Argentina

- LIVA: Hecho imponible: Venta de cosa mueble. Prestación o locación de servicios:
  - **Cosa Mueble:**
    - Conforme la legislación de fondo argentina (arts. 2311, 2318 y 2319 Cód. Civ. ) el carbono "no emitido" no sería una cosa, por lo tanto no encuadra en el HI del IVA: "venta de cosa mueble"
    - Si bien los títulos representativos de los bonos de carbono, podrían integrar la definición de cosa mueble, únicamente por su soporte material, el título representativo. Sin embargo los bonos de carbono, participan de la exención prevista para en el art. 7 acápite b) para "...billetes de banco, títulos de acciones o de obligaciones y otros títulos similares...", por cuanto los mismos son títulos con valor en el mercado en el que tendrán un valor, en la medida que sean válidos y firmados
  - **Prestación o locación de servicios:**
    - Según la Doctrina Jur. Arg.: no se encuentra gravada puesto que constituye una "obligación de no hacer" la explotación de otra forma que está permitida.

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

26

## Beneficios impositivos

- P.ej.:
  - Argentina:
    - Ley 26.093: Régimen de regulación y Promoción para la Producción y Uso sustentable de Biocombustibles
    - Ley 26.190: declaración de interés nacional de la energía eléctrica proveniente de fuentes de energía renovables
    - Ley 26.334: Régimen de promoción de bioetanol

27

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Medidas fiscales incentivadoras de inversiones en MDL

- Desgravación de inversiones
- Exención sobre ganancias de los proveedores de recursos en los proyectos

28

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Desgravación de inversiones

- Amortización acelerada de inversiones
- Créditos fiscales por inversión.
- Medidas similares.

29

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## A tener en cuenta:

- ✓ Sistemas de **amortización acelerada** o **créditos fiscales discriminan a favor** de los proyectos de **MDL de capital intensivo en contra** de aquellos otros que requieren mayor participación de **servicios** (p.e.: entrenamiento y capacitación) o **intangibles** (transferencias de tecnologías, como patentes).

30

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Exención sobre ganancias de los proveedores de recursos en los proyectos

- Medidas fiscales que eximen (en forma total o parcial) del impuesto a la renta a los factores de producción como ser:
  - fondos de terceros (endeudamiento)
  - tecnologías (intangibles y asistencia técnica)
  - utilidades de fondos propios (capital).
    - Exenciones a retenciones a no residentes por intereses de préstamos destinados a MDL.
    - Exenciones a los pagos de regalías por contratos de transferencia de tecnología o asistencia técnica.
    - Deducción de intereses sobre capital propio destinados a MDL
    - Exención del impuesto a la renta sobre utilidades del proyecto

31

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Exención del impuesto sobre la renta derivada de los beneficios obtenidos del proyecto de MDL financiado con capital propio

- Alcance objetivo
  - ✓ Exención sobre beneficios totales del proyecto incluyendo la venta de CER obtenidos
  - ✓ Exención sobre la venta de CER obtenidos
- Alcance cuantitativo
  - ✓ Exención sobre el beneficio íntegro obtenido
  - ✓ Exención sobre un beneficio concreto establecido.

32

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

33

✓ *Las exenciones, deducciones y concesiones de beneficios impositivos que acuerde un determinado país latino americano implica la **reducción del costo financiero a afrontar por la empresa receptora del capital** y, por ende, **apalancan la rentabilidad del proyecto de MDL afincado en dicho país***

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

34

## Procedimiento a seguir para elección de país **AL** huésped de MDL

- Auditar los tributos que podrían afectar a la inversión en el proyecto MDL
  - Examen en cada etapa del Proyecto MDL
- Contrastar en cada caso la existencia de desgravaciones, exenciones y beneficios impositivos.
- Contemplar la existencia de convenio para evitar la doble Imposición Internacional

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Etapas del proyecto de MDL

- 1º. Planeamiento previo y diseño.
- 2º. Implementación técnica y proceso de aprobaciones.
- 3º. Comercialización de CERs

35

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Análisis tributario por etapas del Proyecto MDL

- **1ª etapa: Planeamiento previo y diseño**
  - Situación de hecho
    - Existencia de emisiones
    - Existencia de tecnología para reducción de emisiones
    - Partes dispuestas a aplicar la tecnología
  - Figuras contractuales aplicables:
    - Memorandum de entendimiento
    - Acuerdos de confidencialidad
    - Contrato de transferencia de tecnología
    - Acuerdos con agentes para búsqueda de socios
    - Contratos financieros para obtener financiamiento (Futuros?)
  - **Posible efecto impositivo**
    - Impuesto de sellos
    - Retención de impuesto a las ganancias sobre pagos al exterior por transferencia de tecnología
    - Análisis desde el punto de vista de Precios de Transferencia

36

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## 2da etapa: Implementación técnica y aprobaciones

### A) Implementación técnica

- Pasos requeridos:
  - Perfeccionamiento estructura contractual
    - Determinación de derechos y obligaciones de las partes
    - Determinación de jurisdicción y derecho aplicable
  - Inscripción de contratos de transferencia de tecnología
  - Inversión económica
- Figuras contractuales aplicables:
  - Contratos de locación de bienes o servicios
  - Acuerdos de accionistas
  - Subcontratación con proveedores
- Posible efecto impositivo
  - Impuesto al valor agregado
  - Impuesto sobre actividades o ingresos brutos
  - Impuesto sobre la renta o las ganancias
  - Análisis desde el punto de vista de Precios de Transferencia

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

37

## 2da etapa: Implementación técnica y proceso de aprobaciones (cont.)

- B) Proceso de aprobaciones
  - Pasos para el proponente del proyecto (PP)
    - Consulta previa (opcional)
    - Autorización por la AND del país promotor y el país promotor
    - Análisis de la Entidad Operacional Designada (DOE) para verificar cumplimiento de requisitos
    - Presentación a JE (informe de validación).
    - Aprobación y registro del proyecto
    - Verificación y Monitoreo por la DOE
    - Emisión de los CERs por la JE
  - Figuras contractuales aplicables:
    - Contratos de locación de servicios
    - Mandatos
    - Acuerdos de confidencialidad
  - Posible efecto impositivo
    - Impuesto al valor agregado

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

38

## 3ra etapa: comercialización de CERs

- Situación de hecho
  - Proceso de validación concluido
  - Emisión de carbono reducida y verificada
  - Registración de los CERs por la JE favor del PP
- Figuras contractuales aplicables
  - Emission Reduction Purchase Agreement (ERPA)
  - Cesión de Derechos
  - Contratación de agentes colocadores
- Posible efecto impositivo
  - Impuesto de Sellos
  - Impuesto a las Ganancias

39

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

## Reseña

- No existe criterio unificador ni un análisis unívoco en AL respecto a la **naturaleza jurídica de los CERs**
- Las empresas españolas deben analizar los **costos marginales de la inversión de MDL** en cada país para proyectar su ejecución
- LA debe generar un **externalidad fiscal positiva** para atraer inversiones de MDL.
  - P.ej.: Exportación de impuestos por parte del país fuente: sistema de crédito por impuesto pagado y ó medidas impositivas para atraer inversión
- La situación anterior traerá como resultado una **competencia fiscal** entre países de AL para captar el interés de los países inversores del Anexo I PK
- En líneas generales para examinar la tributación de los MDL en AL se debe **analizar cada etapa del MDL**
- Los tributos y medidas tributaria que más podrían afectar a los MDL en AL son los siguientes:
  - **Impuesto a la renta e impuestos patrimoniales**: Aplicación del CDI u otro métodos para evitar la doble imposición. Si no hay convenio: supuestos de doble imposición.
  - **IVA**: Depende de consideración de cosa mueble o locación de servicios por la legislación interna de cada país.
  - Otros tributos: Dependerá de la existencia de **exenciones o beneficios impositivos**

40

César J. Galarza  
IDEA: Cátedra ENDESA de  
Fiscalidad y Cambio Climático

# ¡Gracias por su atención!

César J. Galarza  
[cesargalarza@uch.ceu.es](mailto:cesargalarza@uch.ceu.es)



**CEU**  
*Instituto de Derecho  
y Ética Ambiental*

*Cátedra Endesa de  
Fiscalidad y Cambio Climático*