

DOCUMENTOS

**PROBLEMÁTICA DE LA INCORPORACIÓN AL ORDENAMIENTO
ESPAÑOL DE PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS
CREADAS POR EL DERECHO COMUNITARIO: ESPECIAL
REFERENCIA A LA OBLIGACIÓN DE ENTREGA DE DERECHOS
DE EMISIÓN DE CO₂**

Autores: Adela Aura y Larios de Medrano()
Iñaki Bilbao Estrada(**)
Joaquín Marco Marco(***)
Universidad CEU Cardenal Herrera*

DOC. N.º 27/07

- (*) Este trabajo se enmarca dentro del Proyecto de Investigación (GV05/278) "El comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad Valenciana: aspectos jurídicos y económicos" financiado por la Generalitat Valenciana.
- (**) Este trabajo se enmarca dentro del Proyecto de Investigación "Régimen Contable y Tributario de los Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero" financiado por el Instituto de Estudios Fiscales.
- (***) Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación "La fiscalidad de los derechos de emisión" con referencia SEJ 2007-61307 y financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. LAS GARANTÍAS EN LA PRODUCCIÓN NORMATIVA
 - 2.1. Planteamiento
 - 2.2. La reserva de ley en el ordenamiento jurídico español
 - 2.2.1. El papel central de la Ley en nuestro sistema jurídico
 - 2.2.2. La reserva de ley: su carácter garantista
 - 2.2.3. El alcance de la reserva de ley
 - 2.3. La reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas: especial referencia a su flexibilidad
 - 2.4. Inexistencia de una “reserva de ley” para el establecimiento de “prestaciones patrimoniales públicas” en el Derecho comunitario
3. LA OBLIGACIÓN DE ENTREGA DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO
 - 3.1. La Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003 y su transposición en la Ley 1/2005, de 9 de marzo
 - 3.2. La naturaleza de prestación patrimonial pública de la obligación de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero
 - 3.3. La problemática de la incorporación al ordenamiento español de la obligación de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero
4. LA APLICACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY: ESPECIAL REFERENCIA A LAS DIRECTIVAS Y SU TRANSPOSICIÓN
5. EL CONFLICTO ENTRE EL DERECHO COMUNITARIO Y LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA EN MATERIA DE PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS
 - 5.1. Aparente conflicto entre ambos: especial referencia al conflicto entre el Derecho comunitario y la doctrina del Tribunal Constitucional
 - 5.2. Posibles soluciones

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El ordenamiento jurídico español ha incorporado, con motivo de la adopción del Protocolo de Kioto y de la consiguiente implantación del régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, la obligación de entrega para las empresas emisoras de tantos derechos de emisión como toneladas de CO₂ emitidas y verificadas. Esta obligación –prevista en la Ley 1/2005– deriva de la transposición de la Directiva 2003/87/CE y constituye, a nuestro juicio, una prestación patrimonial pública sujeta al principio de reserva de ley del art. 31.3 de nuestra Constitución. Sin embargo, dado que dicha Ley únicamente prevé el supuesto de hecho que determina el nacimiento de la obligación de entrega, así como los sujetos llamados a satisfacerla, podría no cumplir la doctrina constitucional respecto a la citada reserva. Esta circunstancia obedecería a que dicha norma no establece los elementos de cuantificación de la obligación objeto de estudio, al negociarse los derechos de emisión en mercados organizados. Atendiendo a este planteamiento, el trabajo analiza las posibles soluciones a adoptar por el Tribunal Constitucional en el caso de que, a través de una cuestión de inconstitucionalidad, se le plantease el caso concreto. A este respecto, las mismas podrían pasar, bien por la aceptación de la primacía del Derecho comunitario, bien por el establecimiento de una nueva doctrina del Tribunal Constitucional en materia de flexibilidad de la reserva de ley respecto a los elementos de cuantificación de las prestaciones patrimoniales públicas o, por último, por la declaración parcial de inconstitucionalidad de la Ley 1/2005.

1. INTRODUCCIÓN

La incorporación de España a las Comunidades Europeas implicó la cesión de competencias normativas en determinadas materias para que fueran las citadas organizaciones internacionales las que las regulasen con el fin de conseguir los objetivos de los Tratados¹. Si bien, en el ámbito del poder financiero de los Estados miembros, esta cesión no se ha producido, sin perjuicio de los objetivos de armonización fiscal², podemos constatar como el Derecho comunitario obliga a los ordenamientos nacionales a incorporar en el ejercicio de otras competencias –medio ambiente, agricultura, etc.– lo que en los citados ordenamientos se conoce como prestaciones patrimoniales públicas. A este respecto y a diferencia, como veremos, del Derecho comunitario, las Constituciones de diversos Estados miembros prevén una reserva de ley para el establecimiento de las mismas que, según los diversos Tribunales Constitucionales, no se agota con su previsión en una norma del citado rango, sino que exige que la misma contenga, entre otros, sus elementos de cuantificación.

Atendiendo a este breve planteamiento, en este trabajo pretendemos desarrollar un análisis respecto de la obligación de entrega impuesta a las instalaciones emisoras de un número de derechos de emisión equivalente al dato de emisiones verificadas por la Administración 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 gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo³. Esta obligación, debido al carácter detallado de la Directiva citada, ha sido transpuesta al ordenamiento jurídico español de manera literal por los artículos 4.2.f) y 27.2 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 invernadero⁴. En relación con la naturaleza de esta obligación y atendiendo a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, intentaremos demostrar que nos encontramos ante una prestación patrimonial pública de carácter no tributario sujeta al principio de reserva de ley del art. 31.3 de nuestra Constitución.

No obstante, como paso previo, analizaremos las distintas garantías en la producción normativa, incidiendo en las diferencias existentes entre el ordenamiento español y el comunitario: reserva de ley *versus* procedimiento de adopción de decisiones. A este respecto, prestaremos especial atención a la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas prevista en el ya citado art. 31.3, poniendo de manifiesto la ausencia tanto de una previsión similar –reserva de ley– como del citado instituto –prestaciones patrimoniales públicas– en los Tratados Comunitarios. Posteriormente, abordaremos el proceso de incorporación de la normativa comunitaria a nuestro ordenamiento interno, prestando especial atención a la transposición de las directivas. En concreto, indagaremos sobre la eventual existencia de ciertos requisitos a cumplir por la norma en que se materialice la citada transposición, en aras de dar satisfacción al principio de reserva de ley.

¹ En este trabajo preferimos emplear, por ser más concisa, la expresión “Comunidad Europea” a la de “Unión Europea”, pues en el mismo sólo se contienen referencias al Derecho de esta organización internacional de integración, al “Derecho Comunitario” (originario y derivado), y en él no se contempla norma alguna proveniente de las estructuras de cooperación intergubernamental de la Unión.

² Como afirma CASADO OLLERO, “los Tratados imponen determinados límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros, y (...) permiten a las Comunidades Europeas incidir en la legislación fiscal de los Estados miembros mediante una actividad de armonización” (“Armonización fiscal”, en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I, Civitas, 1995, p. 553).

³ El número 2 del artículo 6 de la citada Directiva establece que “en los permisos de emisión de gases de efecto invernadero constarán las siguientes indicaciones: e) la obligación de entregar, en los cuatro meses siguientes al final de cada año natural, derechos de emisión equivalentes a las emisiones totales de la instalación en dicho año, verificadas de conformidad con el artículo 15”.

⁴ Con relación al proceso de gestación de esta norma, cabe señalar que tiene su antecedente en el Real Decreto-Ley 5/2004, de 27 de agosto, en el que se señala que la situación de urgente y extraordinaria necesidad que justifica la aprobación de este tipo de normas deriva, en este caso, de la conveniencia de cumplir con diversos requerimientos derivados de los plazos de aplicación de la Directiva, así como de la puesta en conocimiento con antelación suficiente de las nuevas obligaciones derivadas del régimen de comercio de derechos de emisión. A nuestro juicio, el empleo del citado instrumento pudo ser, atendiendo a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, contrario a la reserva de ley del art. 31.3 de nuestra Constitución, ya que, regula *ex novo* una prestación patrimonial pública. No obstante, esta reflexión resulta vana en la actualidad, dado que, la citada norma ha sido sustituida por la Ley 1/2005, a la que debemos referirnos en la actualidad. *Vid.* 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*, Thomson - Aranzadi, Madrid, 2005.

Por último, nos cercioraremos de si la previsión, en la Ley 1/2005, únicamente, de la obligación de entrega, sin referencia adicional alguna a su cuantificación, supone una vulneración del principio de reserva de ley previsto en el art. 31.3 de nuestra Constitución, tal y como lo ha interpretado nuestro Tribunal Constitucional. A estos efectos, intentaremos poner de manifiesto como la controversia 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. Finalmente y una vez expuestos los problemas que se derivan del caso concreto, plantaremos diversas soluciones para salvar el eventual conflicto entre la interpretación del principio de reserva de ley por parte del Tribunal Constitucional y la necesidad de incorporar al ordenamiento interno la Directiva comunitaria.

En virtud de las razones apuntadas, se nos antoja insoslayable la realización de un estudio sosegado sobre el cumplimiento del principio de reserva de ley en el establecimiento de esta prestación patrimonial pública consistente en la devolución de tantos derechos de emisión como toneladas de CO₂ emitidas y verificadas. A este respecto, cabe adelantar que si bien es cierto que el Derecho comunitario no impone ni prejuzga un determinado procedimiento u órgano interno para hacer cumplir sus normas, no lo es menos que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, ha dicho, y en repetidas ocasiones, que el principio de autonomía institucional y procedimental no tiene carácter absoluto, sino que se encuentra limitado por el respeto a los principios de la primacía y del efecto directo del ordenamiento comunitario. En consecuencia, la aplicación del Derecho nacional no puede afectar al alcance ni a la eficacia del Derecho comunitario⁵.

A mayor abundamiento, cabe destacar que, en caso de incumplimiento, a nuestro Estado de nada le valdría alegar, en su defensa, el cumplimiento de su propio ordenamiento interno ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad⁶. En definitiva, mediante este trabajo pretendemos analizar si efectivamente se suscita conflicto alguno entre la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional en materia de reserva de ley y la necesidad de incorporación del Derecho comunitario a nuestro ordenamiento, así como las eventuales soluciones al mismo.

2. LAS GARANTÍAS EN LA PRODUCCIÓN NORMATIVA

2.1. Planteamiento

El Estado constitucional de Derecho, contexto en el que se desenvuelven nuestras modernas democracias, supone, sin llegar a romper con ellos, una reestructuración de los más característicos postulados del Estado de Derecho clásico; en cierta medida, vendría a suponer una evolución, un perfeccionamiento de este último, siendo de carácter normativo el elemento diferenciador que nos permite referirnos a un nuevo paradigma: la configuración del derecho como sistema de garantías. Efectivamente, caracteres como la supremacía constitucional o la consagración del principio de legalidad (entendido como sometimiento al derecho –efectivo y sin excepción– de todos los poderes públicos), suponen un evidente avance en la línea garantista apuntada.

La primacía constitucional coloca a dicha norma en un plano de juridicidad superior, vinculante, e indisponible para todos los poderes públicos, y conlleva la aserción de una serie de vínculos y límites jurídico-constitucionales –tanto de carácter formal como sustancial– que condicionan, subordinan y limitan todos los actos de producción o ejecución jurídicos. Así, como afirma PEÑA FREIRE, en esta nueva formulación "todos los actos de producción y ejecución jurídica llevados a cabo por cualesquiera poderes del Estado están, de diversos modos, sometidos al derecho en todos sus aspectos, esto es, tanto en los aspectos formales o procedimentales, como materiales y de sentido"⁷.

⁵ Vid. MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 2005, pp. 431 y 498. Asimismo, vid. las sentencias del Tribunal de Justicia (en adelante STJCE): Asunto 120/73, Lorenz, STJCE de 11 de diciembre de 1973; Asunto 121/73, Markmann, STJCE de 11 de diciembre de 1973; Asuntos 205 a 215/1982, Deutsche Milchkontor, STJCE de 21 de septiembre de 1983; Asuntos 52/1981 y 192/81, Fromme c. BALM y BayWa c. BALM, STJCE de 6 de mayo de 1982.

⁶ El principio de primacía del Derecho Comunitario así lo impide.

⁷ PEÑA FREIRE, A. M., *La Garantía en el Estado constitucional de Derecho*, Madrid, Editorial Trota, 1997, p. 58.

Por otra parte, la innovación en la estructura de la legalidad consiste en la regulación de la producción y ejecución del derecho positivo no sólo en cuanto a las formas, sino también en cuanto a los contenidos producidos. El principio de legalidad es entendido como fuente jurídica tanto de los modelos de legalidad (lata y estricta), como del modelo de legitimación (formal o sustancial), razón por la cual en él descansa la función garantista del derecho.

La faceta garantista a la que nos estamos refiriendo puede producirse tanto en el ámbito legislativo, como en el judicial o en el administrativo, y pretende desterrar completamente de nuestros sistemas jurídicos los vestigios del arbitrio absolutista que todavía perviven. En un Estado democrático y de Derecho la forma de ejercer el poder reviste tanta importancia como el ejercicio del poder mismo, por lo que resulta imprescindible evitar la irresponsabilidad y la falta de control de los poderes públicos.

De entre todas las garantías que existen, nosotros vamos a hacer referencia a aquellas que se vinculan con la producción normativa, pues en dichos procesos el legislador (normador) está condicionado al sometimiento a una serie de normas constitucionales, por lo que en los supuestos de vulneración –por acción o por omisión– de dicho principio, es perfectamente susceptible de impugnación por los órganos encargados del control de constitucionalidad. Y es que la forma en que las normas jurídicas son confeccionadas tiene una relevancia, cuanto menos pareja, a la de la propia potestad de elaborarlas.

Este tipo de garantías, tratando de conseguir que todas aquellas normas que van a regular la vida en sociedad emanen, lo más directamente que resulte posible, de los ciudadanos y entendiendo que, dada la situación actual, la democracia directa resulta una quimera, consideran que la alternativa pasa por implicar en los procesos decisorios a aquellas instituciones sobre las que los ciudadanos presentan un alto nivel de control, tratando de posibilitar, hasta donde resulte factible, la democracia participativa. A mayor participación ciudadana –o de sus representantes–, mayor satisfacción con los resultados obtenidos, y menor nivel de disenso entre lo pretendido y lo conseguido.

2.2. La reserva de ley en el ordenamiento jurídico español

2.2.1. El papel central de la Ley en nuestro sistema jurídico

Pese a que no es nuestra pretensión llevar a cabo un profundo análisis sobre el sistema de fuentes del derecho, sí nos vemos en la necesidad de abordar, siquiera someramente y como punto de partida de este estudio, el papel que la Ley desempeña en el mismo⁸. Como por todos es conocido, referirse a la Ley es hacerlo a la principal de las normas jurídicas de nuestro sistema ya que, al ser elaborada por las Cortes Generales, órgano que representa al pueblo en su condición de soberano constitucional, la Ley⁹ es, junto a nuestra Constitución, la única norma que responde a la expresión de la voluntad popular, gozando, por tanto, de legitimidad democrática directa. Así, su carácter de norma directamente infraordenada a la Constitución, el hecho de que el resto de normas que integran el sistema estén subordinadas a ella, y la ya referida categoría de representante popular que ostenta su autor, conceden a la Ley una indiscutible posición de centralidad en el seno de nuestro ordenamiento.

Ese papel de eje o pivote que ocupa en el sistema provoca que la actuación y organización de todos los órganos del Estado quede legitimada si, y sólo si, se desarrolla conforme a los parámetros legalmente establecidos, convirtiéndose la Ley, de esta forma y en el sentido apuntado, en baremo de legitimidad del adecuado funcionamiento de nuestras instituciones. Un sencillo ejemplo de lo que estamos planteando puede observarse, tal y como lo proclama el artículo 117 de nuestra Carta Magna, en el exclusivo sometimiento de Jueces y Magistrados al imperio de la ley.

⁸ VARIOS AUTORES, *Derecho Constitucional-Volumen I. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos* (López Guerra, L., coordinador), Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, pp. 63 y ss.

⁹ A los efectos de este trabajo, debemos tener en cuenta que al referirnos a la Ley lo estamos haciendo a una categoría normativa única, si bien no podemos olvidar que, en la actualidad, se plasma en una pluralidad de formas siendo las más llamativas la ley ordinaria y la ley orgánica. Junto a ellas, elaboradas exclusivamente por el Parlamento, existen otras normas con rango o fuerza de ley –como los Decretos-leyes o los Decretos Legislativos– donde la intervención del Poder Legislativo existe, pero compartida con la del Ejecutivo; ello provoca que algunas materias que quedan reservadas a la ley, especialmente a la ley orgánica, no puedan regularse por este tipo de normas. Así, por ejemplo, el artículo 86 de nuestra Constitución establece que los Decretos-leyes “no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general”.

2.2.2. La reserva de Ley: su carácter garantista

A la vista de lo expuesto no puede resultar extraño que la Constitución Española, al igual que las de otros Estados constitucionales democráticos y de Derecho como el nuestro¹⁰, considere que determinadas materias, dada su especial relevancia, no pueden ser reguladas por normas jurídicas de rango inferior a la Ley¹¹ o, dicho de otra forma, que dichas materias únicamente pueden regularse por Ley, al ser ésta la norma que goza de una mayor (presunción de) legitimidad. Surge así la denominada reserva de ley, que debe ser entendida como la capacidad legislativa para monopolizar la regulación de aquellas cuestiones que la Constitución le confía, impidiendo la intromisión de otro tipo de normas. En palabras de CARRASCO GONZÁLEZ, la reserva de ley es “una regla sobre la producción normativa, establecida constitucionalmente, en virtud de la cual ciertas materias deben ser reguladas por normas con rango de ley –aspecto positivo de la reserva–, exceptuando, con mayor o menor intensidad, el ejercicio de la potestad reglamentaria –aspecto negativo–”¹². De este modo, se acentúa el carácter democrático mediante la intervención del Parlamento¹³, por lo que “determinadas materias especialmente importantes han de ser objeto exclusivo de regulación por Ley, sin que el poder reglamentario general, como poder independiente de la Ley, pueda entrar en ellas”¹⁴.

Podemos afirmar, por tanto, que la reserva de ley se convierte en regla de normación, en garantía de producción jurídica, lo que provoca que la doctrina la considere un valor o principio formal, pese al indudable valor axiológico que la figura encierra. En la práctica, el mecanismo que estamos analizando constituye el principio rector de las relaciones entre los diversos poderes del Estado, en lo que a la legitimación y competencia en el procedimiento de producción normativa¹⁵ se refiere, siendo su fundamento actual la expresión de la concepción constitucional de democracia que da cabida no sólo a las mayorías (Gobierno), sino a las mayorías y las minorías conjuntamente (Parlamento).

Para seguir avanzando en la exposición sobre lo que debemos entender por reserva de ley debemos dejar claro, desde este instante, que nuestra Constitución no contempla en ninguno de sus artículos una enumeración taxativa y cerrada de aquellas materias cuya regulación queda reservada a la ley. Es cierto que existen dos artículos –el 53¹⁶ y el 81¹⁷– que aglutinan muchas de las materias que efectivamente quedan vedadas a normas distintas a la Ley, pero no lo es menos que dichas materias no suponen la totalidad de las mismas, y que el elenco de materias sujetas a reserva de ley se encuentra diseminado a lo largo y ancho de todo el texto constitucional¹⁸. Así, como conclusión podemos señalar que la reserva de ley constituye “un principio que expresa la exigencia del sometimiento de las decisiones fundamentales del poder político a la voluntad de los que deben

¹⁰ En las Constituciones de nuestro entorno, el ejemplo más evidente lo podemos encontrar en el artículo 34 de la Constitución francesa, aunque otros textos como el italiano (artículo 13 y siguientes) o el alemán (artículo 4 y siguientes) también puedan servirnos de muestra.

¹¹ *Vid.* la nota 12.

¹² CARRASCO GONZÁLEZ, F., *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 29.

¹³ De esta forma, su observancia se erige en deber de obligado cumplimiento para el Parlamento. Al respecto puede verse FERREIRO LAPATZA, J.J., “El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento tributario español” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p. 884; CUBERO TRUYO, A. M., “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, *REDF*, n.º 109-110, 2001, pp. 218 y 219.

¹⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho administrativo*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1999, p. 259; por su parte, VILLAR PALASÍ, J.L., y SUÑÉ LLINAS, E., hacen referencia al “monopolio de la ley en cuanto a la regulación de las materias reservadas” (“Artículo 9º. El Estado de Derecho y la Constitución” en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Edersa, Madrid, 1996, Tomo I, p. 493).

¹⁵ FEDELE, A., “La riserva di legge”, *Trattato di Diritto tributario*, Vol. I, Cap. V, Cedam, Padua, 1994, p. 158.

¹⁶ Artículo 53.1: “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades (...)”.

¹⁷ Artículo 81.1: “Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución”.

¹⁸ Así, por ejemplo el artículo 54 dice que “una ley orgánica regulará la institución del Defensor del Pueblo (...)”; el 87.3 dice que “una ley orgánica regulará las formas de ejercicio y requisitos de la iniciativa popular para la presentación de proposiciones de ley; y el 128.2 establece que “(...)Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general”.

soportar esas decisiones¹⁹. Sin embargo a los efectos de proseguir con nuestro estudio resulta determinante profundizar en el alcance de la reserva ley y, concretamente, en su carácter relativo.

2.2.3. *El alcance de la reserva 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 ley, o si, por el contrario, dicha ley formal debe cumplir algún tipo de condición en lo que a su contenido material se refiere para que la garantía quede solventada. 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 reserva de ley constitucionalmente fijada. Así, la ley deberá responder a una serie de contenidos mínimos –contenidos que dependerán 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 determinados elementos materiales.

El planteamiento apuntado ha sido defendido por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional 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 legislador²⁰”.

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 técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley²¹”. Por el contrario, lo que no puede producirse es una remisión tal que suponga una verdadera deslegalización de la materia reservada, 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 perseguir²²”.

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 legal²³. Así, el pretendido monopolio legal al que nos hemos referido es menos estricto de lo que

¹⁹ VARIOS AUTORES, *Derecho Constitucional-Volumen I (Balaguer Callejón, F., coordinador)*, 2.ª edición, Tecnos, Madrid, 2003, p. 176.

²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional (desde ahora STC) 83/1984, de 24 de julio. Fundamento Jurídico (desde ahora FJ) número 4.

²¹ STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4.

²² STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4, *in fine*.

²³ 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).

podiera 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 ley²⁴, tal y como veremos en el subepígrafe siguiente en materia de prestaciones patrimoniales públicas.

2.3. La reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas: especial referencia a su flexibilidad

Como ya se ha dicho, nuestro texto constitucional no recoge de forma ordenada el listado de materias que son objeto de reserva de ley, sino que la referencia a las mismas se encuentra dispersa a lo largo del articulado de nuestra Carta Magna, siendo necesario un minucioso análisis de la misma para no obviar ninguna mención. Entre esos artículos y a los efectos de este estudio, nos vamos a centrar en el 31.3, que indica que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”²⁵.

En realidad, el fundamento que subyace a esta exigencia constitucional es, como se apuntó, 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”²⁶. Así, es la Ley –y no el reglamento– la única fuente posible para la regulación de aquellas materias que implican una sujeción general 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 legal²⁷.

El referido artículo 31.3 ha sido identificado, tradicionalmente, 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 jurídica 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”²⁸.

Aunque toda la construcción de la doctrina del Tribunal Constitucional respecto a la reserva de ley del artículo 31.3 se ha realizado sobre la base de la figura del tributo, el propio Tribunal la ha extendido a las prestaciones patrimoniales públicas²⁹, figura en la que nos vamos a centrar. Por

²⁴ De hecho, el Tribunal 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.

²⁵ Vid. VARIOS AUTORES, *Comentarios a la Constitución* (Garrido Falla, F., coordinador), 3.ª edición, Civitas, Madrid, 2001, pp. 748-766.

²⁶ STC 185/1995, FJ 3.

²⁷ Al respecto puede verse RUBIO LLORENTE, F., *La forma del poder* (Estudios sobre la Constitución), Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, pp. 348 y ss.

²⁸ 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, p. 101.

²⁹ Valgan como ejemplos los FJ 5 y 6 de la STC 185/1995, de 5 de diciembre.

ello, en el resto de nuestra exposición, siguiendo a LOZANO SERRANO³⁰ y al propio Tribunal Constitucional, utilizaremos la referida doctrina.

Como apuntábamos en el subepígrafe anterior, la reserva del 31.3 no tiene carácter absoluto, lo que no evita que la reserva de ley 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 ley³¹. 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, la colaboración del reglamento, colaboración que debe producirse en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad³².

Actualmente, es pacífico en la doctrina³³ el reconocimiento del carácter relativo de la reserva de ley, por lo que no todos los aspectos de las prestaciones patrimoniales públicas deben ser establecidos por ley, sino únicamente sus elementos esenciales, que pueden desarrollarse a través de normas secundarias³⁴. 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 BARTHOLINI³⁵ cuando afirma que “el principio de reserva de ley constituye una medida de certeza que materializa correlativamente la seguridad jurídica de los ciudadanos”. Sin embargo, y en relación con el caso que nos ocupa, debemos plantearnos que ocurre en aquellos supuestos en los que ni siquiera se produce una remisión a una norma infraordenada.

Analizada la relatividad de la reserva de ley en este ámbito, hay que ponerla en relación con su carácter flexible³⁶. Así, si la primera supone, como se ha visto, que no existe la necesidad de que todos los elementos que integran la prestación queden regulados por ley, la flexibilidad hace referencia a la profundidad y precisión con que se deben regular por ley aquellos elementos esenciales que sí quedan sometidos al ámbito de la reserva. A los efectos que nos interesan y en aras de ir centrando el objeto de este trabajo, nos vamos a limitar a exponer la flexibilidad de la reserva de ley en materia de elementos de cuantificación. A este respecto, cabe recordar que la reserva de ley exige que los elementos de cuantificación de la prestación pública patrimonial se regulen por ley. No obs-

³⁰ LOZANO SERRANO, C., “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *REDF*, n.º 97, 1998, página 27.

³¹ 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.

³² Entre otras, SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3.

³³ *Vid.*, por todos, CUBERO TRUYO, A.M., “La doble relatividad de la reserva...”, *Op. cit.*, pp. 223 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*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 216; MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, G. Giappichelli Editore, Turín, 1995, p. 74; PÉREZ ROYO, F., “Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pp. 19 a 22. *Vid.* también, la STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 4.

³⁴ “La colaboración del reglamento puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de la cuantías” (SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 c), pero ni la especial flexibilidad de la reserva en estos casos, ni la plena sintonía del objetivo perseguido por la ley con la Constitución, pueden desvirtuar el juicio negativo que debe merecer una desmesurada técnica de remisión empleada por el legislador, ya que el respeto al artículo 31.3 de la Constitución no puede permitir “un pleno desapoderamiento del legislador” (STC 19/87, de 17 de febrero, FJ 5).

³⁵ BARTHOLINI, S., *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, CEDAM, Padova, 1957, p. 88.

³⁶ *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...”, *cit.*, p. 218; LOZANO SERRANO, C., “Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *RAP*, n.º 99, 1982, pp. 124 y 125.

tante, conviene enfatizar que el citado ámbito, según nuestro Tribunal Constitucional, es uno de aquellos en los que el carácter flexible de la reserva de ley adquiere mayor relevancia³⁷.

Como afirma el citado Tribunal “la mayor flexibilidad de la reserva de ley tributaria respecto de las tasas³⁸ –y, en general, respecto de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público a que se refiere el artículo 31.3– no opera de la misma manera en relación con cada uno de los elementos esenciales del tributo³⁹. Así, ha señalado que, en el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público que se satisfacen por la prestación de un servicio o actividad administrativa, la colaboración del reglamento “puede ser especialmente intensa en la fijación y modificación de las cuantías, estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades, y de otros elementos de la prestación dependientes de las específicas circunstancias de los distintos tipos de servicios y actividades. En cambio, esta especial intensidad no puede predicarse de la creación *ex novo* de dichas prestaciones ya que en este ámbito la posibilidad de intervención reglamentaria resulta sumamente reducida, puesto que sólo el legislador posee la facultad de determinar libremente cuáles son los hechos imponibles y qué figuras jurídico-tributarias prefiere aplicar en cada caso⁴⁰. En consecuencia, la flexibilidad obedecería tanto a la existencia de otros poderes públicos y al papel que éstos deben asumir en la regulación y aplicación de las prestaciones patrimoniales públicas⁴¹, como al distinto ímpetu con que se presenta la reserva de ley con relación a los diferentes tipos de prestaciones patrimoniales públicas⁴².”

Atendiendo a la especial flexibilidad de la reserva de ley en la cuantificación de determinadas prestaciones patrimoniales públicas de carácter tributario⁴³ en función de su incidencia en el deber de contribuir⁴⁴, 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 determinado 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

³⁷ ALGUACIL MARÍ enumera como supuestos de dicha flexibilidad: la alteración esencial de los mismos por Decreto-ley, la integración de la regulación legal por vía reglamentaria y determinación del importe concreto de elementos relevantes para la base imponible, o del tipo de gravamen e integración también por vía reglamentaria de elementos de la base imponible cuando requieran “complejas operaciones técnicas” (*Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999, pp. 30 y 31). También CALVO ORTEGA ha destacado el empleo de los elementos de cuantificación como instrumento de flexibilización del interés público financiero (“Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero”, *HPE*, n.º 1, 1970, p. 146). *Vid.* asimismo FEDELE, A., “L’*accertamento tributario ed i principi costituzionali*” en la obra colectiva *L’*accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni**, Giuffrè Editore, Milán, 1994, p. 18.

³⁸ En todo caso, el alcance de la colaboración del reglamento “estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas” (*vid.* por ejemplo la STC 150/2003, de 15 de julio, FJ 3). En este sentido, el Tribunal Constitucional ha subrayado la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4), o la admisibilidad de una mayor intervención del reglamento en aquellos ingresos “en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas” (SSTC 132/2001, de 8 de junio, FJ 5; y 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4).

³⁹ SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3.

⁴⁰ STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5.

⁴¹ 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*, Vol. III, IEF, Madrid, 1979, p. 1015; MARTÍN QUERAL, J., “La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria”, *REDF*, n.º 24, 1979, p. 559.

⁴² ALGUACIL MARÍ ha subrayado como la reserva de ley se ha visto flexibilizada con relación al papel desempeñado por el Decreto-ley, con la posibilidad de que la Ley de Presupuestos realice modificaciones en los tributos del sistema y con la entrada del reglamento en la determinación de los elementos cuantificadores del tributo (“Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *REDF*, n.º 101, 1999, pp. 7 a 11).

⁴³ ALGUACIL MARÍ, P. “Acerca de...”, *Op. cit.*, p. 29.

⁴⁴ STC 37/1981.

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 legislador⁴⁵.

De esta forma y como idea clave, cabe subrayar que la justificación de la flexibilidad de la reserva de ley reside en la ponderación de los intereses y valores constitucionales en juego en relación con cada una de las prestaciones patrimoniales públicas sometidas a la misma. Por tanto, si la complejidad del fenómeno sobre el que incide la prestación patrimonial pública concreta impide precisar suficientemente en el plano normativo su cuantificación y su procedimiento de determinación⁴⁶, será necesario buscar los instrumentos adecuados para conseguir que dicha fijación sea lo más acorde posible con la concepción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y fines públicos perseguidos con su establecimiento⁴⁷.

Por tanto, una de las claves a analizar cuando posteriormente nos refiramos a la Ley 1/2005 no es otra que comprobar si ésta fija los criterios idóneos para cuantificar la prestación consistente en la entrega de derechos de emisión, de forma tal que garantice “una decisión suficientemente predeterminada”⁴⁸. En cambio, en el supuesto de que lleguemos a entender que la Ley no fija dichos criterios, habría que analizar si la exigencia de reserva de ley del artículo 31.3 podría relativizarse hasta su práctica desaparición, no ya por la intervención reglamentaria, dado que en este caso ésta no se va a producir. O si, por el contrario, podría lograrse la fijación de unos elementos de cuantificación de este concreto instrumento económico vinculado al mercado que reunieran las mínimas condiciones de seguridad jurídica deseables.

2.4. Inexistencia de una “reserva de ley” para el establecimiento de “prestaciones patrimoniales públicas” en el Derecho comunitario

Una vez analizada la reserva de ley que nuestra Constitución impone en materia de prestaciones patrimoniales públicas, queremos poner de manifiesto que el Derecho comunitario no conoce ninguno de dichos conceptos, pues no establece “reserva de ley” alguna, ni contempla lo que es una “prestación patrimonial pública”. En definitiva, pretendemos resaltar que en el ámbito del ordenamiento comunitario no existe ningún tipo de regla que imponga alguna exigencia igual a la reserva de ley de los Estados miembros, sin perjuicio de que sí que existan ciertas garantías en materia de producción normativa que el Tratado de la Comunidad Europea impone empleando una técnica casuística⁴⁹.

Así pues, el Derecho comunitario desconoce la técnica de la reserva de ley, lo que no resulta extraño, ya que el ordenamiento comunitario no cuenta con un “procedimiento legislativo”, ni en él existen “las leyes” propiamente dichas. Por el contrario, el sistema del Tratado de la Comunidad Europea contempla un proceso de adopción de decisiones con varias modalidades o “procedimientos de decisión”⁵⁰, concurriendo en el bloque normativo denominado “Derecho derivado”⁵¹ diversos ins-

⁴⁵ STC 63/2003, de 27 de marzo, FJ 6. En el mismo sentido, SSTC 19/1987, FJ 6 c) y 233/1999, FJ 19.

⁴⁶ CAPOLUPO, S., “D.L. n.º 452/ 1994. L'accertamento per adesione”, *Il Fisco*, n.º 31, 1994, p. 7308.

⁴⁷ LOZANO SERRANO, C., “Las prestaciones... *Op. cit.*, pp. 28 y ss.

⁴⁸ STC 63/2003, de 27 de marzo, FJ 6.

⁴⁹ El Tratado explicita, caso por caso, cómo ha de ser ejercida cada competencia por la Comunidad: qué instrumento o instrumentos normativos cabe adoptar y el procedimiento que en ese caso debe utilizarse.

⁵⁰ El procedimiento de consulta, el de concertación, el de cooperación, el del art. 251 del Tratado de la Comunidad Europea (comúnmente denominado por la doctrina como codecisión), y el del dictamen conforme. La doctrina española coincide en esta enumeración de procedimientos, que atiende principalmente a diferenciar la participación del Parlamento Europeo; *vid.*, entre otros: ABELLÁN HONRUBIA, V., OLESTI RAYO, A., *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*, 4.ª ed., Ariel, Barcelona, 2005, pp. 66-72; ESCOBAR HERNÁNDEZ, C., (Dir.), *Instituciones de Derecho Comunitario*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2006, pp. 171-182; MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, pp. 193-203. ISAAC y BLANQUET, en la doctrina francesa, también lo hacen (ISAAC, G., BLANQUET, M., *Droit general de l'Union européenne*, 9.ª ed., Sirey, Paris, 2006, pp. 110-115).

⁵¹ Con carácter general, en el ordenamiento comunitario se distingue entre el “Derecho originario” (formado por los tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y aquellos que los han ido modificando) y el “Derecho derivado” (en su mayoría formado por el conjunto de normas emanadas de las instituciones). Sobre este punto *vid. infra* epígrafe 4.

trumentos no jerarquizados (sino diferenciados en función de su destinatario, alcance y efectos⁵²), y sin que exista vínculo alguno entre instrumento normativo y procedimiento. El por qué de dichas ausencias lo encontramos en el hecho que la Comunidad Europea no es un Estado, sino una organización internacional de integración, y por ello la analogía con los sistemas estatales de división de poderes es casi imposible, pues el sistema institucional comunitario es complejo y distinto a cualquier sistema interno⁵³ diseñado por la Constitución de cualquier Estado europeo sobre la formulación clásica de la separación de poderes de Montesquieu.

Por ello, aunque en el sistema institucional comunitario también encontramos los tres poderes clásicos (legislativo, ejecutivo y judicial), cabe excluir una correspondencia perfecta entre poder e institución. De esta forma, el poder legislativo comunitario sólo puede ser ejercido a iniciativa de la Comisión⁵⁴ y es compartido por el Consejo y el Parlamento Europeo⁵⁵, mientras que el poder ejecutivo es repartido por el Tratado entre el Consejo y la Comisión⁵⁶; con respecto al poder judicial, el Tribunal de Justicia asume con exclusividad las funciones jurisdiccionales en el seno de la Comunidad⁵⁷. En definitiva, no se puede asociar un poder, ni tan siquiera una función, con una concreta institución, pues las funciones están separadas pero no las instituciones que las realizan, y además varias instituciones pueden llegar a concurrir en una misma función. Por ello, en la doctrina, se prefiere distinguir únicamente dos poderes –poderes de decisión y poderes de control– y constatar que los poderes de decisión –que incluyen el legislativo y el ejecutivo– son encarnados por la Comisión, el Consejo y el Parlamento Europeo⁵⁸.

La explicación a todo lo anterior, la encontramos, de nuevo, en el dato de que la Comunidad Europea es una organización internacional de integración con personalidad funcional⁵⁹, por lo que, al igual que cualquier otra organización, sólo puede actuar en el ámbito de sus respectivas competencias. Por tanto, debemos recalcar que, en virtud del principio de atribución de competencias, una competencia sólo corresponde a la Comunidad Europea, y sólo podrá ser ejercitada por sus órganos o instituciones, si le ha sido atribuida por los Estados miembros a través de un tratado. Además, conviene subrayar, dado que nos encontramos ante un fenómeno de integración, que la atribución de competencias a la Comunidad es en realidad una cesión, y conlleva la pérdida de dichas competencias por los Estados miembros⁶⁰.

Así pues, el principio de atribución de competencias implica, en primer lugar, que la Comunidad Europea sólo puede ejercitar aquellas competencias que los Estados, a través del tratado, le han atribuido⁶¹; en segundo lugar, supone que cuando la Comunidad Europea actúa en un ámbito en

⁵² El Derecho derivado típico, emanado de las instituciones en el marco de sus competencias comunitarias, viene referido en el art. 249 del Tratado de la Comunidad Europea, que contempla los siguientes instrumentos normativos: reglamento, directiva, decisión, recomendación y dictamen. Con relación a esto *vid. infra* epígrafe 4.

⁵³ MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, pp. 109-110. Como explican estos autores, de manera alternativa a la clásica división de poderes, en el ámbito comunitario las relaciones interinstitucionales se rigen por un principio propio, el del equilibrio institucional; este principio significa tanto el respeto a las relaciones entre las instituciones como el respeto al ejercicio de sus poderes respectivos, esto es, implica que cada una de las instituciones ha de ejercer sus competencias sin invadir las de las demás.

⁵⁴ Arts. 211 y 250 del Tratado de la Comunidad Europea.

⁵⁵ En función de los procedimientos *supra* referidos en n.º 53.

⁵⁶ Art. 202 del Tratado de la Comunidad Europea.

⁵⁷ Que ahora comparte con el Tribunal de Primera instancia (arts. 220 y ss. del Tratado de la Comunidad Europea).

⁵⁸ MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, p. 111.

⁵⁹ A diferencia de los Estados, sujetos soberanos y jurídicamente iguales, que poseen una personalidad jurídica plena y general, la personalidad de las Organizaciones va a estar afectada por el principio de la especialidad que inspira todo su régimen jurídico; esto es, va a estar limitada a los objetivos y funciones que les fueron confiados, tal y como aparecen enunciados o pueden deducirse de sus tratados constitutivos y han sido desarrollados en la práctica (DIEZ DE VELASCO, M., *Las Organizaciones Internacionales*, 13 ed., Tecnos, Madrid, 2003, p. 55).

⁶⁰ Como explicitó en sus orígenes el TJCE, “al constituir una Comunidad(...) dotada de poderes reales nacidos de una limitación de competencia o de una transferencia de atribuciones de los Estados miembros a la Comunidad, éstos han limitado, aunque en ámbitos restringidos, sus derechos soberanos” (Asunto 6/64, Costa c. ENEL, STJCE de 15 de julio de 1964).

⁶¹ Tal y como establece el art. 5.1 del Tratado de la Comunidad Europea al señalar que “la Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye el presente tratado y de los objetivos que éste le asigna”.

el que es competente, a través de sus instituciones, éstas han de respetar el reparto de competencias diseñado por el Tratado⁶².

De ahí la trascendental importancia de que toda norma comunitaria tenga que especificar, so pena de nulidad, cuál es su fundamento jurídico, su base jurídica, pues esa necesidad de detallar el fundamento jurídico en toda norma comunitaria⁶³ cumple una doble función. Por un lado, afirma la competencia comunitaria, y a la vez indica si ésta es exclusiva o compartida⁶⁴, con lo que sustenta esa concreta actuación de la Comunidad Europea; por otro, explicita cómo ha de ser ejercida dicha competencia por la Comunidad, esto es, qué norma se puede adoptar, qué instituciones han de participar en su redacción, y cómo será dicha participación, algo que dependerá de cuál sea el procedimiento indicado en cada caso en concreto. Todo ello obedece a que, como arriba hemos señalado, no existen procedimientos preestablecidos para la elaboración de los distintos tipos de normas, sino que la técnica utilizada por el Tratado de la Comunidad Europea es la de establecer, singularmente, cada vez que uno de sus preceptos habilita para dictar un acto normativo, el procedimiento que en ese caso debe utilizarse⁶⁵.

Por ello, que la base jurídica de una norma comunitaria sea la adecuada, que el fundamento jurídico alegado por cada actuación comunitaria sea correcto, es algo que puede controlar el Tribunal de Justicia, que además ha indicado que una controversia sobre el fundamento jurídico de una norma no tiene un alcance meramente formal, pues la elección del fundamento puede tener consecuencias en la determinación del contenido de los actos impugnados⁶⁶. Y es que, según una jurisprudencia reiterada, la elección de la base jurídica de un acto comunitario debe fundarse en elementos objetivos susceptibles de control jurisdiccional, entre los que figuran, en especial, la finalidad y el contenido del acto⁶⁷.

En definitiva, cuando el Tratado de la Comunidad Europea otorga competencia a la Comunidad para dictar un acto o norma y establece el procedimiento a seguir en ese caso, está estableciendo una garantía en la producción normativa que puede ser asimilada a la reserva de ley empleada por los Estados. Por ello, es posible interponer, alegando que el fundamento o base jurídica de una norma comunitaria no es el adecuado, un recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia⁶⁸, y es función de esta institución enjuiciar la base jurídica de dicha actuación comunitaria, pudiendo llegar a anular dicho instrumento comunitario si su fundamento jurídico no fuera el adecuado⁶⁹. Ello no obstante, la diferencia entre esta garantía y el instituto de la reserva de ley de los Esta-

⁶² De esta forma, ex art. 7.1 del Tratado de la Comunidad Europea, "la realización de las funciones de la Comunidad corresponderá a: un Parlamento Europeo, un Consejo, una Comisión, un Tribunal de Justicia, un Tribunal de Cuentas. Cada institución actuará dentro de los límites de las competencias atribuidas por el presente Tratado".

⁶³ Todo Reglamento o Directiva, en sus primeras líneas, contiene la fórmula: "Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad, y en particular el apartado (...) de su artículo", u otra similar, en dónde se especifica su fundamento jurídico.

⁶⁴ El Tratado de la Comunidad Europea no contiene artículo alguno en el que especifique en qué materias tiene la Comunidad competencias exclusivas (lo que excluye una competencia concurrente de los Estados miembros), ni en que materias las tiene compartidas (donde sí concurre con competencias estatales), sino que la competencia comunitaria aparece recogida de forma expresa a lo largo de todo su articulado, en muchas de sus disposiciones materiales. Cabe señalar que esto es algo que ha cambiado en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, que sí los tiene (*vid.* arts. I-13 y I-14).

⁶⁵ LINDE PANIAGUA, E. (Coord.), *Principios de Derecho de la Unión Europea*, 3.º ed., Madrid, 2006, p. 454. Además, este autor critica que "no siempre se indica con la claridad que sería necesaria el tipo de acto que procede dictar, utilizando menciones que permiten la elección de varios tipo de actos comunitarios...", y constata que el hecho de que "sean varios los órganos que pueden dictar el mismo tipo de normas, mediante procedimientos diferentes e independientes del tipo de norma de que se trate, da una extraordinaria complejidad al sistema de fuentes".

⁶⁶ Asunto 45/86, Comisión c. Consejo, STJCE de 26 de marzo de 1987.

⁶⁷ Asunto C-533/03, STJCE de 26 de enero de 2006, en cuyo pár. 43 el tribunal nos remite a su jurisprudencia anterior: "véanse, en particular, las sentencias de 11 de junio de 1991, Comisión/Consejo, denominada «Dióxido de titanio», C-300/89, Rec. p. I-2867, apartado 10; de 4 de abril de 2000, Comisión/Consejo, C-269/97, Rec. p. I-2257, apartado 43; de 11 de septiembre de 2003, Comisión/Consejo, C-211/01, Rec. p. I-8913, apartado 38, y de 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo, C-338/01, Rec. p. I-4829, apartado 54".

⁶⁸ Art. 230 del Tratado de la Comunidad Europea.

⁶⁹ "El problema de las dobles bases jurídicas para una misma norma se ha originado en parte por la técnica seguida en las sucesivas reformas: se han ido añadiendo o procedimientos o nuevas facultades o nuevos medios de acción sin hacer las adaptaciones necesarias sobre los regímenes anteriormente aplicables. Esto ha provocado abundantes conflictos interinstitucionales e inseguridad jurídica para todos. Es bien evidente que se han multiplicado los contenciosos relacionados con las dobles bases jurídicas (...) Además, las tres Instituciones tienen percepciones muy distintas de la base jurídica que mejor resalta

dos miembros es sustancial, pues, como ya hemos apuntado, el Tratado de la Comunidad Europea contempla, sin vinculación ni relación alguna, diversos instrumentos jurídicos y varios procedimientos de adopción de decisiones⁷⁰.

Tras poner de manifiesto que el ordenamiento comunitario no conoce la técnica de la “reserva de ley”, queremos resaltar ahora que el mismo tampoco prevé figura alguna asimilable a lo que los ordenamientos internos denominan “prestaciones patrimoniales públicas”. Esta circunstancia obedece a que la Comunidad Europea no goza de poder financiero general, lo que explica que el Derecho comunitario no contemple ni haya definido las nociones que integran la parte general de todo Derecho financiero nacional, entre las que se incluye la de “prestación patrimonial pública”. Sin embargo, y como luego veremos, aún no conociendo la figura resulta que, en ocasiones, el ordenamiento comunitario sí impone “prestaciones patrimoniales públicas”⁷¹.

La paradoja anterior tiene una sencilla explicación: en esos particulares casos no nos encontramos ante “prestaciones patrimoniales públicas” derivadas de poder financiero general alguno, poder del que la Comunidad carece⁷² sino ante unas medidas adoptadas por la Comunidad Europea para dar cumplimiento a la política implicada –medio ambiente, agricultura, etc.⁷³– en la que la Comunidad es titular de la competencia⁷⁴. Y es que la Comunidad Europea, con el fin de dotar de efectividad a sus políticas, con la finalidad última de garantizar la plena efectividad de las normas adoptadas en materias que sí son de su competencia (vg. la protección medioambiental), puede adoptar medidas relacionadas con materias como la financiera, la penal o la procesal, en las que no es competente. Así, recientemente el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha afirmado que “(...) en principio, la Comunidad no es competente en materia de Derecho penal ni en materia de Derecho procesal penal (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de noviembre de 1981, Casati, 203/80, Rec. p. 2595, apartado 27, y de 16 de junio de 1998, Lemmens, C-226/97, Rec. p. I-3711, apartado 19). Sin embargo, esta constatación no es óbice para que el legislador comunitario adopte

sus poderes. Así, la Comisión ante la opción de una doble base jurídica valora sobre todo la que prevé una votación del Consejo por mayoría cualificada frente a la unanimidad, que deja sin apenas valor jurídico-político su propuesta. Por el contrario, el Consejo tiende a modificar la propuesta de la Comisión y recalificarla a favor de la base jurídica que le permite votar por unanimidad, pues permite proteger a todos los Estados. Sin embargo, el Parlamento Europeo analiza las propuestas desde la perspectiva del procedimiento que más influencia le permite desplegar: entre la opción consulta o codecisión argumenta a favor de esta última; si la disyuntiva es dictamen conforme o consulta simple, opta por el dictamen conforme; si es entre dictamen conforme o codecisión, prefiere la codecisión” (MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, p. 310).

⁷⁰ No podemos abordar, con detenimiento, el por qué de garantías tan diferentes en la producción normativa nacional y comunitaria. No obstante, no queremos zanjar la cuestión sin apuntar que las causas hay que buscarlas, más allá de los “mecanismos” o técnicas jurídicas, en los principios que residen detrás de cada una de ellas: el principio democrático o autoimposición en el caso de la reserva de ley, y la salvaguarda de la soberanía del Estado a través del principio de atribución de competencias en el sistema comunitario.

⁷¹ Por ejemplo, la tasa láctea y la obligación de entrega de derechos de emisión.

⁷² Por el momento, ese poder financiero general, tradicionalmente ligado a la noción de soberanía, sigue residiendo esencialmente en los Estados miembros. Estos últimos continúan siendo los titulares de la mayor parte del poder tributario en sus tres vertientes: la potestad normativa, las competencias administrativas de gestión y la titularidad de las sumas recaudadas. Sin embargo, existe una serie de disposiciones de Derecho Comunitario que condicionan a los Estados miembros en el ejercicio de su competencia fiscal, bien porque dotan a la Comunidad de capacidad para dictar normas de armonización en ese terreno (armonización positiva), bien porque prohíben que la legislación tributaria nacional suponga un obstáculo para el ejercicio de determinadas libertades fundamentales del mercado exterior (armonización negativa). Sólo en este sentido es posible hablar de un “Derecho financiero comunitario” (HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M., “El derecho fiscal comunitario”, en LÓPEZ ESCUDERO, M., MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J., *Derecho Comunitario Material*, Madrid, 2000, pp. 251-266).

No obstante lo anterior, queremos adelantar aquí que el Tratado de la Comunidad Europea en su art. 175.2 contempla que la Comunidad dicte, para realizar los objetivos medioambientales previstos en el artículo anterior, “disposiciones esencialmente de carácter fiscal”, si bien en este caso el procedimiento a seguir ya no es el de codecisión sino el de consulta y se exige la unanimidad en el Consejo.

⁷³ El Reglamento (CE) n.º 1256/99 del Consejo, de 17 de mayo de 1999, que modifica el Reglamento (CEE) n.º 3950/92 por el que se establece una tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos, invoca como fundamento jurídico el art. 37 del Tratado de la Comunidad Europea que pertenece al Tít. II “Agricultura”; su antecesor invocaba el 43 (hoy modificado y numerado como 37).

El fundamento jurídico de la Directiva que establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero es referido por el primer párrafo de la misma al “Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y en particular al apartado 1 de su artículo 175”, que es el segundo de los tres que conforman el Título XIX del mismo, dedicado al “Medio Ambiente”.

⁷⁴ Recordemos que así lo exige el principio de atribución de competencias.

medidas relacionadas con el Derecho penal de los Estados miembros y que estime necesarias para garantizar la plena efectividad de las normas que dicte en materia de protección medioambiental, cuando la aplicación por las autoridades nacionales competentes de sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias constituye una medida indispensable para combatir los graves atentados contra el medio ambiente⁷⁵.

Pese a ello queremos apuntar que nos parece que las normas comunitarias no tienen siempre en cuenta la peculiar naturaleza de las medidas adoptadas con el fin de dotar de efectividad a una política comunitaria; nos referimos, específicamente, a las prestaciones patrimoniales públicas, tengan o no naturaleza tributaria. Da pues, la impresión, que en ocasiones la acción comunitaria no es totalmente consciente de la naturaleza jurídica de alguna de sus medidas, ni de las repercusiones que las mismas puedan llegar a tener en el seno de los Estados miembros⁷⁶.

Así pues, con la constatación de que el Derecho comunitario es ajeno a la noción de “prestación patrimonial pública” unida a la inicial de que en el Derecho comunitario no existe regla alguna equiparable a la “reserva de ley” de los Estados miembros, cerramos este punto poniendo de manifiesto la idea que lo intitula: la inexistencia de una “reserva de ley” para el establecimiento de “prestaciones patrimoniales públicas” en el Derecho comunitario. Todo lo anterior demuestra, y de manera clara, que las categorías y nociones del Derecho comunitario no coinciden necesariamente con las categorías y nociones del Derecho nacional, ya que aquéllas se determinan en función de las exigencias del primero y de los objetivos de los Tratados⁷⁷. Es más, podemos comprobar que existe un importante grado de alejamiento entre los postulados propios del Derecho financiero en el ordenamiento español y los que se pueden derivar del ordenamiento comunitario⁷⁸.

3. LA OBLIGACIÓN DE ENTREGA DE LOS DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

3.1. La Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003 y su transposición en la Ley 1/2005, de 9 de marzo

Tal y como hemos señalado, la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, impone a las instalaciones emisoras la obligación de entrega de un número de derechos de emisión equivalente al dato de emisiones verificadas por la Administración. El origen de esta Directiva cabe localizarlo en el consentimiento, por la Comunidad Europea, del Protocolo de Kioto⁷⁹ y de los instrumentos económicos flexibles en él previstos, atendiendo a que la materia me-

⁷⁵ Asunto C-176/03, Comisión de las Comunidades Europeas c. Consejo de la Unión Europea, STJCE de 13 de septiembre de 2005; *vid.* en particular los apartados 47 y 48 de la misma.

⁷⁶ Ahora bien, quizá lo que puede suceder en determinadas ocasiones no es que la Comunidad no repare en la naturaleza tributaria que una medida tiene en el ordenamiento jurídico español, sino que dicha naturaleza que nuestro ordenamiento le otorga no sea compartida en el resto de los ordenamientos internos, esto es, que los veintisiete no califiquen igual ese tipo de medidas. Recordemos que la Unión ha de respetar la identidad nacional de sus Estados miembros (art. 6.3 TUE), y que, como dice el Preámbulo del todavía no vigente Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, estamos “unidos en la diversidad”.

⁷⁷ MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, p. 391; al respecto puede verse el Asunto 283/81, CILFIT, STJCE de 6 de octubre de 1982.

⁷⁸ PITA GRANDAL, A.M., “El Derecho Comunitario y la reserva de ley”, Comunicación presentada al Foro Sáinz de Bujanda “Ley General Tributaria y Derecho Comunitario”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 13 de septiembre de 2006, p. 313.

⁷⁹ El Protocolo se adoptó el 11 de diciembre de 1997, entró en vigor el 16 de febrero de 2005, y consta hoy de 170 partes (*status* a 28/03/2007; *vid. Multilateral Treaties Deposited with the Secretary-General*, en <http://untreaty.un.org>).

La Comunidad Europea aprobó el mismo por la Decisión 2002/358/CE del Consejo, de 25 de abril de 2002, relativa a la aprobación, en nombre de la Comunidad Europea, del Protocolo de Kioto a la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, y al cumplimiento conjunto de los compromisos contraídos con arreglo al mismo, y lo consintió el 31 de mayo de 2002, el mismo día que lo hicieron los que entonces eran Estados miembros (Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia Alemania, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Suecia, España y el Reino Unido), ya que éstos se habían comprometido a depositar sus instrumentos de ratificación al mismo tiempo que la Comunidad.

medioambiental⁸⁰ es uno de los ámbitos en los que la competencia es compartida⁸¹ entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, tanto *ad intra* como *ad extra*⁸². Como consecuencia de lo anterior, nos encontramos con que la normativa comunitaria *ad intra* –Directiva 2003/87/CE– para dar cumplimiento a los compromisos de Kioto halla también su fundamento jurídico en la competencia compartida en materia de medio ambiente, y más en concreto en el art. 175.1 del Tratado de la Comunidad Europea, lo que explica que la norma adoptada sea una directiva⁸³ de conformidad con el procedimiento de co-decisión⁸⁴.

Como ya apuntábamos en la introducción, esta obligación ha sido transpuesta literalmente por los artículos 4.2.f) y 27.2 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, dado el carácter detallado de la citada Directiva. Al analizar su incorporación a nuestro ordenamiento, creemos necesario examinar la naturaleza de esta obligación y, en concreto, si puede subsumirse en la categoría de las prestaciones patrimoniales públicas. No obstante y como paso previo a efectos de enmarcar este trabajo, juzgamos indispensable realizar una breve referencia y descripción del régimen de comercio de derechos de emisión, a fin de no errar en nuestro postrero planteamiento. En concreto, resulta imprescindible enfatizar su naturaleza de instrumento económico flexible que introduce el Protocolo de Kioto y que desarrolla la Directiva 2003/87/CE.

En una primera aproximación, podemos señalar que el instrumento para la reducción de emisiones –régimen de comercio de derechos de emisión– consiste en la fijación de un nivel máximo de contaminación para cada Estado miembro con la correspondiente asignación de un determinado número de derechos de emisión por país e industria que no pueden ser sobrepasados, salvo que se adquieran o se generen nuevos derechos. Este sistema se conoce en la doctrina como un sistema de *cap and trade*, es decir, de límite y comercio⁸⁵, dado que, por un lado, implican la restricción cuantitativa de la cantidad de toneladas de gases de efecto invernadero a emitir. Además, por otro lado, supone la creación de un mercado de derechos de emisión al que tienen que acudir las empresas emisoras, que carecen de los derechos necesarios para hacer frente a la obligación de entrega objeto de estudio por haber emitido más contaminación de la que cubren sus derechos, para adquirírselos a aquellas empresas que se encuentran en la situación contraria y que quieren venderlos. Como puede comprobarse, ante la escasez de recursos ambientales, se tiene debidamente en cuenta el interés público a la protección del medio ambiente pero sin distorsionar el comercio internacional ni las inversiones internacionales. De esta forma, puede comprobarse que la finalidad perseguida no es otra que la internalización de los costes de la contaminación por parte las empresas emisoras, con arreglo a la máxima de “quien contamina, paga”⁸⁶. En suma, se pretende que “el contaminador cubra los gastos

⁸⁰ El Tít. XIX del Tratado de la Comunidad Europea, “Medio Ambiente” (arts. 174-176), fue añadido por el TUE al mismo en 1992. Ya antes de su introducción, y pese a la ausencia de competencias en este sector, las instituciones comunitarias habían actuado en este ámbito, y el TJCE había respaldado dicha actuación al afirmar que la protección del medio ambiente era un objetivo comunitario (asunto 240/ 83, de los quemadores de aceite, sentencia de 7 de febrero de 1985, Rec. p. 546).

⁸¹ Precisamente por tratarse de una competencia compartida, la Comunidad hizo entonces una declaración en la que especificaba quienes eran Estados miembros, aclaraba que el fundamento de su competencia para celebrar este tratado residía en el art. 175.1 del Tratado de la Comunidad Europea, y expresaba que la reducción en la cantidad de emisiones acordada en el Protocolo se lograría gracias a la acción conjunta de la Comunidad y sus Estados miembros, en el ámbito de sus respectivas competencias.

⁸² Cuando los Estados atribuyen a la Comunidad Europea competencias en una determinada materia, no sólo le están atribuyendo el poder regularla a efectos internos a través del denominado Derecho derivado, sino también la posibilidad de actuar dicha competencia en el ámbito externo, esto es, el *ius contrahendi* o poder de negociar tratados con otras organizaciones o Estados en el ámbito de la competencia atribuida.

⁸³ Como ya veremos, cuando la Comunidad Europea, de acuerdo con el principio de subsidiariedad (art. 5 del Tratado de la Comunidad Europea), actúa una de las competencias compartidas, suele hacerlo mediante directivas, pues la directiva necesita, por definición, de la acción normativa del Estado (art. 249.3 del Tratado de la Comunidad Europea).

⁸⁴ El procedimiento denominado doctrinalmente de co-decisión se halla establecido en el art. 251 del Tratado de la Comunidad Europea.

⁸⁵ Vid. 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, pp. 743 y ss.

⁸⁶ Este principio fue adoptado por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico el 26 de mayo de 1972, “polluter pays principle”. Si bien son muchos los Estados que exigen el cumplimiento de este principio a sus empresas y ciudadanos, el principio “quien contamina, paga”, no ha conseguido incorporarse al Derecho Internacional general (*vid.*, entre otros, las consideraciones de GUTIÉRREZ ESPADA, C., “La contribución del Derecho Internacional del Medio Ambiente al

de prevención de la contaminación y las medidas de control introducidas por las autoridades públicas para asegurar que el ambiente se mantenga en un estado aceptable⁸⁷, rechazándose la necesidad de una intervención generalizada del sector público así como la asunción por éste de la total responsabilidad por la degradación ambiental⁸⁸.

Como instrumento económico que es, la principal ventaja que se presupone a este nuevo sistema es el de asegurar el cumplimiento del objetivo fijado de manera eficiente, con el menor coste posible⁸⁹. Así, cualquier empresa que pretenda emitir más gases de los que se le han asignado, deberá adquirir o generar los correspondientes derechos de emisión de los que carezca. En cambio, toda aquella compañía que haya emitido gases por debajo de la cantidad asignada o que haya generado derechos en cuantía superior a la que necesitaba, podrá transmitirlos a otros agentes económicos. Este razonamiento de eficiencia económica vendría motivado porque es el mercado y, en concreto, los agentes económicos, los que ponderan los costes y beneficios de las distintas alternativas existentes: reducción de emisiones, compra de derechos, etc. Así, suponiendo que cada agente trate de maximizar su propia utilidad, el mercado acabará asignando los recursos –los derechos de emisión y, por lo tanto, las emisiones– de manera óptima. De esta forma, el precio de éstos coincidirá con el coste marginal de reducir las emisiones, que será el mismo para todos los emisores, reduciéndose las emisiones allí donde menor coste económico conlleve la reducción⁹⁰.

En definitiva, cobra vital importancia en este régimen de comercio y, por tanto, también en materia de cuantificación del precio de los derechos, la combinación de la oferta y la demanda. Profundizando en este planteamiento, y como peculiaridad de este instrumento económico, cabe resaltar que la citada obligación de entrega no puede ser redimida a metálico, dado que, además de la sanción que se impone en caso de incumplimiento, subsiste la obligación de entrega de los derechos de emisión, pudiendo, en ocasiones, convertirse en una medida de imposible cumplimiento. Como ya veremos, esta particularidad incide sobremanera en la naturaleza de la obligación e impide su cuantificación subsidiaria a efectos de su cumplimiento.

Como reflexión final, debemos subrayar que la introducción de este nuevo instrumento se ha realizado, en cierta medida, en sustitución de la fiscalidad medioambiental y, en especial, de los impuestos sobre emisiones atmosféricas⁹¹. En concreto, hasta fechas recientes, los tributos ambientales habían sido los principales instrumentos económicos utilizados como solución a los acuciantes problemas de contaminación, primando una finalidad extrafiscal⁹². No obstante y dado que tanto la

desarrollo del Derecho Internacional contemporáneo”, ADI, 1998, vol. XIV, pp.113-200, p.170). En el ámbito estrictamente comunitario, el citado principio no fue introducido en el Tratado de la Comunidad Económica Europea hasta 1986, pero estuvo presente desde el Primer Programa de Acción comunitario en materia de medio ambiente, que data de 1973; sin embargo, la aplicación del principio no se ha caracterizado, precisamente, por su rigor, por lo que los más recientes Programas sobre la materia han insistido en la conveniencia de dotar al citado principio de mayor aplicabilidad (vid. PLAZA MARTÍN, C., *Derecho ambiental de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 175-179).

⁸⁷ POTIER, M., “Las experiencias de la OCDE con el principio de que “quien contamina, paga” en la obra colectiva *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, Sedesol, Méjico, 1992, pp. 27 y ss.

⁸⁸ GARCÍA ALVÁREZ, A., “Instrumentos económicos para ejecutar políticas ambientales gubernamentales” en la obra colectiva *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, Sedesol, Méjico, 1992, pp. 40 y ss.

⁸⁹ Algunos cálculos indican que el comercio comunitario entre los productores de energía y las industrias que constituyen sus principales clientes podría reducir en cerca de un quinto los costes que se derivan del cumplimiento de los compromisos de Kioto asumidos por la Comunidad en comparación con los que generaría la adopción de planes nacionales distintos en los que no esté previsto el comercio de derechos de emisión entre Estados miembros. Ello equivale a un ahorro potencial de 1.700 millones de euros al año. Vid. el *Libro Verde sobre el comercio de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea* (*COM/2000/0087 final*).

⁹⁰ Vid. por todos la obra colectiva dirigida por YÁBAR STERLING, A., *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

⁹¹ Así y frente a la limitación al ámbito de la imposición autonómica –impuesto 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– del gravamen de las emisiones atmosféricas en España, un buen número de Estados miembros de la Unión Europea –Dinamarca, Finlandia, Italia, Suecia, etc.– tienen impuestos nacionales sobre el CO₂, SO₂ o NO_x cuya base imponible viene representada por las toneladas emitidas de estos gases de efecto invernadero.

⁹² De esta forma, con el establecimiento de tributos ecológicos se pretendía orientar los procesos productivos, estimulando e incentivando comportamientos más respetuosos con el entorno natural, al implicar la inclusión de los costes ambientales –tributo correspondiente– en el precio de los bienes o servicios.



fiscalidad como otras medidas internas –fundamentalmente, imposición de sanciones, acuerdos medioambientales e instrumentos voluntarios⁹³– se habían revelado insuficientes para reducir los niveles de contaminación⁹⁴ y, en particular, para cambiar las actitudes de los agentes económicos respecto al medio ambiente⁹⁵, la comunidad internacional se ha decantado por el empleo de instrumentos económicos flexibles y, en concreto, por el sistema de los permisos negociables.

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. Por último, 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 implantación⁹⁶. Por el contrario, somos partidarios de aprovechar la sinergia que se puede producir entre las mismas a efectos de que los reglamentos técnicos, la fiscalidad⁹⁷ y los acuerdos medioambientales puedan completar los nuevos instrumentos previstos en el Protocolo de Kioto. 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.

3.2. La naturaleza de prestación patrimonial pública de la obligación de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Como ya hemos apuntado al inicio de este trabajo, la transposición del régimen de comercio de derechos de emisión a nuestro ordenamiento interno conlleva la incorporación de una prestación patrimonial pública. Sin embargo, a fecha de hoy, esta afirmación debe ceñirse únicamente a los supuestos de obligación de entrega de los derechos de emisión previstos para las instalaciones sujetas al ámbito de la Ley 1/2005 como consecuencia de la contaminación emitida y verificada. Esta restricción obedece a que, por el momento, la asignación inicial de los derechos de emisión en los Planes Nacionales de Asignación es gratuita, razón por la cual no puede atribuírsele la citada naturaleza. Cuestión distinta sería el supuesto de la subasta, en cuyo caso nos encontraríamos ante una prestación patrimonial pública⁹⁸.

Retornando al ámbito de la obligación de entrega de derechos de emisión, algunos autores han localizado en la obligación de comprar los citados derechos⁹⁹ una prestación patrimonial

⁹³ Sistemas de gestión medioambiental (normas ISO, etiquetas ecológicas, etc.), incentivos fiscales a la inversión en medio ambiente, etc.

⁹⁴ 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, pp. 405 y ss.

⁹⁵ GIJÓN VON KLEIST, R., “Efectos del Protocolo de Kioto y de la Directiva de Comercio de Emisiones sobre el sector productivo español”, Información Comercial Española, *ICE-Revista de economía*, n.º 822, 2005 (Ejemplar dedicado a: Protocolo de Kioto, el difícil equilibrio entre medio ambiente y competitividad), pp. 79 y ss.; 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*, n.º 4, 2005, pp. 39 y ss.

⁹⁶ A este respecto, *vid.* BILBAO ESTRADA, I. y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I., “Régimen tributario de los derechos de emisión de CO₂”, *Tribuna fiscal*, n.º 190-191, pp. 36-39.

⁹⁷ 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, pp. 405 y ss.

⁹⁸ En relación con la posibilidad de atribuir naturaleza tributaria a esta prestación patrimonial pública, se nos suscitan dudas por la consideración que se pueda tener de la atmósfera. A este respecto, cabe señalar que, en el caso de considerar la atmósfera como integrante del dominio público, nos encontraríamos ante una tasa, en la que tanto su cuantificación por referencia al valor de mercado –art. 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos– como el método de la subasta sería admisible. Sin embargo, la ausencia de inclusión de la atmósfera como uno de los bienes naturales integrantes del dominio público nos impide afirmar la citada naturaleza tributaria con rotundidad.

⁹⁹ Esta afirmación debe ser rechazada dado que no se impone la obligación de comprarlos al permitirse a los agentes económicos la generación de derechos de emisión mediante mecanismos de desarrollo limpio o proyectos de reducción conjunta. Así, mientras que los primeros consisten en inversiones en proyectos de reducción de emisiones en países en vías de desarrollo a cambio de créditos para el cumplimiento de objetivos propios de reducción; los segundos suponen la ejecución de forma conjunta entre empresas de dos países desarrollados de proyectos de reducción de emisiones de forma complementaria a las medidas locales.

impuesta por los poderes públicos a favor de un sujeto privado –por la obligación de compra– para la consecución de determinados intereses públicos¹⁰⁰. En cambio, a nuestro juicio, no existe tal obligación de compra sino únicamente de entrega, tal y como establece la Ley 1/2005, de 9 de marzo, sin que tenga incidencia alguna la forma en la que nos hayamos procurado –adquisición, generación, cesión, etc.– los derechos de emisión. Realizada esta distinción, vamos a intentar demostrar a continuación como concurren en la citada obligación de entrega la totalidad de los requisitos que la doctrina y el Tribunal Constitucional 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 satisfacerla¹⁰¹. A este respecto, el Tribunal Constitucional 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”. 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 –por ejemplo cuando surge de la prestación de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria– y también cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación”¹⁰².

Respecto al análisis del tipo de coactividad, cabe volver a traer a colación la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional y encuadrar la obligación de entrega objeto de estudio en los supuestos descritos en la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre. Así, nos encontramos ante un supuesto en que, en cierta forma, concurre la coactividad tanto desde un punto vista formal como material. En concreto y como ya hemos indicado, por una parte, la obligación de entrega de tantos derechos de emisión se impone en la Ley 1/2005, sin que, por otra parte, pueda considerarse la decisión de contaminar como voluntaria, dado que su desistimiento implicaría necesariamente la renuncia a determinadas actividades industriales que, por el producto a realizar, conllevan ineludiblemente la emisión de gases de efecto invernadero.

Llegados a este punto, podría ponerse en duda el carácter patrimonial y público de dicha obligación, a efectos de descartar la atribución de la citada naturaleza. No obstante, juzgamos que ambas notas concurren en la obligación de entrega de 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”¹⁰³. Sin embargo y respecto al caso concreto que nos ocupa, creemos que el carácter pa-

¹⁰⁰ GUTIÉRREZ FRANCO, Y., y HERRERA MOLINA, P.M., “Los nuevos instrumentos económicos para el fomento de energías renovables desde la perspectiva del Derecho financiero comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 237, 2004, páginas 56 y 57.

¹⁰¹ 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 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.

¹⁰² FJ 3 de la STC 185/1995, de 14 diciembre. *Vid.* con respecto a las prestaciones patrimoniales públicas, LOZANO SERRANO, C., “Las prestaciones patrimoniales... *Op. cit.*, pp. 25 y ss.; RIVAS NIETO, E., *Los tributos atípicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006, pp. 17 y ss.

¹⁰³ *Vid.* GRAU RUIZ, A., *Ideas para un... Op. cit.*, p. 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.

trimonial de la prestación es innegable¹⁰⁴ en virtud de lo afirmado en relación con su naturaleza de instrumento flexible de carácter económico. En concreto, no debe perderse de vista que la finalidad de su introducción no es otra que la de que las empresas emisoras internalicen los costes de la contaminación de la forma más eficiente, a fin de dar cumplimiento al principio de “quien contamina, paga”. Como es fácilmente apreciable, estas prestaciones no tienen finalidad recaudatoria¹⁰⁵ alguna sino que han sido establecidas en aras a lograr la efectividad de la correspondiente política¹⁰⁶, radicando la especialidad de este supuesto en que la prestación patrimonial pública tiene su origen en el ejercicio de las competencias de la Unión Europea en materia de medio ambiente.

Acerca del carácter público de la prestación, debemos subrayar que la entrega de derechos debe realizarse al ente público para hacer frente a los compromisos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero derivados del Protocolo de Kioto. A este respecto, cabe traer a colación las palabras de VILLAR EZCURRA que señala que “las políticas al servicio del medio ambiente, que en España se amparan en los artículos 43 y 45 de la Constitución, en buena medida están prede-terminadas por el Derecho de la Comunidad Europea, que está utilizando unas modalidades de servicio público que no se corresponden plenamente con las construcciones del Derecho Administrativo tradicional. Las previsiones del legislador comunitario y por “transposición” del legislador estatal se anticipan a las necesidades públicas. Están dando lugar a fórmulas que liberan para el futuro al sector público de obligaciones que tendría que financiar con recursos tributarios a cargo de sus presupuestos de gastos. Por ello, 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”¹⁰⁷.

En definitiva, si bien esta obligación de entrega de derechos de emisión no supone ingreso alguno sí que implica un importante ahorro, dado que las obligaciones contraídas por España –Protocolo de Kioto y Directiva– son de ineludible cumplimiento, con independencia de que las empresas a las que se impone esta prestación patrimonial las cumplan o no. Todo esto sin obviar la finalidad pública que subyace con la introducción del régimen de comercio de derechos de emisión que no es otra que la protección del medio ambiente, que no olvidemos corresponde al poder público, según lo establece el art. 45 de nuestra Constitución¹⁰⁸.

No obstante y como siguiente paso, 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 la necesidad de cumplir con los principios de Justicia tributaria. A este respecto y siguiendo a VILLAR EZCURRA, constatamos las dificultades de reconducir las nuevas figuras que se recogen en normas comunitarias en nuestras actuales categorías tributarias¹⁰⁹. Abundando en este planteamiento, juzgamos que, 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 Constitución¹¹⁰. Éste es precisamente el caso de la obligación de entrega de tantos derechos de emisión como toneladas de gases de efecto invernadero emitidas y verifica-

¹⁰⁴ 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... *Op. cit.*, p. 29).

¹⁰⁵ No obstante, siguiendo a LOZANO SERRANO, podemos afirmar que, en este caso concreto, la obligación de entrega de los derechos de emisión constituye, en cierta forma, una contribución al sostenimiento de los gastos públicos al suponer un menor gasto para el Estado, además de satisfacer otros fines públicos como es la protección del medio ambiente (“Las prestaciones patrimoniales... *Op. cit.*, pp. 35, 37 y 46). Por estas razones, el citado autor se plantean sino serían también aplicables a las prestaciones patrimoniales públicas los principios de Justicia financiera.

¹⁰⁶ *Vid.* VILLAR EZCURRA, M., “Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario”, *Crónica Tributaria*, n.º 100, 2001, pp. 23-48.

¹⁰⁷ *Id.*, *Id.*

¹⁰⁸ *Vid.* respecto a la finalidad pública que dota del carácter público a las prestaciones patrimoniales, LOZANO SERRANO, C.: “Las prestaciones patrimoniales... *Op. cit.*, pp. 28 y ss.

¹⁰⁹ *Vid.* VILLAR EZCURRA, M., “Exigencias del derecho... *Op. cit.*, pp. 23-48.

¹¹⁰ STC 121/2005, de 10 de mayo, FJ 6.

das, en que no es posible reconducirla a las categorías tributarias¹¹¹: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Sin embargo y como colofón a este planteamiento, vamos a hacer una breve referencia a las peculiaridades de esta prestación patrimonial, a los efectos de enmarcar los problemas de su incorporación a nuestro ordenamiento.

Así pues, nos encontramos ante una “prestación patrimonial pública” derivada del ejercicio de la competencia de la Comunidad en materia de medio ambiente dirigida a dar cumplimiento a la citada política comunitaria, sin que, en ningún caso, pueda pensarse que deriva de un poder financiero comunitario general alguno¹¹², dado que la citada organización internacional carece del mismo. Este planteamiento puede comprobarse en la propia norma de transposición -Ley 1/2005- que insiste en este punto al aclarar, en su Exposición de Motivos, que es una “norma sustancialmente medioambiental. Así, tanto su objetivo –contribuir a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero– como su origen –los compromisos asumidos con arreglo al Protocolo de Kioto y la propia directiva–, le otorgan ineludiblemente ese carácter”.

Tal y como hemos referido en el epígrafe anterior, la Comunidad Europea no goza de poder financiero general, lo que explica que el Derecho comunitario no haya definido la noción de “prestación patrimonial pública”, las categorías tributarias, etc.¹¹³ En esta línea, cabe añadir que, a nuestro juicio, en los inicios de la Comunidad, las reservas de ley existentes en materia de prestaciones patrimoniales públicas eran identificadas, en la práctica, exclusivamente con una reserva de ley tributaria¹¹⁴. Razón por la cual, creemos que los Estados miembros, en la cesión de competencias a la Comunidad, no pensaron siquiera la posibilidad de que la efectividad de determinadas políticas comunitarias conllevara el establecimiento de dichas prestaciones ni que se pudiera generar conflicto alguno con sus textos constitucionales, como a continuación intentaremos demostrar. En definitiva, podemos constatar como la ausencia en el Derecho comunitario tanto de la noción de prestación patrimonial pública como de cualquier tipo de regla que pueda ser asimilada a la reserva de ley de los Estados miembros constituye el origen del conflicto con las Constituciones de los Estados miembros y, en concreto, de las interpretaciones que de la misma realizan sus Tribunales Constitucionales.

3.3. La problemática de la incorporación al ordenamiento español de la obligación de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Como ya hemos indicado, el objeto principal de este trabajo es cuestionarnos el cumplimiento del principio de reserva de ley –art. 31.3 de la Constitución Española– en la incorporación al ordenamiento español de la prestación patrimonial pública consistente en la obligación de entrega de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, tal y como se ha producido en la Ley 1/2005. Este planteamiento ya había sido apuntado por la doctrina y, en especial, por VILLAR EZCURRA al señalar que existe una cuestión “que todavía no ha calado en toda su extensión en nuestra doctrina jurídico-tributaria, y es la incidencia de las normas tributarias emanadas de la Comunidad Europea en el principio de reserva de Ley en materia tributaria que establecen los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española”¹¹⁵.

¹¹¹ Este razonamiento se ve reforzado por el procedimiento de adopción de la Directiva 2003/87/CE. En concreto, si se hubiese querido adoptar una disposición esencialmente de carácter fiscal hubiese sido necesaria la unanimidad de los Estados en el Consejo tras la consulta al Parlamento y al Comité de Regiones (artículo 175.2 del Tratado de la Comunidad Europea), frente al procedimiento de codecisión que ha presidido la adopción de la citada Directiva (cuya base jurídica es el artículo 175.1 del Tratado de la Comunidad Europea). Por tanto y dado que no nos consta que la segunda vía llegara a plantearse en el ámbito comunitario, deducimos que los Estados no tenían *in mente* crear carga tributaria alguna.

¹¹² En materia medioambiental, resulta posible que la Comunidad adopte disposiciones esencialmente de carácter fiscal. No obstante, para su aprobación es necesaria la unanimidad de los Estados en el Consejo tras la consulta al Parlamento y al Comité de Regiones (artículo 175.2 del Tratado de la Comunidad Europea). Así, mediante este procedimiento, se persigue salvaguardar al máximo la soberanía en materia fiscal.

¹¹³ *Vid. supra* epígrafe 2.4.

¹¹⁴ Si bien la jurisprudencia italiana sobre la materia es muy anterior, *vid.* Corte costituzionale, sentenza n.º 215 del 1998; Corte costituzionale, sentenza n.º 236 del 1994; Corte costituzionale, sentenza n.º 127 del 1988; Corte costituzionale, sentenza n.º 72 del 1969; Corte costituzionale, sentenza n.º 55 del 1963.

¹¹⁵ *Vid.* VILLAR EZCURRA, M., “Exigencias del derecho... *Op. cit.*, pp. 23-48.

Una vez individualizada la prestación patrimonial pública objeto de nuestro estudio y realizado el esbozo genérico del principio de reserva de ley, juzgamos que el análisis del cumplimiento del citado principio en el caso de la incorporación de prestaciones provenientes del Derecho comunitario debe realizarse en una doble vertiente. En primer lugar, nos cuestionaremos si la norma comunitaria que prevé la prestación patrimonial correspondiente da directa y formalmente cumplimiento a la exigencia constitucional anteriormente citada. Como ya veremos, en relación con este punto, resultará determinante el tipo de norma de comunitaria aprobada, en virtud de la necesidad de una norma de transposición para su incorporación al ordenamiento español. En nuestro estudio y sin perjuicio de que realicemos una breve reflexión genérica al reglamento comunitario, nos centraremos en el supuesto de las directivas, dada la previsión de la obligación de entrega de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en una norma de este tipo. En concreto, analizaremos si resulta necesario que la citada norma de transposición tenga o no rango de ley, para dar cumplimiento a la previsión que establece el art. 31.3 de la Constitución de que las prestaciones patrimoniales públicas se establezcan con arreglo a la Ley.

En segundo lugar, y en íntima relación con la reflexión anterior, será necesario plantearse si constituye una exigencia ineludible, atendiendo al principio de reserva de ley que, bien la norma comunitaria, bien la norma interna que la transponga o desarrolle, contengan, a tenor de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, los elementos esenciales de la prestación patrimonial pública: supuestos en que se origina la prestación, sujeto obligado a cumplirla, cuantificación, etc. En este caso, resultará igualmente determinante el tipo de norma comunitaria que imponga la prestación y su necesidad de transposición. A estos efectos, analizaremos brevemente como los reglamentos comunitarios son de aplicación directa -sin necesidad de norma de desarrollo alguna- y escapan del control de constitucionalidad que puede realizar nuestro Tribunal Constitucional, razón por la cual en caso de incumplimiento cabría estudiar si esto puede vulnerar los ordenamientos internos de los diversos Estados miembros y, en concreto, el nuestro; o si, por el contrario, los mismos tienen una obligación implícita de intervención normativa tanto para asegurar la eficacia del Derecho comunitario como para salvar la aparición de conflictos con los ordenamientos nacionales¹¹⁶. Sin embargo y en relación con las directivas, como bien es sabido, es necesaria una norma de transposición, respecto a la cual nos preguntamos si es necesario que, en caso de que la directiva no prevea los elementos esenciales de la prestación, el legislador nacional los prevea en la norma de transposición con rango de ley. Éste será precisamente el eje central sobre el que girará el siguiente epígrafe en el que intentaremos recalcar que la polémica surge como consecuencia de la interpretación que ha realizado nuestro Tribunal Constitucional del art. 31.3 de nuestra Constitución. En definitiva, intentaremos demostrar como la normativa comunitaria deja en manos del legislador nacional velar por el cumplimiento de su ordenamiento interno y, en particular, de sus exigencias constitucionales; o, si ello no fuera posible el Estado tendría que plantearse la reforma de su Constitución.

Por último y en relación con la obligación de entrega de derechos de emisión de gases de efecto invernadero prevista en la Directiva 2003/87/CE, el problema va más mucho más allá, dada la naturaleza de instrumento económico del régimen de comercio de derechos de emisión del que deriva la prestación patrimonial pública objeto de estudio. En este caso, la dificultad no radica en la utilización de la ley ni, incluso, en la falta de voluntad del legislador español de fijar los elementos esenciales. Por el contrario, nos encontramos ante una Directiva detallada que prevé tanto el supuesto de hecho que determina el nacimiento de la obligación como los sujetos llamados a satisfacerla; de esta forma, sólo podemos constatar la ausencia de regulación de los elementos de cuantificación de la prestación patrimonial pública impuesta, carencia que radica en la complejidad de su fijación. En particular, las características de los citados derechos, su vinculación a la oferta y a la demanda, y su consiguiente negociación en las bolsas de CO₂, dificultan la fijación de los citados elementos de cuantificación al ser establecidos únicamente por el mercado. Por tanto, será necesario dilucidar si la flexibilidad de la reserva de ley puede amparar la ausencia de cuantificación de la prestación patrimonial pública que estamos analizando, posibilidad ésta que resulta cuestionable al no garantizar debidamente unas exigencias mínimas de predictibilidad¹¹⁷ o seguridad jurídica.

¹¹⁶ En este sentido, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R., "La tasa láctea en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional (I): una extravagante doctrina sobre la reserva de ley", *Quincena Fiscal*, n.º 19, 1999, pp. 5-10.

¹¹⁷ VILLAR PALASÍ, J.L. y SUÑÉ LLINAS, E. "Artículo 9.º... *Op. cit.*, p. 567.

4. LA APLICACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY: ESPECIAL REFERENCIA A LAS DIRECTIVAS Y SU TRANSPOSICIÓN

En relación con el análisis de la aplicación interna del Derecho comunitario, debemos comenzar recordando algo que, por sabido, no debe ser obviado: el Derecho comunitario es un ordenamiento jurídico distinto del internacional y de los nacionales. Es decir, nos encontramos ante un nuevo ordenamiento jurídico¹¹⁸, un ordenamiento propio e integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros, nacido de la atribución de competencias que los Estados han realizado a la Comunidad, en virtud de la cual éstos han limitado, aunque en ámbitos restringidos, sus derechos soberanos, creando un cuerpo de Derecho aplicable a sus súbditos y a ellos mismos¹¹⁹.

Este ordenamiento jurídico comunitario, que tiene su origen en la transferencia a las Comunidades Europeas de competencias estatales¹²⁰, se apoya en una *summa divisio* entre las normas originarias y derivadas, ya presente desde el origen de la construcción europea. Así, mientras que las normas originarias se identifican sustancialmente con los tratados constitutivos y las normas convencionales que los han modificado a lo largo del tiempo, las normas derivadas se caracterizan esencialmente por tratarse de un conjunto de modos de instrumentación jurídica con fundamento en la norma constitutiva, proviniendo el grueso de éstas del sistema de atribución de competencias que otorga al sistema institucional los poderes jurídicos necesarios para la consecución de los fines y objetivos establecidos en la norma originaria¹²¹.

En consecuencia, el “grueso” del Derecho comunitario derivado está formado por el conjunto de normas y actos¹²² de las instituciones comunitarias. En epígrafes anteriores ya adelantábamos la excepcional complejidad del sistema de fuentes, en particular del bloque normativo denominado “Derecho derivado”. Esta complejidad es debida a un conjunto de causas que ahora recordamos: la concurrencia de diversos instrumentos no jerarquizados, sino diferenciados en función de su destinatario, alcance y efectos; la concurrencia de varios procedimientos de adopción de decisiones (consulta, concertación, cooperación, codecisión y dictamen conforme); la diversa manera en que participan las instituciones comunitarias en la elaboración de un acto o norma, variación que depende de cuál sea el procedimiento prescrito en cada caso¹²³; la inexistencia de vínculo alguno

¹¹⁸ Asunto 26/62, Van Gend & Loos, STJCE de 5 de febrero de 1963.

¹¹⁹ Asunto 6/64, Costa contra ENEL, STJCE de 15 de julio de 1964.

Esta doctrina jurisprudencial ha sido recogida por nuestro Tribunal Constitucional, que en su STC 252/1988, de 29 de diciembre, afirma que “en resumidas cuentas, a partir de la fecha de su adhesión, el Reino de España se halla vinculado al Derecho de las Comunidades Europeas, originario y derivado, el cual –por decirlo con palabras del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas– constituye un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros y que se impone a sus órganos jurisdiccionales (Sentencia COSTA/ENEL, de 15 de julio de 1964)”.

¹²⁰ Transferencias que se producen a través de normas internacionales de naturaleza convencional, esto es, a través de tratados internacionales, en particular los constitutivos y los que los han ido modificando hasta hoy. Nos encontramos, pues, ante tratados por los que se atribuye a una organización internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución, y para los que la misma exige, en su art. 93, la autorización por ley orgánica. Estas leyes orgánicas han sido calificadas por nuestro Tribunal Constitucional de “orgánico-procedimental” (*vid.* el FJ 4 de la STC 28/1991, de 14 de febrero de 1991), ya que, hasta ahora, se han limitado a contener un par de artículos, un primero en el que se recoge la autorización parlamentaria para ratificar el tratado en cuestión, y un segundo artículo en que se fija la fecha a partir de la cual puede depositarse el instrumento de ratificación (*vid.*, por todas, la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto de 1985). Por ello, DIEZ DE VELASCO considera que “la naturaleza material del acto parlamentario es una autorización” (DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 15 ed., Tecnos, Madrid, 2005, p. 179).

¹²¹ MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, pp. 334-335.

¹²² La prácticamente inexistente separación de poderes legislativo y ejecutivo en la Comunidad, que permite que Consejo y Comisión puedan dictar normas y actos indistintamente, o conjuntamente, o con el concurso del Parlamento Europeo, y que este último no tenga poderes normativos propios, hace especialmente compleja la distinción entre normas y actos en el seno de la misma. Al margen de dicha cuestión es preciso tener en cuenta que la denominación “actos comunitarios” que luce en los Tratados sirve tanto para las normas como para los actos propiamente dichos. Obsérvese que los artículos 251 y 252 del Tratado de la Comunidad Europea, que regulan procedimientos de elaboración de normas y actos, utilizan la denominación genérica de “acto” (LINDE PANIAGUA, E. (Coord.), *Principios de Derecho... Op. cit.*, p. 219).

¹²³ Esta circunstancia es especialmente apreciable en el caso del Parlamento Europeo.

entre acto normativo y procedimiento¹²⁴; el método empleado por el Tratado de la Comunidad Europea de intentar explicitar, caso por caso, cómo ha de ser ejercida cada competencia por la Comunidad (qué instrumento o instrumentos normativos cabe adoptar y el procedimiento que en ese caso debe utilizarse); y que, pese a lo anterior, el Tratado no siempre indica de manera clara qué tipo de norma procede dictar en cada caso en concreto, aunque sí especifica siempre el procedimiento a seguir. En resumen, la complejidad del Derecho Derivado es consecuencia del hecho de que son varias las instituciones que pueden participar para dictar el mismo tipo de normas, pero mediante procedimientos diferentes e independientemente de qué norma se trate.

En el estudio del Derecho Derivado adquiere suma relevancia el art. 249 del Tratado de la Comunidad Europea, que contiene una tipología de actos normativos que incluye a los siguientes: reglamento¹²⁵, directiva, decisión, recomendación y dictamen¹²⁶; adelantamos, por su importancia para este estudio, que sólo los tres primeros son vinculantes. Además, y como antes anunciamos, nos encontramos ante una mera enumeración, ya que dichos instrumentos se diferencian esencialmente en función de sus efectos, su alcance en relación con la mediatización estatal, y la identificación de sus destinatarios, sin existir relación de jerarquía alguna entre los mismos¹²⁷.

Aunque, por el objeto de este trabajo, pretendemos centrar nuestro análisis en el estudio de la directiva¹²⁸ y su correcta transposición o aplicación¹²⁹, juzgamos extremadamente útil examinar, a continuación y de manera sucinta, el reglamento comunitario, para una mejor comprensión de aquella y a los efectos de extraer conclusiones que pudieran ser extensivas a todas las normas comunitarias¹³⁰.

A diferencia de la directiva, el reglamento comunitario, ex art. 249.2 del Tratado de la Comunidad Europea, tiene un alcance general, es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro. Estamos, pues, ante un acto típico vinculante, caracterizado por las notas de alcance general, abstracción, obligatoriedad de todos sus elementos y aplicabilidad dire-

¹²⁴ Con carácter general no se estipula un procedimiento distinto para adoptar cada una de las normas, sino que el Tratado de la Comunidad Europea emplea una técnica casuística que pretende explicitar, caso por caso, cómo ha de ser ejercida cada competencia por la Comunidad: qué instrumento se puede adoptar y el procedimiento que en ese caso debe utilizarse.

¹²⁵ A partir de ahora, y con el fin de evitar toda confusión con la norma emanada en España del ejecutivo y genéricamente denominada "reglamento", siempre que contemplemos el reglamento del art. 249 del Tratado de la Comunidad Europea hablaremos del "reglamento comunitario".

¹²⁶ El art. 149. 1 del Tratado de la Comunidad Europea dispone que "para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones y dictámenes, en las condiciones previstas en el presente Tratado".

¹²⁷ Que la falta de jerarquía normativa es una debilidad del sistema es algo que ha sido puesto de manifiesto desde hace años. Así, la Conferencia Intergubernamental sobre la Unión Política de 1991, que habría de desembocar en el Tratado de la Unión Europea en Maastricht, conoció de varias propuestas dirigidas a modificar la tipología de los actos y a introducir cierta jerarquía entre ellos. Las propuestas no cuajaron pero el asunto mereció una Declaración aneja al Tratado de la Unión Europea en Maastricht: "La Conferencia conviene en que la Conferencia Intergubernamental que se convocará en 1996 estudie la medida en que sería posible revisar la clasificación de los actos comunitarios, con vistas a establecer una adecuada jerarquía entre las distintas categorías de normas". El Tratado de Ámsterdam no recogió modificación alguna, y en la Declaración 23 aneja al Tratado de Niza se aplazó la cuestión hasta la nueva Conferencia Intergubernamental de la que salió, en 2004, el Tratado Constitucional, texto que aborda una redefinición del sistema de actos comunitarios, introduciendo con mucha prudencia el principio de jerarquía normativa en el sistema (MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, p. 334).

¹²⁸ A este respecto, cabe resaltar que cada uno de los términos que emplea el art. 249 del Tratado de la Comunidad Europea para definir la directiva parece haber sido elegido para oponer radicalmente este tipo de norma al reglamento comunitario. *Vid.* ISAAC, G., BLANQUET, M., *Droit general... Op. cit.*, p. 206.

¹²⁹ "Si la Cour utilise certes parfois le terme d' "exécution" pour l'action nationale, elle évoque souvent aussi une "traduction", ou "introduction" de la directive, la formule de la "transposition" étant certainement la plus traditionnelle. Ces trois dernières formulations résonnent fâcheusement selon une tonalité que l'on pourrait croire dualiste, proche de la "réception", ou "transformation" et on préférera retenir l'expression de "mise en œuvre" (ISAAC, G., BLANQUET, M., *Droit general... Op. cit.*, p. 205).

¹³⁰ No nos detendremos en el examen de la decisión dado que la misma, al ser "obligatoria en todos sus elementos para todos sus destinatarios", tiene una naturaleza de acto jurídico individual, pudiendo ser asimilada a nuestro acto administrativo siempre que su destinatario sea una persona física o jurídica (y no un Estado).

El TJCE reseña que las características esenciales de la decisión derivan de la limitación de los destinatarios a que se dirige, frente al reglamento, que es esencialmente normativo ("2. The essential characteristics of a decision arise from the limitation of the persons to whom it is addressed, whereas a regulation, being essentially of a legislative nature, is applicable not to a limited number of persons, defined or identifiable, but to categories of persons viewed abstractly and in their entirety. Consequently, in order to determine in doubtful cases whether one is concerned with a decision or a regulation, it is necessary to ascertain whether the measure in question is of individual concern to specific individuals..."). *Asuntos acumulados 16 y 17/72, Confédération nationale des producteurs de fruits et légumes, STJCE de 14 de diciembre de 1962).*

cta (sin intermediación estatal) en todos los Estados miembros, que lo convierten así en el instrumento de regulación jurídica más acabado dentro del sistema comunitario, y asimilable a una ley nacional¹³¹, con independencia de cual fuera el procedimiento por el que se adoptó y, en consecuencia, de cómo intervino en el mismo el Parlamento Europeo¹³².

El último de sus rasgos, la “aplicabilidad directa”, explica que todo reglamento comunitario tenga que ser publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea¹³³, pues los mismos no sólo producen efectos inmediatos sobre los particulares, sino que los originan sin necesidad de promulgación de ningún acto normativo interno en los ordenamientos de los Estados miembros. De esta forma, queda prohibida cualquier actividad por parte de los Estados que pueda poner en cuestión la inmediatez de la efectividad del reglamento comunitario, o dicho de otro modo, de entrada, la intermediación estatal no es necesaria ni procedente. Y es que el reglamento comunitario es un tipo normativo *tendencialmente* “autosuficiente”¹³⁴, esto es, que no requiere de ninguna medida (legislativa, administrativa o judicial) para producir efectos, salvo cuando es el propio reglamento comunitario el que permite la posibilidad de que una institución comunitaria o Estado miembro adopten medidas para su ejecución¹³⁵; por ello, su transformación en una norma interna no es una medida necesaria y, en principio, es incompatible con el Derecho comunitario¹³⁶.

Realizando un breve *excursus*, dado que la regla general es que los Estados no pueden dictar una ley nacional que “transponga” un reglamento comunitario, y que eso suele tener como consecuencia que la tradicional relación de colaboración “ley-reglamento” se vea sustituida por el binomio “reglamento comunitario-reglamento interno”¹³⁷, ante un reglamento comunitario que introduce un tributo en nuestra legislación¹³⁸ puede tener sentido, y resultar pertinente, que los Tribunales españoles consideren si dicha norma comunitaria da cumplimiento a nuestra reserva de ley. Al respecto, nuestros Tribunales ya han señalado, en relación con los reglamentos comunitarios que, al ser “la norma de más alto rango en el sistema jurídico comunitario, de aplicación directa y preferente dentro del ámbito competencial de la Comunidad”, la reserva de ley del art. 31.3 de nuestra Constitución debe entenderse cumplida¹³⁹.

En definitiva, podríamos inferir de lo anterior que, en este sentido, el reglamento comunitario desempeña el papel de la ley; de hecho, esa será la denominación que adopte si entra en vigor el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa¹⁴⁰. Ello no obstante, y aún compar-

¹³¹ MANGAS MARTÍN, A., *La Constitución Europea*, Iustel, Madrid, 2005, p. 149.

¹³² A estos efectos, es necesario recordar que la citada institución comparte el poder normativo con la Comisión y el Consejo, y que lo hace de distinta manera según cuál sea el procedimiento normativo procedente en cada caso. Con respecto a los procedimientos normativos regulados en el Tratado de la Comunidad Europea, *vid. supra* subepígrafe 2.4.

¹³³ Art. 254 del Tratado de la Comunidad Europea.

¹³⁴ MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, p. 365.

¹³⁵ Se trata de actos normativos *self executing* o con efecto directo, de manera que no podrán modificarse sino aplicarse tal y como han sido adoptados, siendo su eficacia inmediata; lo que no impide, sin embargo, que sus disposiciones permitan la posibilidad de que una institución comunitaria o Estado miembro adopten medidas para su ejecución (ESCOBAR HERNÁNDEZ, C., (Dir.), *Instituciones... Op. cit.*, p.193).

¹³⁶ Asunto 39/72, Comisión c. Italia, STJCE de 7 de febrero de 1973.

¹³⁷ CALDERÓN, J.M., “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?”, Comunicación presentada al Foro Sáinz de Bujanda “Ley General Tributaria y Derecho Comunitario”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 13 de septiembre de 2006, p. 20.

¹³⁸ Vg. el Reglamento (CE) n.º 1256/99 del Consejo, de 17 de mayo de 1999, que modifica el Reglamento (CEE) n.º 3950/92 por el que se establece una tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos.

¹³⁹ Eso es exactamente lo que afirma la Sección 6.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que en el Fundamento Jurídico 2 de su Sentencia de 3 de junio de 2002 (también en la de 21 de enero de 2002), al referirse a la tasa derivada del exceso en la producción y venta de la cuota láctea, duda sobre el cumplimiento de la reserva de ley establecida en el 31.3 de la Constitución, para terminar diciendo que “la Tasa ha sido establecida en un Reglamento CEE, la norma de más alto rango en el sistema jurídico comunitario, de aplicación directa y preferente dentro del ámbito competencial de la Comunidad. Tales circunstancias nos obligan a concluir que la reserva establecida en el precepto constitucional citado ha sido cumplida”. Estas apreciaciones son más evidentes en el Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia de 1 de julio de 2005 de la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (*vid. infra* n.º 139), y en la Sentencia de la misma Sección y Sala, de 4 de mayo de 2005.

¹⁴⁰ Art. I-33.1 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa que, recordemos, no ha entrado en vigor. Este tratado define la ley europea diciendo que “tendrá alcance general, será obligatoria en su totalidad y directamente aplicable en todos los Estados miembros”, razón por la que MANGAS señala que “como se puede comparar, en todo es igual, salvo el cambio de nombre, con la regulación del Reglamento desde los años cincuenta” (MANGAS MARTÍN, A., *La Constitución... Op. cit.* p. 149).

tiendo dicho planteamiento desde un punto de vista formal, debemos adelantar que quedaría pendiente una segunda cuestión: que el reglamento comunitario cumpla con las exigencias de contenido que nuestro Tribunal Constitucional ha señalado en relación con el art. 31.3 de nuestra Constitución¹⁴¹, ya que, como apunta FALCÓN Y TELLA¹⁴², la finalidad de dicho artículo no es la reserva a las autoridades nacionales de las competencias en materia tributaria, sino simplemente la de excluir la intervención autónoma de la Administración –en favor del Parlamento– en aquellos casos en que la regulación tributaria de que se trate corresponda a las autoridades nacionales. Por esta razón, y a nuestro juicio, resulta imprescindible plantear si cabría, en ciertos casos, y con el fin de no vulnerar el ordenamiento jurídico de un Estado miembro (la reserva de ley), completar la regulación contenida en un reglamento comunitario no con un reglamento español, sino con una norma con rango de ley.

Como con anterioridad apuntábamos, no siempre la transformación de un reglamento comunitario en una norma interna es contraria al Derecho comunitario, sino que, en ciertos casos, es un acto conforme al mismo. Así, cuando sea el propio reglamento comunitario el que habilite a los Estados para adoptar medidas de desarrollo, sin las cuales no puede ser aplicado, lo que vulneraría el Derecho comunitario sería el que los Estados no adoptaran tales medidas¹⁴³. Además, dicha habilitación a los Estados no tiene que ser necesariamente expresa, sino que se entiende implícitamente concedida siempre que el reglamento comunitario no sea lo suficientemente preciso y detallado como para poder ser aplicado¹⁴⁴. Por todo ello consideramos que, cuando un reglamento comunitario introduzca una prestación patrimonial pública sin haber fijado todos los elementos esenciales de la misma, tendrá que ser la norma nacional la que lo haga, y dado el principio de autonomía institucional y procedimental de los Estados, en España tendrá que ser el legislador nacional el que los determine y regule mediante una norma con rango de ley¹⁴⁵.

¹⁴¹ Y es que el Reglamento comunitario debe contener la regulación mínima que cada figura jurídico-tributaria merezca, aún cuando pueda ser complementado en cada Estado con reglamentos administrativos. Estas apreciaciones son evidentes en el Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia de 1 de julio de 2005 de la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en la que se indica que “el Reglamento Comunitario no sólo ha establecido esta tasa, sino que regula también los elementos esenciales o configuradores del tributo. Así, el Reglamento 3950/92, determina en qué supuestos se origina el deber de pagar el tributo (hecho imponible), a cargo de quien se establece (sujeto pasivo), y cuanto hay que pagar (base, tipo y cuota), así como configura al comprador como responsable del pago, con derecho de retención, pues en sus disposiciones, especialmente arts. 1, 2 y 9, se indica con claridad que esta tasa se establece con cargo a los productores de leche de vaca, es decir, los agricultores (así dice el art. 9 del Reglamento (CEE) 3950/92, y también en el art. 17 del Real Decreto 324/1991, aunque con mayor propiedad hay que referirse a los ganaderos), personas físicas o jurídicas, cuya explotación esté situada en el territorio geográfico de la Comunidad, por las cantidades de leche o equivalentes de leche, que se entreguen a un comprador o se vendan directamente para su consumo y que sobrepasen la cantidad que se determine, la tasa se fija en un 115 por 100 del precio indicativo de la leche y en el caso de las entregas, el comprador será el responsable del pago de la tasa, para lo que podrá retener el importe de la tasa sobre el precio de la leche pagado a los productores deudores de la tasa. Fuera de estos elementos esenciales o configuradores del tributo, el Reglamento (CEE) 3950/92 deja a la decisión y regulación de los Estados miembros otras cuestiones, relativas a elementos procedimentales o formales, que son desarrollados, entre otras disposiciones, por los Reales Decretos 1888/91, de 30 de diciembre, 1319/1992, de 30 de octubre y 324/1994, de 28 de febrero, por las Ordenes del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de 4 de diciembre de 1992, 6 de abril de 1993 y 9 de septiembre de 1993 y por la Resolución del Servicio Nacional de Productos Agrarios (SENPA) de 8 de julio de 1993 (BOE de 29 de julio), que establecen normas reguladoras del Sector de la leche y de los productos lácteos, del régimen de la Tasa Suplementaria y de la gestión, control y recaudación en período voluntario de dicha tasa”. En idénticos términos, puede verse la Sentencia de la misma Sección y Sala, de 4 de mayo de 2005.

¹⁴² FALCÓN Y TELLA, R., “La tasa láctea... *Op. cit.*, p. 7.

¹⁴³ Las habilitaciones expresas a favor de los Estados miembros para completar los reglamentos comunitarios adquieren en ocasiones naturaleza de auténtica obligación, habiendo precisado el TJCE que cuando el reglamento fija un plazo preciso para la adopción de las medidas nacionales de desarrollo, dichas medidas deben adoptarse, so riesgo de incumplimiento, precisamente dentro del plazo en cuestión (ALONSO GARCÍA, R., *Sistema Jurídico de la Unión Europea*, Civitas, 2007, pp. 104-105).

¹⁴⁴ “6. The community legislature refrained from enacting provisions regulating the procedure for supervision in detail, leaving the member states the power to regulate the detailed rules of supervision under their own legal system and on their own responsibility by choosing the most appropriate solution, without requiring the constant presence of an official throughout the denaturing process” (Asunto 3/73, Hessische Mehlindustrie, STJCE de 11 de julio de 1973).

¹⁴⁵ Coincidimos con FALCÓN Y TELLA en considerar que no nos encontraríamos ante una “ilegal transposición de un reglamento”, sino ante “una complementación nacional de las normas comunitarias definitorias del hecho imponible” (FALCÓN Y TELLA, R., “La tasa láctea... *Op. cit.*, p. 7). Dota de sustento a nuestra opinión la propia doctrina del TJCE al respecto, que en un asunto reciente sobre la compatibilidad de una disposición nacional con un reglamento comunitario, ha afirmado que “25. Finalmente, cuando la ejecución de un Reglamento comunitario compete a las autoridades nacionales, como sucede en el caso del Reglamento n.º 3295/94, el recurso a normas nacionales sólo es posible en la medida necesaria para la correcta aplicación de dicho Reglamento y siempre que esto no menoscabe el alcance y la eficacia del Derecho comunitario (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de mayo de 1982, BayWa y otros, asuntos acumulados 146/81, 192/81 y 193/81, Rec. p. 1503, apartado 29). En general, y en razón de las obligaciones establecidas por el artículo 5 del Tratado CE (actualmente, artículo 10 CE), estas medi-

Las consideraciones realizadas al hilo de la exposición del reglamento comunitario nos permiten entroncar directamente con las siguientes reflexiones sobre la directiva, debido a la ineludible exigencia de su transposición a efectos de su aplicación. El art. 249.3 del Tratado de la Comunidad Europea establece que “la directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”. Por tanto, y a diferencia del reglamento comunitario, la directiva no tiene alcance general, ni plenitud de obligatoriedad, ni es directamente aplicable, dado que precisa de una actuación -en forma de norma de transposición- de cada uno de los Estados para su perfeccionamiento. De esta forma, se asemeja, más bien, a un instrumento de acción “indirecta”, siendo su efecto el de armonizar o aproximar el contenido de las disposiciones legislativas, reglamentarias o administrativas de los derechos internos de los Estados miembros¹⁴⁶. Estas afirmaciones, no obstante, deben ser matizadas, pues en determinadas condiciones una directiva puede gozar de “efecto directo vertical unidireccional”¹⁴⁷.

En consecuencia y salvo por las precisiones realizadas, la directiva es un instrumento sin alcance general, pues sólo obliga a los Estados destinatarios. Por ello, el Tratado no exige siempre su publicación en el Diario Oficial, sino sólo cuando la misma haya sido adoptada por codecisión o cuando tenga como destinatarios a todos los Estados miembros, bastando con una notificación al destinatario o destinatarios para el caso de las demás directivas¹⁴⁸. Ahora bien, aunque en principio carece de alcance general, como destinatarios de una directiva pueden serlo no sólo uno o varios Estados, sino también todos los Estados miembros, en estos casos la jurisdicción comunitaria sí le otorga dicho alcance¹⁴⁹. Esto es lo que ha llevado a la doctrina a afirmar que nos encontramos ante un procedimiento de legislación indirecto¹⁵⁰.

Así, es necesario resaltar que la directiva no goza de la plenitud de obligatoriedad de los reglamentos comunitarios, ya que es una norma que resulta vinculante para los Estados miembros sólo en cuanto a la consecución de un resultado, pero que les deja un margen de acción o discrecionalidad para que aquellos, cumpliendo el plazo fijado por la propia directiva, escojan la forma y los medios que consideren más adecuados para alcanzar dicho resultado. Pese a ello, hay que destacar que la directiva sí es un instrumento vinculante, pues la misma impone a los Estados una “obligación de resultado” en cuanto a los objetivos que asigna, la cual debe ser cumplida en el plazo determinado por la propia directiva¹⁵¹. Además, dicha obligación es absoluta, por lo que su inobservancia supone un incumplimiento estatal, susceptible de ser sancionado. Ello no obstante, la directiva otorga cierta libertad a los Estados, ya que les permite elegir “la forma y los medios” con que lograr su cumplimiento. Esta libertad, sin embargo, es sólo relativa, pues los Estados han de escoger “la forma y medios que sean más apropiados para asegurar la efectividad de las directivas”¹⁵², para alcanzar, en plazo, el efecto útil de la directiva, por lo que la obligación que la directiva impone puede ser caracterizada como de “ejecución” más que de “recepción”¹⁵³.

das nacionales deben facilitar la aplicación del Reglamento comunitario y no obstaculizar su ejecución (véase en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 1970, Scheer, 30/70, Rec. p. 1197, apartado 8) (Asunto C-223/98, Adidas AG, STJCE de 14 de octubre de 1999).

¹⁴⁶ ABELLÁN HONRUBIA, V., OLESTI RAYO, A., *Lecciones... Op. cit.*, p. 134. En este sentido, cabe recordar que el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, que no está en vigor, en su art. I-33 contempla la “ley-marco europea”, equivalente a la actual directiva, y cuyo nombre refleja mejor su naturaleza de norma armonizadora.

¹⁴⁷ Recordemos que el efecto directo que el Tribunal de Justicia otorga en ciertos casos a las directivas no transpuestas lo es sólo “vertical y unidireccional”, por lo que la jurisprudencia comunitaria sólo admite que el ciudadano exija a su Estado los derechos que la directiva le genera y que el Estado debería haber garantizado en la norma de transposición, pero no a la inversa, esto es, no permite que una directiva no transpuesta cree obligación alguna para el particular. Por tanto, aun cuando una directiva reuniera todos los requisitos jurisprudencialmente exigidos para gozar de “efecto directo”, nunca podría engendrar obligaciones para los particulares, y dado que una prestación patrimonial pública no supone derecho alguno sino que impone una obligación para el particular, una prestación de este tipo nunca podrá venir directamente impuesta por una directiva no transpuesta, y siempre necesitará, para poder ser exigida por las autoridades nacionales, de una norma de transposición. Sobre el efecto directo de la directiva *vid.* MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, pp. 367-372 y 400 y ss.

¹⁴⁸ Art. 254 del Tratado de la Comunidad Europea. Si son publicadas, entrarán en vigor en la fecha que determinen o a los 20 días de su publicación; si son notificadas, producen efectos desde ese mismo momento.

¹⁴⁹ Asunto 70/83, Gerda Kloppenburg C. Finanzamt Leer, STJCE de 22 de febrero de 1984.

¹⁵⁰ ISAAC, G., BLANQUET, M., *Droit general... Op. cit.*, p. 206.

¹⁵¹ Este plazo, fijado en la propia directiva, es distinto al de su *vacatio* y entrada en vigor.

¹⁵² Asunto 48/75, Royer, STJCE de 8 de abril de 1976.

¹⁵³ MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, pp. 367-368.

Dado pues que los Estados a lo que están obligados es a alcanzar en plazo el resultado marcado en la directiva, la ejecución o cumplimiento de una de éstas normas comunitarias no siempre exigirá lo mismo a todos ellos, no implicará idénticas actuaciones en todos los Estados miembros, sino que cada Estado tendrá que adoptar tan sólo las medidas que en su caso resulten necesarias, medidas que serán distintas en función de cuál sea su concreta situación. Así, si el Derecho interno de un Estado ya contiene las disposiciones adecuadas para alcanzar los objetivos que fija la directiva en cuestión, entonces ese Estado no tendrá que realizar acto adicional alguno¹⁵⁴. En cambio, la “transposición” de la directiva al Derecho estatal sí será necesaria cuando el Derecho nacional no sea conforme a la directiva, y también cuando exista una carencia total o parcial de normas internas en esa materia.

Resulta pues que, en la mayoría de los casos, la directiva deberá ser transpuesta para integrar su contenido en el Derecho interno. De esta forma, en ocasiones, la ejecución de la directiva supondrá, bien la derogación de alguna norma nacional contraria a la misma, bien tan sólo la modificación de alguno de sus preceptos para adaptarlos al Derecho comunitario. Sin embargo, en otros muchos casos, será necesaria una plena transposición, esto es, que el Estado promulgue nuevas normas que incorporen el contenido de la directiva al Derecho nacional. A la hora de dar cumplimiento a esta obligación de ejecución, o transposición, el Derecho comunitario deja libertad de acción a los Estados para que elijan cómo hacerlo; el fundamento de esta libertad de elección reside en el principio de autonomía procedimental e institucional.

En este sentido, el Tribunal de Justicia ha proclamado reiteradamente el principio de autonomía institucional y procedimental¹⁵⁵, según el cual cuando una norma comunitaria ha de ser aplicada por las autoridades nacionales, es necesario acudir al Derecho interno de cada Estado para conocer a quién corresponde la aplicación interna¹⁵⁶, cómo ha de realizarse dicha aplicación y, en concreto, a través de qué instrumentos jurídicos. Por tanto, debemos atender al ordenamiento de cada Estado miembro para determinar el procedimiento jurídico a utilizar en aras de alcanzar el resultado marcado en la directiva. Llegados a este punto, juzgamos oportuno subrayar que el Derecho comunitario no impone ni prejuzga un determinado procedimiento o institución interna, razón por la cual las medidas internas a adoptar para transponer una directiva se tomarán por las autoridades nacionales respetando las formas y procedimientos del Derecho nacional¹⁵⁷.

Así pues y aún a riesgo de ser repetitivos, debemos recalcar que el ordenamiento comunitario no impone vía alguna para transponer una directiva, y que considera aptas, en principio, tanto la vía legislativa como la reglamentaria, por lo que la elección de una u otra corresponde al Estado que vaya a proceder a su ejecución, en virtud de su ordenamiento interno¹⁵⁸. Teniendo en cuenta, pues, esta autonomía procedimental e institucional, la elección del mecanismo para transponer una directiva comunitaria en España es una cuestión que el Derecho comunitario obvia, y en la que se produce una remisión al ordenamiento jurídico español, que será el que tendrá que determinar qué autoridades y a través de qué procedimiento ha de realizarse dicha transposición. En definitiva y con relación a la transposición de la Directiva 2003/87/CE, nos encontramos con que el Derecho comunitario, al reenviar a los derechos nacionales, devuelve la cuestión al marco del Derecho español.

A este respecto, cabe recordar que el art. 93.2 de nuestra Constitución¹⁵⁹ regula, si bien “de manera confusa e incompleta”¹⁶⁰, la cuestión de la aplicación interna del Derecho comunitario en

¹⁵⁴ El Tribunal de Justicia ha afirmado que si un Estado miembro ha alcanzado los objetivos de una directiva con su legislación anterior, la ejecución de aquella no exige nuevas disposiciones internas, salvo un mínimo de transparencia en la aplicación de esas disposiciones (MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, p. 501).

¹⁵⁵ *Vid. supra* nota 4.

¹⁵⁶ Asunto 54/71, *International Fruit Company*, STJCE de 15 de diciembre de 1971.

¹⁵⁷ Asunto 39/70, *Fleischkontor*, STJCE de 11 de febrero de 1971 (si bien esta sentencia contemplaba la ejecución de un reglamento comunitario, su jurisprudencia es aplicable al caso de la directiva). Ello no obstante, y esto es un límite o condicionante, ya arriba adelantamos que el TJCE, en el Asunto *Royer*, indicó que los Estados deben elegir las formas y medios más adecuados con el fin de asegurar el efecto útil de las directivas.

¹⁵⁸ Así, aunque corresponde a las autoridades nacionales proceder siguiendo las reglas de forma y de fondo de su Derecho nacional, esto ha de ser conciliado con la necesidad de una aplicación uniforme del Derecho comunitario. *Vid.* Asunto 94/71, *Schülter*, STJCE de 6 de junio de 1972, y Asuntos 205 a 215/82, *Deutsche*, STJCE de 21 de septiembre de 1983.

¹⁵⁹ Sobre su primer párrafo *vid. supra* n.º 123.

nuestro ordenamiento interno, al disponer que “corresponde a las Cortes Generales, o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión”. Es precisamente desde el prisma de la autonomía institucional y procedimental consagrada por el Derecho comunitario, desde el que hay que entender esta disposición¹⁶¹.

Por consiguiente y en virtud de lo señalado con anterioridad, la transposición de una directiva en España podrá ser llevada a cabo, atendiendo a criterios de oportunidad (según el caso concreto), bien por el legislativo, bien por el ejecutivo. Resultará así que, en un gran número de casos, el procedimiento legislativo no será, por su lentitud y complejidad, el más idóneo, resultando mucho más ágiles los procedimientos normativos del poder ejecutivo. Por contra, en otros supuestos, el procedimiento legislativo sí resultará indicado, como por ejemplo cuando la norma comunitaria otorgue a las autoridades nacionales un amplio margen decisorio. Ahora bien, juzgamos indispensable recalcar que estos criterios de oportunidad se desvanecen para dar cumplimiento a las exigencias que pueda establecer nuestro ordenamiento. En concreto, será necesario dictar una norma con rango de ley cuando la transposición de la directiva requiera la modificación o derogación de una norma con rango de ley¹⁶², o cuando afecte a materias reservadas por nuestra Constitución a la Ley, ya sea orgánica¹⁶³ u ordinaria. En definitiva, en todos estos supuestos el procedimiento legislativo no sólo resultará obligado sino que será el único cauce adecuado.

Procede ahora plantearnos qué concretos motivos han llevado a nuestro Estado a la elección del procedimiento legislativo como cauce de transposición de la Directiva 2003/87/CE. Lo primero que hay que poner de manifiesto es que la intervención de las Cortes Generales, y la promulgación de la Ley 1/2005 para llevar a cabo la transposición de la citada directiva, no lo ha sido por imperativo del Derecho comunitario (recordemos el principio de autonomía institucional y procedimental), sino por un requerimiento de nuestro ordenamiento interno. Por ello, a continuación entraremos en el análisis de qué concretas exigencias –de forma y fondo– establece nuestro ordenamiento, para introducir medidas como las que se derivan de la Directiva objeto de estudio.

Atendiendo a la Exposición de Motivos de la Ley 1/2005, la adopción de una norma con rango de ley ha venido motivada por el ejercicio, por parte del Estado, de la competencia exclusiva para dictar la legislación básica sobre protección del medio ambiente¹⁶⁴ y para determinar las bases de la planificación general de la actividad económica¹⁶⁵. Dicha elección también puede fundamentarse en la reserva de ley establecida el artículo 53.1 de la Constitución para la regulación de los derechos recogidos en el Capítulo II del Título I, y entre los que cabe destacar la libertad de empresa¹⁶⁶. Así

¹⁶⁰ MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones... Op. cit.*, p. 498.

¹⁶¹ Que no contempla las posibles competencias de las Comunidades Autónomas, algo inexplicable, ya que la materia de la directiva a transponer no tiene por que ser siempre competencia exclusiva del Estado.

¹⁶² “Las leyes sólo se derogan por otras posteriores”. Art. 2.2 del Código Civil.

¹⁶³ Art. 81 de la Constitución Española.

¹⁶⁴ “Esta Ley es una norma sustancialmente medioambiental. Así, tanto su objetivo –contribuir a la reducción de las emisiones antropogénicas de efecto invernadero– como su origen –los compromisos asumidos con arreglo al Protocolo de Kioto y la propia directiva–, le otorgan ineludiblemente este carácter. En consecuencia, corresponde invocar el artículo 149.1.23 de la Constitución Española que reserva al Estado la competencia exclusiva para dictar la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas”.

¹⁶⁵ “No puede obviarse que el mecanismo elegido para alcanzar el objetivo de la reducción de emisiones, como es la creación de un novedoso mercado de derechos de emisión, tiene decisivas consecuencias sobre sectores económicos tales como el industrial y el eléctrico y afecta a la toma de decisiones empresariales tales como la estrategia de inversiones, sus niveles de producción, etc. En consecuencia, en esta dimensión entra también en juego la competencia estatal para determinar las bases de la planificación general de la actividad económica prevista en el artículo 149.1.13”.

¹⁶⁶ En relación con la reserva de ley, la doctrina se ha planteado por qué los Planes Nacionales de Asignación se han aprobado por Real Decreto y no por una norma con rango de ley. En este sentido, llama la atención que en un país como Alemania donde su Constitución contiene una reserva equivalente a la del art. 53.1 de la nuestra, se haya considerado obligatorio que el Plan Nacional de Asignación –seguramente la pieza clave del sistema, en la medida en que fija nada menos que los criterios que la Administración ha de seguir para asignar inicialmente a cada empresa derechos de emisión– se establezca por el legislador, como así ha ocurrido, mientras que en España dicho Plan ha sido aprobado por una simple disposición reglamentaria. A primera vista, se diría que esta regulación es lo suficientemente «esencial» como para que deba intervenir el Parlamento. Es cierto que los parlamentarios carecen normalmente de los conocimientos técnicos, especializados y complejos requeridos para discutir cabalmente sobre todas los problemas relativos a los mencionados criterios de asignación. La solución, sin embargo, no parece que deba consistir en entregar por completo la regulación de esta materia a la Administración, sino más bien en arbitrar mecanismos que permitan mejorar el asesoramiento científico del Parlamento –cuestión esta de gran importancia a la que no se le ha prestado la debida atención

pues, parece que, entre los requerimientos que se tuvieron en cuenta a la hora de adoptar una norma con rango de ley, se obvió toda consideración a la imposición de una prestación patrimonial pública: la obligación de entrega de tantos derechos de emisión de gases de efecto invernadero como toneladas de los mismos se hubiesen emitido y verificado.

Abundando en esta idea, con relación a la concreta transposición de la Directiva 2003/87/CE por la Ley 1/2005, debemos subrayar que nuestro legislador se ha limitado, prácticamente, a transcribir el contenido de la citada directiva. Esta circunstancia obedece a que nos encontramos ante una directiva “detallada”¹⁶⁷ en la que los Estados miembros apenas gozan de margen de discrecionalidad a la hora de llevar a cabo su transposición. Así, las directivas detalladas presentan un contenido idéntico al de los reglamentos comunitarios¹⁶⁸, un contenido normativo obligatorio, sin que los Estados miembros puedan hacer otra cosa que darle una forma nacional adecuada y establecer las derogaciones pertinentes en su correspondiente ordenamiento jurídico¹⁶⁹.

De esta forma, cuando nos encontramos ante una de éstas directivas detalladas, los Parlamentos nacionales se ven compelidos a incorporar al ordenamiento nacional disposiciones comunitarias en los mismos términos que han sido aprobadas por órganos comunitarios conforme a su sistema de fuentes. En consecuencia, tan sólo puede decirse que se ha respetado formalmente el principio de legalidad en su vertiente de autoimposición, pues en estos casos podría afirmarse que más que legislar, se “levanta acta” de un texto comunitario que se integra en el ordenamiento interno con rango de ley. Este fenómeno ha sido calificado por la doctrina como un supuesto de desvaloración del principio de legalidad¹⁷⁰.

El fenómeno anteriormente descrito se ha producido en el caso de la prestación patrimonial pública objeto de nuestro trabajo, pues la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo es, sin duda, una “directiva detallada” y, por ello, aunque nuestras Cortes Generales han promulgado para transponerla la Ley 1/2005¹⁷¹, ésta se ha limitado a “transcribir” las disposiciones de la directiva sin incluir precisión adicional alguna. Todo ello condicionado por la minuciosidad de la Directiva, que apenas dejaba margen de discrecionalidad en su ejecución¹⁷².

en nuestro país—, para que éste pueda pronunciarse al menos sobre los aspectos decisivos y fundamentales de la asignación de derechos, dejando para las autoridades administrativas los aspectos técnicos y de desarrollo. Así, debe subrayarse el protagonismo absoluto, y seguramente excesivo atendidas las exigencias constitucionales de la reserva de ley anteriormente mencionadas, que el Gobierno ha cobrado en la transposición normativa de las directivas comunitarias, dictando primero el Real Decreto-Ley 5/2004, por el que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, y luego el Real Decreto 1866/2004, por el que se aprueba el Plan nacional de asignación de derechos de emisión 2005-2007.

¹⁶⁷ La existencia de directivas “detalladas”, esto es, directivas cuyo contenido es muy minucioso y concreto por lo que más que de una directiva parece propio de un reglamento comunitario, ha sido reconocida por los Estados con el fin de evitarlas, en la medida de lo posible; así, la disposición 6.^a —añadida por el Tratado de Ámsterdam, anejo al Tratado de la Comunidad Europea— del Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, establece que “en igualdad de condiciones, las directivas serán preferibles a los reglamentos, y las directivas marco a las medidas detalladas”. Pese a lo anterior, considera MANGAS que, en demasiadas ocasiones, generalmente aduciendo exigencias técnicas más o menos fundadas, las directivas tienden a ser tan detalladas y precisas que, en realidad, acaban por eliminar el ámbito de discrecionalidad que corresponde a los Estados. El problema se produce porque la elección del instrumento normativo no es siempre libre para las instituciones comunitarias, sino que les viene impuesto por el propio Tratado. Por ello, a veces, aún cuando las exigencias del objeto de regulación requieren una norma como el reglamento, el Tratado impone la utilización de la directiva, con lo que la consecuencia es una cierta desnaturalización de la misma, ya que su contenido es más parecido a un reglamento por el detalle y precisión de las obligaciones jurídicas y sus consecuencias que a la directiva en sentido propio (MANGAS MARTÍN, A., LINÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones...* Op. cit., p. 372).

¹⁶⁸ Este es el motivo por el que ALONSO, tras cuestionar la posibilidad de adoptar directivas detalladas, afirma que “parece haber acuerdo en sostener que la elaboración de directivas detalladas no plantea graves problemas en los casos en que las instituciones comunitarias tendrían libertad para adoptar un reglamento o una directiva (...) El problema se plantea, fundamentalmente, en los casos en que el Tratado establece específicamente la directiva como instrumento a utilizar (...) Sea como fuere, lo cierto es que nunca, salvo error, se ha impugnado ante el TJCE el detallismo de las directivas y la limitación consiguiente de la libertad de los Estados miembros en su ejecución” (ALONSO GARCÍA, R., *Sistema Jurídico...* Op. cit., pp. 108-109).

¹⁶⁹ LINDE PANIAGUA, E. (Coord.), *Principios de Derecho...* Op. cit., p. 477.

¹⁷⁰ En concreto y en relación con la reserva de ley tributaria, vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., “Una introducción al Derecho Comunitario...” Op. cit., p. 21; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “El Derecho Financiero Constitucional de la UE”, *Civitas REDF*, n.º 109-110, pp. 156 y ss.; ORÓN MORATAL, G., “Consecuencias de la integración de España en las Comunidades europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario”, *REDF*, n.º 97, 1998, pp. 53 y ss.

¹⁷¹ Su Exposición de Motivos aclara la ley “tiene por objeto transponer la citada directiva (la Directiva 2003/87/CE)...”.

¹⁷² La aplicación del Derecho nacional no debe afectar al alcance ni a la eficacia del Derecho Comunitario (vid. *infra* lo dicho sobre principio de primacía del Derecho Comunitario). Conviene recordar aquí que la Comisión viene controlando la forma y el

Retornando al estudio de la obligación de entrega de derechos de emisión, y dada la adopción de una norma con rango de ley¹⁷³ para la transposición de la Directiva 2003/87/CE¹⁷⁴, debemos entender cumplida la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas, al menos desde un punto de vista formal. Ello no obstante, consideramos que habrá que comprobar si la norma española de transposición respeta la interpretación que del artículo 31.3 ha realizado el Tribunal Constitucional, y, en concreto, estudiaremos si la falta de determinación de los elementos de cuantificación de la obligación de entrega de los derechos de emisión puede ser admitida por el citado Tribunal, en virtud de su doctrina sobre la reserva de ley en relación con las prestaciones patrimoniales públicas.

Como arriba adelantamos, en el caso que estamos analizando, la dificultad no radica en la utilización de la ley, sino, por el contrario, en la fijación de un determinado elemento esencial y, concretamente, en la fijación de la cuantía de la prestación patrimonial pública impuesta, consistente en la obligación de entrega de derechos de emisión por parte de las empresas emisoras. Las características de los citados derechos y de su régimen de comercio y, en particular, su vinculación a la oferta y a la demanda y su consiguiente negociación en las bolsas de CO₂, dificultan enormemente su cuantificación *a priori*, ya que son establecidos únicamente por el mercado; además, y como ya habíamos apuntado, cabe recordar que, en ningún caso, cabe su redención a metálico, subsistiendo en caso de incumplimiento la citada obligación de entrega.

5. EL CONFLICTO ENTRE EL DERECHO COMUNITARIO Y LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA EN MATERIA DE PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS

5.1. Aparente conflicto entre ambos: especial referencia al conflicto entre el Derecho comunitario y la doctrina del Tribunal Constitucional

La convivencia en el seno de un mismo Estado de dos ordenamientos jurídicos distintos puede generar algún tipo de disfunción cuando ambos interfieren entre sí, o cuando no existe una absoluta claridad en torno a la titularidad de la competencia sobre una determinada materia. Por ello, en los Estados en los que hay que aplicar normativas provenientes de diversos entes territoriales –por ejemplo, Estado y Comunidades Autónomas– que tienen atribuidas competencias distintas, no siempre

fondo de los actos de ejecución de las directivas por parte de los Estados miembros, de suerte que ya el uso de un instrumento de transposición inadecuado para los resultados perseguidos por la directiva, ya el establecimiento de una desviación material con respecto a lo previsto en la directiva, pueden ser considerados un incumplimiento estatal y éste puede ser sancionado mediante las vías de recurso previstas en el Tratado (principalmente el recurso de incumplimiento), y con las condiciones jurídicas que de dicho incumplimiento se deriven; además, si España fuera demandada por incumplimiento ante el TJCE, a nuestro Estado de nada le valdría alegar, en su defensa, que la causa de su incumplimiento era dar cumplimiento a su propio ordenamiento interno, ya que, como arriba adelantamos, la imposibilidad de alegar prácticas o situaciones internas para justificar la omisión o insuficiencia en la incorporación del Derecho europeo es una de las principales consecuencias que se derivan del principio de autonomía procedimental e institucional de los Estados.

¹⁷³ La reiteradamente citada Ley 1/2005.

¹⁷⁴ Cuando nos encontramos con una directiva comunitaria que introduce una prestación patrimonial pública, debido a su carencia de efecto directo y a su necesaria transposición a través de una norma nacional, no tiene sentido ni resulta pertinente considerar si dicha norma comunitaria da cumplimiento a la reserva de ley exigida por el art. 31.3 de nuestra Constitución, (algo que, arriba afirmamos, sí podía tenerlo en el caso del reglamento comunitario, ya que un Estado no puede dictar norma alguna para transponerla), pues la norma que tendrá que respetar la reserva de ley constitucionalmente impuesta será la ley nacional de transposición.

Recordemos, además, que una directiva por sí sola nunca va a poder establecer una prestación patrimonial pública, ni siquiera en aquellos casos de ausencia, insuficiencia o deficiencia en la adaptación en plazo en los que el TJCE atribuye efecto directo a ciertas disposiciones de la directiva, ya que el efecto directo que el Tribunal otorga en ciertos casos a las directivas no transpuestas lo es sólo “vertical y unidireccional” (*vid.*, el Asunto 41/74, Yvonne Van Duyn c. Home Office, Sentencia de 4 de diciembre de 1974 –así como las Conclusiones del Abogado General Mayras que sintetizan, a la perfección, los criterios jurisprudenciales para determinar si una disposición de Derechos comunitario es directamente aplicable, en el sentido de conferir a los particulares unos derechos que puedan hacer valer, en justicia, ante las jurisdicciones nacionales–, el Asunto 148/78, Ratti, Sentencia de 5 de abril de 1979 y el Asunto 8/81, Becker, Sentencia de 19 de enero de 1982).

Por tanto, aun cuando una directiva reuniera todos los requisitos jurisprudencialmente exigidos para gozar de “efecto directo”, sólo podría engendrar derechos para los particulares, pero nunca obligaciones para los mismos. Dado pues, que una prestación patrimonial pública no supone un derecho sino que impone una obligación para el particular, una prestación de este tipo nunca podrá venir directamente impuesta por una directiva no transpuesta, y siempre necesitará, para poder ser exigida por las autoridades nacionales, de una norma de transposición.

nítidamente diferenciadas, resulta esencial la existencia tanto de una clara distribución de las mismas como de un órgano jurisdiccional que resuelva los diversos conflictos de competencia que pudieran suscitarse¹⁷⁵. En el caso de la Unión Europea, todos los Estados que la integran “se encuentran abocados a la difícil tarea de cohesionar dos órdenes jurídico-políticos, estrechamente imbricados, pero no reducidos a unidad: el orden constitucional interno, basado en la soberanía nacional, cuyo titular es el pueblo respectivo, y el orden de la Unión Europea, a la que los Estados miembros atribuyen competencias para alcanzar sus objetivos comunes y cuya existencia implica, en consecuencia, una limitación de la soberanía de los Estados”¹⁷⁶. Esta situación puede verse agravada por el hecho de que, como hemos puesto de manifiesto en el caso que nos ocupa, los distintos ordenamientos no integren ni prevean los mismos institutos y garantías en la producción normativa, lo que puede ocasionar y, de hecho ocasiona, que surjan conflictos entre los distintos ordenamientos implicados, conflictos que únicamente pueden resolverse mediante la determinación del sistema de preferencia entre los mismos.

A la vista del planteamiento realizado, puede comprobarse que la incorporación al ordenamiento español de la exigencia de entrega de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero prevista en la Directiva 2003/87/CE nos sitúa en un escenario aparentemente similar. En particular, se constata cómo el ejercicio por la Comunidad Europea de la competencia medioambiental conlleva la imposición de una obligación que, atendiendo a la Constitución Española y a la interpretación que de la misma efectúa el Tribunal Constitucional, tiene naturaleza de prestación patrimonial pública y, por tanto, queda sujeta a la reserva de ley. Si bien podría considerarse que este supuesto concreto genera un conflicto entre el ordenamiento español y el comunitario –sobre todo desde la perspectiva del primero–, el citado conflicto es, a nuestro juicio, sólo aparente, por las razones que a continuación vamos a exponer.

En primer lugar, cabe recordar y subrayar que los 27 Estados miembros¹⁷⁷ aceptaron voluntariamente su integración en la Unión Europea, así como la cesión a las Comunidades del ejercicio de competencias constitucionales¹⁷⁸; si bien esta incorporación de los Estados miembros no supuso, ni supone en la actualidad, la renuncia a su condición de Estado soberano con poder originario, ni la pérdida de la condición de norma suprema de sus respectivas Constituciones¹⁷⁹, la concurrencia de esos dos ordenamientos puede llevar a pensar que sea posible la existencia de conflictos desde el momento en que el ordenamiento comunitario proclama su primacía. Sin embargo, frente a este planteamiento, nuestro Tribunal Constitucional ha afirmado¹⁸⁰, pese a que el Consejo de Estado¹⁸¹ no lo considere así, que la primacía del Derecho comunitario es posible y compatible con la supremacía de la Constitución, al considerar, por una parte, que el ordenamiento comunitario “se construye sobre los valores comunes de las Constituciones de los Estados integrados en la Unión y de sus tradiciones constitucionales”, y, por otra, que la primacía no es de alcance general, sino que se refiere únicamente a las competencias expresamente atribuidas a la Unión Europea.

Si esto es así, debemos concluir, como hace nuestro Tribunal¹⁸², “que primacía y supremacía son categorías que se desenvuelven en órdenes diferenciados” y que, por tanto, son compatibles. Así, mientras “la supremacía se sustenta en el carácter jerárquico superior de una norma y, por

¹⁷⁵ En el caso del ordenamiento español, en el que convive el “Estado central” con las Comunidades Autónomas, la distribución de competencias se realiza por nuestra Constitución mientras que su correspondiente interpretación y, en concreto, la resolución de los conflictos de competencias se atribuye al Tribunal Constitucional, convirtiéndose ambos instrumentos en piezas clave del sistema.

¹⁷⁶ Informe del Consejo de Estado sobre modificaciones de la Constitución española, de 16 de febrero de 2006.

¹⁷⁷ Si ello es así en la relación Estado-Comunidades Autónomas, en la que se acepta –no sin cierta discusión– que el poder estatal es originario y el autonómico derivado, cuanto más en la concomitancia Unión Europea-Estado miembro.

¹⁷⁸ El artículo 93 de la Constitución establece que “mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución”. La Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, fue la que autorizó la adhesión de España a las Comunidades Europeas. Con posterioridad a ella se han ido promulgando sucesivas Leyes Orgánicas para adaptarse a las novedades que se iban produciendo: Acta Única Europea, Tratado de la Unión Europea, etc.

¹⁷⁹ En el caso español el artículo clave –aunque no el único– a este respecto es el 9.1 CE.

¹⁸⁰ Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 3.

¹⁸¹ Dictamen del Consejo de Estado 2544/2004, de 21 de octubre.

¹⁸² Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre, FJ 4.

ello, es fuente de validez de las que le están infraordenadas¹⁸³, “la primacía, en cambio, no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones”. El Tribunal complementa su exposición explicando que “toda supremacía implica, en principio, primacía (...), salvo que la misma norma suprema haya previsto, en algún ámbito, su propio desplazamiento o inaplicación”. En definitiva, el Tribunal Constitucional considera que la Constitución Española es la norma suprema en nuestro Estado, pero que lo establecido en la propia Constitución puede inaplicarse y emplearse, en su lugar y de forma primaria, el Ordenamiento comunitario siempre que esta situación se produzca en un ámbito expresamente previsto por la propia Constitución¹⁸⁴.

A mayor abundamiento, en el caso que nos ocupa, cabe volver a traer a colación todo el planteamiento de la obligación implícita –reglamentos comunitarios– o explícita –directiva– que tienen los Estados miembros, tanto de asegurar la mayor eficacia de la normativa comunitaria, como de aceptar la primacía de la misma en virtud de la cesión de competencias efectuada. Todo esto unido a lo expuesto en materia del principio de autonomía institucional y procedimental, nos lleva a sostener la obligación de los Estados miembros de adoptar todas aquellas medidas internas tendentes a evitar conflictos del ordenamiento nacional respecto al comunitario. Por estas razones, hemos intentado poner de manifiesto como sólo sobre el legislador nacional recae la obligación de incorporar, sin restar un ápice de eficacia a la normativa comunitaria, aquellos elementos o medidas no previstas en ésta a fin de no vulnerar su ordenamiento interno. En caso contrario y como posteriormente indicaremos, España debería plantearse la necesidad de reformar su Constitución para no incurrir en un incumplimiento del Derecho comunitario.

De esta forma, en el supuesto que nos ocupa, el de la Ley 1/2005, corresponde a España incluir en la citada norma de transposición todos aquellos elementos, datos y precisiones necesarias para que dicha norma interna no vulnere la Constitución según la doctrina del Tribunal Constitucional. Si esta posibilidad no fuese factible sería necesario modificar nuestra Constitución. No obstante, resulta conveniente precisar que, en ningún caso resultaría necesario modificar su art. 31.3, dado que el citado precepto no entra en colisión con el Derecho comunitario. En todo caso debería incluirse una previsión en nuestro texto constitucional en el sentido de que las normas de la Comunidad en el ejercicio de sus competencias fueran aplicables en España en los términos definidos por el propio Derecho comunitario¹⁸⁵. En definitiva, resta por analizar si es posible, bien incluir una cuantificación en la Ley 1/2005 para que el establecimiento de la citada obligación se ajuste a la doctrina constitucional, bien considerar que la Ley 1/2005 -en su redacción actual- da cumplimiento a la doctrina del Tribunal sobre reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas. En caso contrario, deberíamos afirmar la inconstitucionalidad de la citada Ley, algo que creemos que el Tribunal difícilmente llegará a declarar.

A los efectos de nuestro análisis, cabe recordar que los elementos esenciales de la prestación patrimonial pública que estamos analizando, y que podría no respetar la jurisprudencia constitucional en materia de reserva de ley, ex art. 31.3, están previstos en la Ley 1/2005, con la excepción ya señalada de los elementos de cuantificación. Una vez más y aún a riesgo de ser reiterativos, cabe recordar que, dado que dicha ley nacional resulta de la transposición de una directiva, el tema de nuestro estudio sobrepasa el ámbito del ordenamiento jurídico comunitario para situarse en la determinación del cumplimiento del ordenamiento interno por la norma de transposición. Llegados a este punto, nos encontramos con que el nudo gordiano del problema radica en dilucidar si la ausencia de previsión de la ley 1/2005 de los elementos de cuantificación de la prestación patrimonial pública consistente en la obligación de entrega de los derechos de emisión constituye una vulneración de la exigencia constitucional formulada en el art. 31.3 de nuestra Constitución, a tenor de la interpretación que de la misma realiza nuestro Tribunal Constitucional. Creemos oportuno partir de dos premisas que, por ya mencionadas, no conviene olvidar, y que no son otras que el carácter de instrumento económico del régimen de comercio de derechos de emisión así como su origen en un tratado inter-

¹⁸³ Y resultarían inválidas si contraviniesen lo dispuesto en la norma de rango superior.

¹⁸⁴ El Tribunal entiende que dicha autorización se está produciendo sobre la base del artículo 93 de la Constitución.

¹⁸⁵ Vid. el Dictamen del Consejo de Estado 2544/2004, de 21 de octubre y el Informe del Consejo de Estado sobre modificaciones de la Constitución española, de 16 de febrero de 2006.

nacional –Kioto– suscrito tanto por nuestro Estado como por la Comunidad Europea. Con relación a esta última consideración, cabe indicar que el desarrollo de las obligaciones derivadas del citado Tratado ha sido realizado mediante una directiva, con todo lo que ello conlleva respecto a la exigencia de cumplimiento del Derecho comunitario.

Además, creemos que otra de las cuestiones claves sobre la que el Tribunal Constitucional podría fundamentar su decisión radicaría en determinar el alcance de la flexibilidad de la reserva de ley. En el caso concreto que nos ocupa –cuantificación de una prestación patrimonial pública de carácter no tributario– deberemos dilucidar si la creciente flexibilidad que acompaña a la reserva de ley a medida que va alejándose de las figuras impositivas podría llegar a ser total. En mayor medida cuando nos encontramos ante una obligación vinculada al mercado y que persigue una finalidad pública –la protección del medio ambiente– más allá de la meramente recaudatoria.

A la vista del razonamiento efectuado, a continuación pasamos a apuntar posibles soluciones a fin de que la Ley 1/2005 no produzca vulneración alguna del ordenamiento comunitario ni del interno. En concreto, pretendemos cuestionarnos qué doctrina establecerá nuestro Tribunal Constitucional en el caso de que le fuere planteado el conflicto en los términos que hemos expuesto. A mayor abundamiento, reflexionaremos, sobre si la cuestión suscitada puede conducir a que el Tribunal Constitucional, bien modifique o concrete su interpretación del principio de reserva de ley en materia de prestaciones públicas patrimoniales, bien adopte otras soluciones derivadas de las relaciones de primacía y supremacía entre Derecho comunitario y nuestra Constitución.

5.2. Posibles soluciones

En el caso que nos ocupa, podemos comprobar como la transposición de la Directiva cumple tanto con la exigencia formal de utilizar una norma con rango de ley, así como la previsión de determinados elementos esenciales en la misma: supuesto en que se origina y a cargo de quien se establece. Por esta razón, debemos localizar el motivo de la eventual vulneración del principio de reserva de ley en la ausencia de fijación de los elementos de cuantificación de la obligación de entrega de los derechos de emisión prevista en la Ley 1/2005. Por estos motivos, a continuación, pretendemos efectuar una breve reflexión sobre las posibles decisiones que, al respecto, podría adoptar el Tribunal Constitucional, en el caso de interposición de una cuestión de inconstitucionalidad¹⁸⁶ ante la falta de cuantificación de la obligación de entrega de los derechos de emisión. A los efectos de realizar este planteamiento, cabe tener muy presente como premisas, tanto la obligación de cumplir el Derecho comunitario, como el carácter de instrumento económico del régimen de comercio de los derechos de emisión. Asimismo, juzgamos que el argumento relativo a la especial flexibilidad de la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas también puede resultar determinante en el eventual juicio de constitucionalidad. De esta forma, vamos a plantear cuatro posibles escenarios cuyas diferencias radicarán en la especial atención que se preste, bien a la primacía del ordenamiento comunitario, bien a la doctrina constitucional sobre la reserva de ley.

Una primera posibilidad sería que, partiendo de la primacía absoluta del Derecho comunitario sobre los ordenamientos internos en aquellas materias en las que la Comunidad goza de competencia, el Tribunal Constitucional declarara la adecuación de la norma de transposición -Ley 1/2005- a nuestra Carta Magna. De este modo, la fundamentación de este posicionamiento se sustentaría en que las exigencias en materia de reserva de ley no son de aplicación en este caso concreto, y considerase suficiente la transposición realizada mediante la Ley 1/2005 para respetar la previsión constitucional. A este respecto, los motivos de este planteamiento radicarían en el origen comunitario de la obligación impuesta y, por tanto, conllevaría la no aplicación a la misma de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional.

En concreto, nuestro Tribunal podría comenzar su análisis constatando que el establecimiento y regulación que la Ley 1/2005 realiza de la prestación patrimonial pública resulta incontestable, debido tanto a lo detallado de la Directiva comunitaria como a la naturaleza económica del instrumento que establece y las consiguientes dificultades para establecer su cuantificación. Así, nuestro Tribunal podría considerar que, dado que la primacía del Derecho comunitario arranca de la transferencia de poderes soberanos derivados de la Constitución en favor de una organización inter-

¹⁸⁶ Como ya veremos, el plazo de tres meses para la presentación de un recurso de inconstitucionalidad se ha superado con creces.

nacional, es el citado ordenamiento, con arreglo a sus parámetros y principios, el que ha de regir en los ámbitos propios de las competencias efectivamente transferidas. En concreto, esta afirmación ya ha sido realizada por nuestro Tribunal al afirmar, “en virtud de su art. 93, la primacía del Derecho de la Unión en el ámbito que a ese derecho le es propio”¹⁸⁷. Por ello, y dado que la Comunidad Europea ha impuesto dicha prestación en el ámbito de la protección medioambiental, en el que sí goza de competencias, el Tribunal Constitucional podría afirmar que su jurisprudencia en materia de reserva de ley no resultaría aplicable a nuestro caso.

En definitiva, fundamentaría su postura en la primacía del Derecho comunitario, aclarando que la misma no sólo se basa en la especial naturaleza de dicho ordenamiento, sino también en nuestra Constitución. Ahora bien, para evitar la posibilidad de que existan sectores del ordenamiento jurídico español “aconstitucionales”¹⁸⁸, el Tribunal Constitucional justificaría esta decisión sobre la base de que la supremacía de nuestra Constitución no entra en colisión con la primacía del Derecho comunitario en este caso concreto. Por todo ello, una vez examinada la Ley 1/2005, afirmaría que España, en su deber de cooperación leal, se ha limitado a dar cumplimiento a una norma de naturaleza medioambiental en el ámbito de la competencia comunitaria, sin que ello vulnere ninguno de los principios básicos de nuestro sistema constitucional, precisamente por la cesión competencial apuntada. Como ya hemos indicado en el subepígrafe anterior, esta decisión estaría en consonancia con la Declaración 1/2004 que realizó el Tribunal Constitucional y su argumentación -primacía *versus* supremacía- relativa a la ausencia de necesidad de reformar nuestra Constitución.

A mayor abundamiento, podría utilizar la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea respecto de aquellas medidas adoptadas por la Comunidad Europea para dar cumplimiento a la política implicada, en la que la Comunidad es titular de la competencia¹⁸⁹. Y es que la Comunidad Europea, con el fin de dotar de efectividad a sus políticas, con la finalidad última de garantizar la plena efectividad de las normas adoptadas en materias que sí son de su competencia (vg. la protección medioambiental), puede establecer medidas relacionadas con materias como la financiera, la penal o la procesal, en las que no es expresamente competente¹⁹⁰.

Una segunda posibilidad consistiría en que el Constitucional fundamentase la constitucionalidad de la Ley 1/2005 en virtud del carácter flexible de la reserva de ley y, en particular, en su intensidad en materia de elementos de cuantificación. No obstante, este planteamiento nos parece un tanto descabellado en tanto que conllevaría aceptar la admisibilidad, en determinadas situaciones y bajo ciertas circunstancias, de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias imposibles de cuantificar. En consecuencia, esta opción supondría una evolución muy importante y, en cierta medida, rompedora de la doctrina que hasta la fecha había sostenido nuestro Tribunal. Sin embargo, para el caso concreto y por los motivos que a continuación exponremos, su aplicación no nos parecería tan descabellada, dado que la fijación de los citados elementos no conllevaría garantía adicional alguna.

De esta forma, la declaración de constitucionalidad de los artículos 4.2.f) y 27.2 de la Ley 1/2005 en su redacción actual, así como la evolución mencionada de la jurisprudencia constitucional se asentarían en las notas que caracterizan al régimen de comercio de derechos de emisión. En concreto, la naturaleza de instrumento económico flexible y la creación de un mercado organizado en que se negocian los derechos de emisión, unidas a la circunstancia de que no se permita su redención a metálico, justificarían que, llevando al extremo la doctrina sobre la flexibilidad de la reserva de ley, el citado carácter amparase la falta de una concreta cuantificación *a priori* de la citada prestación por imposibilidad. A mayor abundamiento, nuestro Tribunal podría incidir en que, en este caso concreto,

¹⁸⁷ Vid. la ya mencionada Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre.

¹⁸⁸ PITA GRANDAL, A.M., “El Derecho Comunitario... *Op. cit.*, p. 314.

¹⁸⁹ Recordemos que así lo exige el principio de atribución de competencias.

¹⁹⁰ Así, recientemente el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha afirmado que “(...) en principio, la Comunidad no es competente en materia de Derecho penal ni en materia de Derecho procesal penal (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de noviembre de 1981, Casati, 203/80, Rec. p. 2595, apartado 27, y de 16 de junio de 1998, Lemmens, C-226/97, Rec. p. I-3711, apartado 19). Sin embargo, esta constatación no es óbice para que el legislador comunitario adopte medidas relacionadas con el Derecho penal de los Estados miembros y que estime necesarias para garantizar la plena efectividad de las normas que dicte en materia de protección medioambiental, cuando la aplicación por las autoridades nacionales competentes de sanciones penales efectivas, proporcionadas y disuasorias constituye una medida indispensable para combatir los graves atentados contra el medio ambiente” (Asunto C-176/03, Comisión de las Comunidades Europeas c. Consejo de la Unión Europea, STJCE de 13 de septiembre de 2005; *vid.* en particular los apartados 47 y 48 de la misma).

la cuantificación no conlleva garantía adicional alguna para los sujetos obligados, dado que en ningún caso serviría para dar cumplimiento a la misma en caso de carecerse de los derechos correspondientes por la imposibilidad de su redención a metálico. Asimismo y como argumento adicional, la constitucionalidad de la citada obligación de entrega de derechos podría refrendarse por el objetivo perseguido de cumplimiento de una finalidad pública, como es la protección del medio ambiente.

Una tercera posibilidad sería considerar que la escisión entre primacía y supremacía expuesta a lo largo del subepígrafe anterior no llega hasta el punto de que por mor del Derecho comunitario pueda vulnerarse nuestro ordenamiento constitucional. Esta opción conllevaría la declaración parcial de inconstitucionalidad de la Ley 1/2005¹⁹¹ por vulneración del art. 31.3 de nuestra Constitución. En cierto modo, el fundamento que conduciría al Tribunal Constitucional a este razonamiento no sería otro que la abdicación por parte del legislador de las funciones que le encomienda nuestra Constitución al dictar una ley parcialmente en blanco, sin que el carácter flexible de la reserva de ley pueda llegar a justificar esta posibilidad. Circunstancia ésta que no sería admisible en nuestro ordenamiento, al no garantizar las exigencias mínimas en materia de predictibilidad y seguridad jurídica en favor de los sujetos llamados a dar cumplimiento a la obligación de entrega de los derechos de emisión.

En consecuencia, si la Directiva no respeta las exigencias que, según nuestro Tribunal, se derivan de nuestra Constitución en materia de elementos de cuantificación, corresponde a nuestro Legislador fijar los citados elementos para cumplir la doctrina constitucional respecto a la reserva de ley. Si optáramos, tal y como la estamos planteando, por esta solución, y tuviéramos en cuenta la propia idea de supremacía de la Constitución Española -como fuente de validez de normas infraordenadas- que plantea el Tribunal Constitucional, deberíamos considerar que la citada omisión constituye un vicio de inconstitucionalidad de la Ley 1/2005 en relación con la obligación de entrega de derechos de emisión.

No obstante, juzgamos que esta posibilidad generaría un conflicto de considerable magnitud entre el ordenamiento comunitario y el español, dado que la Comisión podría demandar al Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea por incumplimiento en la aplicación de la Directiva. Así, en el caso de que este Tribunal condenara a España por incumplimiento, dado que nuestro Estado no podría justificar sus acciones sobre la base de su propio Derecho interno, sólo cabrían dos alternativas.

Una primera alternativa, sería que el Tribunal reconsiderara su doctrina sobre la base de la primacía del Derecho comunitario, tal y como analizaremos a continuación. Sin embargo, esta opción se nos antoja ciertamente inverosímil, dado que no tendría sentido que nuestro Constitucional declarara la inconstitucionalidad de la Ley para terminar, tras enfrentar a España con la Comunidad Europea, por cambiar su jurisprudencia. De esta forma, resultaría más lógico, tal y como hemos planteado antes, una modificación del planteamiento jurisprudencial en cuestión. Siguiendo con este planteamiento y en el hipotético caso de que el Tribunal Constitucional no estuviese dispuesto a cambiar su parecer sobre la inconstitucionalidad de la Ley 1/2005, la única medida a adoptar por nuestro Estado sería la modificación del texto constitucional. A estos efectos, se debe recordar que en el año 2004, con motivo de la ratificación del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, el Tribunal Constitucional fue consultado sobre la conveniencia de modificar nuestra Carta Magna, entendiendo el citado órgano la innecesariedad¹⁹² de dicha reforma. Sin embargo, entonces¹⁹³, como ahora, el Consejo de Estado, supremo órgano consultivo del Gobierno, consideró la conveniencia de adaptar nuestra Constitución a la realidad europea en la que nos integramos. Quizá, la solución pasaría por incorporar en nuestro texto constitucional un artículo como el que ahora aconseja el citado órgano consultivo y que viniera a plasmar que, en el proceso de integración europea, “los tratados de

¹⁹¹ Si se llegara a considerar que la Ley es inconstitucional, y que lo es en lo relativo al no establecimiento de la cuantificación de la prestación, los preceptos impugnados serían declarados nulos, y dejarían de aplicarse. Ahora bien, tal y como indica el artículo 40.1 LOTC, “las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales (...)”. Lógicamente, la declaración de inconstitucionalidad sí afectaría al proceso que sirvió de origen a la presentación de la cuestión de inconstitucionalidad, así como a todos aquellos procesos que continuarán “vivos” por no haber recaído sobre ellos sentencia con fuerza de cosa juzgada, ya que la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia debe corregirse de conformidad con la declaración del Tribunal Constitucional.

¹⁹² *Vid.* la ya mencionada Declaración del Tribunal Constitucional 1/2004, de 13 de diciembre.

¹⁹³ Dictamen del Consejo de Estado 2544/2004, de 21 de octubre.

la Unión y las normas emanadas de sus instituciones en el ejercicio de sus competencias serán aplicables en España en los términos definidos por el propio Derecho de la Unión”¹⁹⁴. Tal vez, de aquellos polvos, provienen hoy estos lodos.

Una segunda alternativa vendría dada porque nuestras Cortes Generales, una vez declarada la inconstitucionalidad, reelaboraran la Ley de transposición, incluyendo la cuantificación de la obligación de entrega de derechos de emisión. Ante esta contingencia, la fijación de este elemento esencial de la citada prestación patrimonial pública consistiría en el establecimiento de un valor de referencia para los citados derechos, dado que, como ya hemos insistido a lo largo de este trabajo, no se contempla la posibilidad de redimir a metálico de la obligación de entrega. En este sentido, nos preguntamos si la referencia al valor de mercado –cotización– de los derechos de emisión sería suficiente. En concreto y dado que los derechos pueden comprarse a lo largo de todo el año, por tanto, la referencia debería realizarse a cualquier cotización que, en el año, hayan alcanzado los mismos en los mercados organizados. Asimismo, sería posible cualquier otro tipo de cuantificación referida, bien al importe por el que se subastaron, bien al valor de la multa de cien euros por tonelada de CO₂ emitida y respecto a la cual no se cuenta con un derecho que entregar, etc. Aún a riesgo de ser repetitivos, cabe recordar que esta opción sería, en cierta medida, una solución de compromiso, ya que en ningún caso serviría para dar cumplimiento a la obligación en caso de carecerse de los derechos correspondientes.

No obstante y como es obvio, ante esta eventualidad sería necesario que posteriormente el Tribunal Constitucional validase la citada cuantificación con la interpretación de nuestra Carta Magna. De esta forma, en vez de llevar al extremo la doctrina sobre la flexibilidad de la reserva de ley en materia de elementos de cuantificación, el citado Tribunal admitiría esta solución de compromiso, aceptando que la remisión legislativa a la valoración del mercado, subasta, etc., da cumplimiento a la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales públicas. Ésta sería una vía intermedia mediante la que el Constitucional no tendría que modificar su doctrina actual pero que no implicaría garantía adicional para los sujetos obligados a satisfacerla con respecto a las posibilidades anteriores.

Nuestra anterior afirmación se deriva de que, aún salvando dicha necesidad de cuantificación de la obligación de entrega, únicamente se da cumplimiento formal a una exigencia material respecto de otras prestaciones patrimoniales públicas. Esto se debe a que, en este caso concreto, la citada cuantificación nada aporta a su régimen jurídico al no ser posible su redención a metálico. Circunstancia ésta que viene motivada por la cada vez más frecuente incorporación de instrumentos económicos vinculados al mercado como herramientas dirigidas a la efectividad de las políticas públicas, sin que impliquen una distorsión del mismo. Si bien juzgamos acertada la adopción de estas medidas, no podemos dejar de advertir la problemática que, en materia tanto de configuración de su régimen jurídico como de su inserción en nuestro ordenamiento, conllevan.

En todo caso, y aún siendo conscientes de la dificultad que entraña esta tercera posibilidad, hay que hacer constar que la inconstitucionalidad de la norma -Ley 1/2005- que estamos analizando únicamente podría ser abordada, de los dos mecanismos constitucional y legalmente habilitados para ello, a través de la cuestión de inconstitucionalidad, pues se ha superado (y con creces) el plazo de tres meses desde la publicación de la Ley al que hace referencia el artículo 33 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional para la interposición de un recurso de inconstitucionalidad. Los efectos de uno y otro mecanismo son los mismos, pero la diferencia fundamental radica en que mientras el recurso puede activarse en abstracto, la cuestión sólo puede interponerse sobre la base de un caso concreto, estando legitimados para ello exclusivamente los jueces y magistrados. Así, habría que esperar hasta el instante en que un órgano judicial considerara que el fallo de un proceso depende de la validez o no de la Ley, dudara de la constitucionalidad de la misma, y decidiera elevar la cuestión al Tribunal Constitucional¹⁹⁵. Además, se debe insistir en que, si bien el órgano judicial daría audiencia a las partes del proceso así como al Ministerio Fiscal, el único legitimado para interponer la cuestión de inconstitucionalidad ante el citado Tribunal es el titular o titulares de dicho órgano.

¹⁹⁴ Informe del Consejo de Estado sobre modificaciones de la Constitución española, de 16 de febrero de 2006.

¹⁹⁵ Vid. los artículos 163 de la Constitución y 35 y ss. de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLÁN HONRUBIA, V., y OLESTI RAYO, A. (2005): *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo*, 4.^a ed., Ariel, Barcelona.
- ALGUACIL MARÍ, P. (1999): “Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria”, *REDF*, n.º 101, pp. 5 y ss.
- (1999): *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores*, Ed. Diálogo, Valencia.
- ALONSO GARCÍA, R. (2007): *Sistema Jurídico de la Unión Europea*, Civitas.
- BARTHOLINI, S. (1957): *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, CEDAM, Padova.
- BILBAO ESTRADA, I. y MATEOS ANSÓTEGUI, A.I.: “Régimen tributario de los derechos de emisión de CO₂”, *Tribuna fiscal*, n.º 190-191, pp. 36 y ss.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (2004): “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, pp. 405 y ss.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2006): “Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento financiero “bifronte” o “dual”?”, Comunicación presentada al Foro Sáinz de Bujanda “Ley General Tributaria y Derecho Comunitario”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 13 de septiembre, pp. 1 y ss.
- CALVO ORTEGA, R. (1970): “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero”, *HPE*, n.º 1, pp. 123 y ss.
- CAPOLUPO, S. (1994): “D.L. n.º 452/ 1994. L'accertamento per adesione”, *Il Fisco*, n.º 31, pp. 7306 y ss.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. (2005): *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- CASADO OLLERO, G. (1995): “Armonización fiscal”, en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I, Civitas, pp. 553 y ss.
- CUBERO TRUYO, A.M. (2001): “La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, *REDF*, n.º 109-110, pp. 217 y ss.
- DEL RÍO GONZÁLEZ, P. (2005): “La directiva sobre el mercado de derechos de emisión en la UE y sus efectos sobre los sectores productivos españoles”, *Revista de economía crítica*, n.º 4, pp. 39 y ss.
- DIEZ DE VELASCO, M. (2003): *Las Organizaciones Internacionales*, 13 ed., Tecnos, Madrid.
- (2005): *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 15 ed., Tecnos, Madrid.
- ESCOBAR HERNÁNDEZ, C. (2006): (Dir.), *Instituciones de Derecho Comunitario*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- ESTEVE PARDO, J. (2003): “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, pp. 743 y ss.

- FALCÓN Y TELLA, R. (1991): “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*, IEF, Madrid, Vol. I, pp. 207 y ss.
- (1999): “La tasa láctea en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional (I): una extravagante doctrina sobre la reserva de ley”, *Quincena Fiscal*, n.º 19, pp. 5 y ss.
- FEDELE, A. (1994): “La riserva di legge”, *Trattato di Diritto tributario*, Cedam, Padua, Vol. I, Cap. V, pp. 157 y ss.
- (1994): “L’ accertamento tributario ed i principi costituzionali”, en la obra colectiva *L’ accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Giuffrè Editore, Milán, pp. 13 y ss.
- FERREIRO LAPATZA, J.J. (1987): “El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento tributario español” en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, Vol. I, pp. 867 y ss.
- GARCÍA ALVÁREZ, A. (1992): “Instrumentos económicos para ejecutar políticas ambientales gubernamentales” en la obra colectiva *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, Sedesol, Méjico, pp. 40 y ss.
- GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ, T.R. (1999): *Curso de Derecho administrativo, Vol I*, Civitas, Madrid.
- GIJÓN VON KLEIST, R. (2005): “Efectos del Protocolo de Kioto y de la Directiva de Comercio de Emisiones sobre el sector productivo español”, *Información Comercial Española ICE-Revista de economía*, n.º 822, pp. 79 y ss.
- 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*, IEF, Madrid, 1979, Vol. III, pp. 967 y ss.
- GRAU RUIZ, A. (2006): *Ideas para un Proyecto Docente en Derecho Financiero y Tributario*, E-Prints Complutense, Madrid.
- GUTIÉRREZ ESPADA, C.: “La contribución del Derecho Internacional del Medio Ambiente al desarrollo del Derecho Internacional contemporáneo”, *ADI*, Vol. XIV, 1998, pp.113 y ss.
- GUTIÉRREZ FRANCO, Y. y HERRERA MOLINA, P.M. (2004): “Los nuevos instrumentos económicos para el fomento de energías renovables desde la perspectiva del Derecho financiero comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 237, pp. 55 y ss.
- HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M. (2000): “El derecho fiscal comunitario”, en López Escudero, M. y Martín y Pérez de Nanclares, J., *Derecho Comunitario Material*, Madrid, pp. 251 y ss.
- ISAAC, G. y BLANQUET, M. (2006): *Droit general de l’ Union européenne*, 9.ª ed., Sirey, Paris.
- JUNCEDA MORENO, J. (2005): *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*, Thomson-Aranzadi, Madrid.
- LINDE PANIAGUA, E. (Coord.) (2006): *Principios de Derecho de la Unión Europea*, 3.ª ed., Madrid.
- LOZANO SERRANO, C. (1982): “Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero”, *RAP*, n.º 99, pp. 111 y ss.
- (1998): “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *REDF*, n.º 97, pp. 25 y ss.
- MANGAS MARTÍN, A. (2005): *La Constitución Europea*, Iustel, Madrid.
- MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J. (2005): *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 5.ª ed., Tecnos, Madrid.

- MARONGIU, G. (1995): *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, G. Giappichelli Editore, Turín.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea", *Civitas, REDF*, n.º 109-110, pp. 111-161.
- MARTÍN QUERAL, J. (1979): "La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria", *REDF*, n.º 24, pp. 553 y ss.
- ORON MORATAL, G. (1998): "Consecuencias de la integración de España en las Comunidades europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario", *REDF*, n.º 97, pp. 53 y ss.
- PEÑA FREIRE, A.M. (1997): *La Garantía en el Estado constitucional de Derecho*, Madrid, Editorial Trota.
- PÉREZ ROYO, F. (1979): "Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional" en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, pp. 13 y ss.
- PITA GRANDAL, A.M. (2006): "El Derecho Comunitario y la reserva de ley", Comunicación presentada al Foro Sáinz de Bujanda "Ley General Tributaria y Derecho Comunitario", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 13 de septiembre, pp. 311 y ss.
- PLAZA MARTÍN, C. (2005): *Derecho ambiental de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- POTIER, M. (1992): "Las experiencias de la OCDE con el principio de que "el contamina, paga" en la obra colectiva *Los instrumentos económicos aplicados al medio ambiente*, Sedesol, Méjico, pp. 27 y ss.
- RIVAS NIETO, E. (2006): *Los tributos atípicos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
- RUBIO LLORENTE, F. (1993): *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- VARIOS AUTORES (1991): *Derecho Constitucional-Volumen I. El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos* (López Guerra, L., coordinador), Tirant lo Blanch, Valencia.
- (2001): *Comentarios a la Constitución* (Garrido Falla, F., coordinador), 3.ª edición ampliada, Civitas, Madrid.
- (2003): *Derecho Constitucional-Volumen I* (Balaguer Callejón, F., coordinador), 2.ª edición, Tecnos, Madrid, p. 176.
- (2001): *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid.
- VILLAR EZCURRA, M.: "Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario", *Crónica Tributaria*, n.º 100, 2001, pp. 23 y ss.
- VILLAR PALASÍ, J.L., y SUÑÉ LLINAS, E. (1996): "Artículo 9.º. El Estado de Derecho y la Constitución" en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución Española de 1978* (Alzaga Villamil, coordinador), Edersa, Madrid, Tomo I, pp. 467 y ss.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autoras: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquera Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los *REIT*.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.