

LA COORDINACIÓN DEL RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN Y LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS: ¿UN SUPUESTO DE AYUDA DE ESTADO ILEGAL NO COMPATIBLE? (*)

Autores: *Álvaro Antón Antón*^(a)
Iñaki Bilbao Estrada^(b)
Universidad Cardenal Herrera - CEU

DOC. N.º 16/08

(*) Este trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación, financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia, “La fiscalidad de los derechos de emisión” con referencia SEJ 2007-61307, cuyo investigador principal es Iñaki Bilbao Estrada.

(a) Becario FPU MCIN. Área de Derecho Financiero y Tributario. Instituto de Derecho y Ética Ambiental. Universidad Cardenal Herrera - CEU.

(b) Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Instituto de Derecho y Ética Ambiental. Universidad Cardenal Herrera - CEU. Este trabajo ha sido realizado durante una estancia de investigación en el California Center for Environmental Law and Policy de la Universidad de Berkeley, gracias a una beca de investigación “José Castillejo” del Ministerio de Educación y Ciencia.



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. PLANTEAMIENTO
2. EL RÉGIMEN EUROPEO DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO Y LAS EMPRESAS EMISORAS
3. EL GRAVAMEN DE LAS EMISIONES ATMOSFÉRICAS EN EUROPA: ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL
 - 3.1. Consideraciones iniciales
 - 3.2. El caso español: los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas y su relación con el régimen europeo de comercio de derechos de emisión
 - 3.2.1. Los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas
4. LA COORDINACIÓN DEL RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN Y LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS: MEDIDAS ADOPTADAS
 - 4.1. Medidas de coordinación
 - 4.2. El establecimiento de supuestos de no sujeción como mecanismo de coordinación en determinados impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas
5. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN EN LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES Y SU POSIBLE CALIFICACIÓN COMO AYUDAS DE ESTADO
 - 5.1. La posible calificación como Ayudas de Estado de los beneficio fiscales otorgados por las Comunidades Autónomas
 - 5.2. La selectividad del beneficio derivado de la previsión del supuesto de no sujeción
 - 5.3. El falseamiento de la competencia entre empresas emisoras
6. LA COMPATIBILIDAD DE LAS MEDIDAS DE COORDINACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS DIRECTRICES SOBRE MEDIOAMBIENTE EN MATERIA DE AYUDA DE ESTADO
 - 6.1. Los casos sueco, danés y esloveno: especial referencia a las diferencias con respecto a los impuestos autonómicos sobre emisiones
 - 6.2. Las directrices sobre medioambiente en materia de Ayudas de Estado y los supuestos de no sujeción previstos en los impuestos autonómicos sobre emisiones

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

La reciente implantación del régimen europeo de comercio de derechos de emisión de gases de efecto de invernadero conlleva la necesidad de plantearse su coordinación con los impuestos sobre emisiones atmosféricas vigentes en el seno de la Unión Europea. El presente trabajo analiza las medidas de coordinación establecidas en los impuestos sobre emisiones atmosféricas de aquellos ordenamientos comunitarios en que coexisten ambos instrumentos económicos. Dichas medidas consisten en eximir del pago a las empresas incluidas en el régimen de comercio, siendo la finalidad perseguida la de evitar un doble coste económico para las empresas emisoras. No obstante, existen dudas sobre la posible calificación de estas medidas como Ayudas de Estado ilegales, tal y como lo demuestra que la Comisión Europea haya abierto un procedimiento formal de control a Suecia y Dinamarca por la adopción de disposiciones de esta naturaleza. Si bien esta circunstancia no se ha producido en el caso español, las medidas adoptadas en determinados impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas aconsejan realizar un estudio pormenorizado de la cuestión y de las consecuencias que tendría su calificación como Ayudas de Estado ilegales.

1. PLANTEAMIENTO

En las últimas décadas, la comunidad internacional ha afrontado de forma dispar la lucha contra el cambio climático, adoptándose fundamentalmente medidas nacionales individuales que dieran cumplimiento a la máxima de “quien contamina, paga”. De entre éstas, cabe destacar las de carácter tributario y, en particular, los tributos ambientales¹ que gravan las emisiones atmosféricas² y que consiguieron reducciones considerables de las emisiones de CO₂ en los diferentes Estados en que se implantaron³. Frente al empleo de instrumentos regulatorios, sancionadores, voluntarios y tributarios, todos ellos con insuficientes resultados globales, los científicos advirtieron que los esfuerzos en la reducción de emisión de gases de efecto invernadero debían realizarse mediante un compromiso a nivel mundial, a fin de disminuir el volumen de emisiones de CO₂ en todo el planeta.

Con este propósito, se emprendieron acciones internacionales dirigidas a reducir la contaminación ambiental para mitigar el cambio climático, destacando la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992⁴ y su cristalización en la firma, por parte de la inmensa mayoría de los países desarrollados, del Protocolo de Kyoto. Pasando a analizar a grandes rasgos el contenido del citado Protocolo, cabe señalar que, mediante su ratificación, los diferentes países firmantes se comprometían a recortar, en cantidades y plazos bien definidos, sus emisiones de aquellos gases causantes del calentamiento global del planeta⁵. A efectos de lograr la citada reducción, el citado Protocolo ha arbitrado, pese a una apuesta inicial por una *carbon tax*⁶, diversos mecanismos llamados “instrumentos económicos de carácter flexible”⁷, cuya principal ventaja es la de asegurar el cumplimien-

¹ Los citados tributos tienen por finalidad, en general, proteger el medio ambiente, sin que sea suficiente con que con su recaudación se subvencione la protección del entorno natural. De esta forma, es necesario que la sustancia o la actividad gravada tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o que suponga un riesgo para éste. En definitiva, tienen como finalidad extrafiscal promover la protección y conservación del medio ambiente, prescindiendo de pretensiones recaudatorias. Vid. por todos HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000. Dentro de los diversos tributos ambientales, podemos diferenciar cánones de saneamiento, de vertidos líquidos, impuesto sobre grandes instalaciones, impuestos sobre productos energéticos, impuestos sobre residuos, impuestos sobre depósitos de residuos peligrosos, impuestos sobre emisiones atmosféricas, etc. De entre todos ellos, nuestro trabajo se va a centrar en los impuestos sobre emisiones atmosféricas y, en concreto, en aquellos previstos por diversas Comunidades Autónomas.

² Como veremos más adelante, a efectos de someter a tributación las emisiones de gases de efecto invernadero se puede optar, bien por gravámenes que sometan a tributación directamente las citadas emisiones (impuestos sobre emisiones atmosféricas, *air pollution fee*, *air pollution charge*, *air pollution duty*, etc.), bien gravámenes ambientales sobre producto que sometan a tributación dichas emisiones de forma indirecta (*carbon tax*) las mismas. A los efectos de este trabajo, utilizaremos la expresión gravámenes sobre emisiones atmosféricas para referirnos indistintamente a ambas clases de impuestos, salvo cuando hagamos referencia a los gravámenes autonómicos en cuyo estaremos haciendo referencia exclusivamente a los primeros.

³ Vid. por todos GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X., y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.: “Evidencia Empírica Internacional sobre los Dividendos de la Imposición Ambiental” en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Madrid, 2004, págs. 373 y ss.

⁴ Asimismo, no deben olvidarse la Convención de Viena para la Protección de la Capa de Ozono, de 1985, el Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono, de 1987 y la Declaración Ministerial de la Segunda Conferencia Mundial sobre el Clima, aprobada el 7 de noviembre de 1990.

⁵ Dicha reducción supone un porcentaje diferente en función del país en cuestión (vid. el art. 3 del Protocolo de Kyoto así como sus anexos I y II.) En estos momentos, la comunidad internacional está negociando los compromisos de reducción Post Kyoto 2012, dada la expiración en dicha fecha del Protocolo vigente, barajándose porcentajes de entre un 25 y un 40 por 100.

⁶ Ésta era la postura inicial defendida por la Unión Europea. En la doctrina, vid. por todos COOPER, R. N.: “Toward a Real Global Warming Treaty (The Case for a Carbon Tax)”, *Foreign Affairs*, vol. 77, núm. 2, 1998, págs. 66 y ss. En la actualidad, algunos autores y diversos Estados, entre ellos Estados Unidos, abogan por el establecimiento de un impuesto mundial sobre el C –*global carbon tax*– que sustituya en el 2012 al régimen de comercio de derechos de emisión O₂. Asimismo, la doctrina también ha defendido un impuesto mundial sobre el CO₂ frente al régimen de comercio, una vez expire el vigente Protocolo de Kyoto. Vid. NORDHAUS, W. D.: “Life after Kyoto: alternative approaches to global warming policies”, *NBER Working Paper Series* número 11889, 2005.

⁷ BARON, R.: “The Kyoto Mechanisms: How much flexibility do they provide?” en *Emissions trading and the Clean Development Mechanism: Resource transfers, project costs and investment incentives*, International Energy Agency, Bonn, 1999.



to del objetivo fijado de manera eficiente, con el menor coste posible⁸. En concreto, se han previsto tres instrumentos⁹: el comercio de los derechos de emisión de GEI, los Mecanismos de Desarrollo Limpio (en adelante, MDL) y, por último, los Proyectos de Aplicación Conjunta (en adelante, PAC).

De entre ellos, destaca el primero que supone el establecimiento de un sistema de *cap and trade*¹⁰ que, por un lado, implica la restricción cuantitativa de la cantidad de toneladas de gases de efecto invernadero a emitir y, por otro lado, supone la creación de un mercado de derechos de emisión al que tienen que acudir aquellos Estados que carecen de los derechos necesarios para cubrir el total de sus emisiones de GEI respecto del compromiso de reducción que rubricaron¹¹. A los efectos de este trabajo y como a continuación veremos, cabe resaltar como en la Unión Europea, a través de la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, y sus diversas normas de transposición interna, los citados compromisos de reducción han sido trasladados por los Estados miembros a las empresas emisoras situadas en su territorio nacional¹², convirtiéndolas en sujetos activos del comercio de derechos de emisión.

Sin embargo, la adopción de estos instrumentos económicos flexibles de carácter global debe conllevar una reflexión sobre su compatibilidad con medidas preexistentes de distinta naturaleza y la necesidad de prever mecanismos de coordinación. A este respecto, JOHNSTONE ha afirmado que, en muchos casos, el uso de políticas mixtas es, en el mejor de los casos redundante, y, en el peor, contraproducente, ya que si un instrumento es económicamente eficiente y medioambientalmente efectivo, tiene poco sentido introducir un instrumento más¹³. Con relación al objeto de nuestro trabajo, el citado autor ha señalado que, en situaciones de certidumbre e información perfecta, un gravamen sobre las emisiones contaminantes –*carbon tax*– y un sistema de permisos de emisión negociables son mecanismos equivalentes. Sin embargo y dado que, en el mundo real estas condiciones son de difícil cumplimiento, esta equivalencia se resquebraja, siendo necesario estudiar los efectos de la combinación de ambos instrumentos. A estos efectos, la doctrina económica ha afirmado la compatibilidad de un sistema de permisos negociables con los gravámenes sobre emisiones atmosféricas¹⁴.

⁸ En un mercado perfecto en el que cada agente trata 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 este modo, 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 éstas tengan menor coste económico. 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. Sin perjuicio de lo señalado, no debe perderse la posibilidad prevista de que los derechos de emisión sean adquiridos por sujetos no contaminantes, con la exclusiva finalidad de especular.

⁹ Es necesario apuntar que, adicionalmente, cada Estado deberá implantar, junto a los tres instrumentos citados, todas aquellas medidas internas considere oportunas en aras de cumplir con el compromiso adquirido al ratificarlo. En particular, medidas que afecten a los sectores difusos (transporte y vivienda, principalmente) no sometidos al régimen de comercio de derechos de emisión, ya que de otro modo el Estado tendrá que comprar derechos de emisión suplementarios para cubrir dichas emisiones no sometidas al régimen de comercio. En este sentido, cabe subrayar que la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión de GEI no implica la exclusión de las restantes políticas medioambientales, incluidas las de naturaleza fiscal.

¹⁰ ELLERMAN, A. D.: “Tradable Permits for Greenhouse Gas Emissions: A primer with particular reference to Europe”, *MIT Joint Program on the Science and Policy of Global Change, Report Series*, núm. 69, 2000.

¹¹ No obstante, cabe subrayar que, como instrumentos adicionales de flexibilización, los Estados pueden acudir a los MDL y a los PAC, dado que los mismos posibilitan la generación de nuevos derechos de emisión con los que hacer frente a la obligación anteriormente citada.

¹² Resulta relevante señalar que las empresas emisoras únicamente infringen una normativa interna, mientras que son los Estados los verdaderos infractores de los compromisos internacionales adquiridos. En este sentido, debemos incidir en que el incumplimiento de las empresas no exime a los Estados del logro de las reducciones pactadas, debiendo asumir las consecuencias mediante la adquisición de los derechos de emisión no entregados.

¹³ JOHNSTONE, N.: *The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments*, OCDE, París, 2003.

¹⁴ Así, JOHNSTONE ha señalado que, en primer lugar, servirían para reducir el coste de la incertidumbre, dado que el uso conjunto de impuestos y permisos es preferible cuando los daños en el medio ambiente no son lineales y hay incertidumbre en los costes relativos a la reducción de emisiones. En segundo lugar, se ha indicado que contribuirían a penalizar el incumplimiento, ya que, mientras que un impuesto se diseña para permitir un comportamiento legítimo y estratégico por parte de una empresa, una multa es diseñada para que disuada de comportamientos considerados nocivos o ilegítimos. En tercer lugar, se ha afirmado que podría servir para capturar las rentas inesperadas provenientes de la creación de permisos. Esto obedecería a que las asignaciones iniciales han sido gratuitas para las empresas, en lugar de conseguirlas mediante subastas, las empresas han recibido una renta inesperada por el valor de esos derechos asignados. Esta renta puede ser gravada con impuestos en conjunción con el sistema de permisos negociables. JOHNSTONE, N.: *The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments*, OCDE, París, 2003. Respecto a la actual combinación del régimen de comercio y la fiscalidad energética y su ineficiencia desde un punto de vista económico, *vid.* DIAS SOARES, C.: “Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading”, *EC Tax Review*, núm. 17, 2007, págs. 184 y ss.

Así, en el ámbito comunitario, podemos constatar la coexistencia de ambos instrumentos económicos: el régimen europeo de comercio de derechos de emisión y diferentes tributos sobre emisiones atmosféricas vigentes en diversos Estados miembros. Sin embargo, cabe precisar que la citada convivencia tiene carácter sobrevenido y, en ningún caso, obedece a la voluntad de combinar ambos instrumentos económicos atendiendo a los postulados de la ciencia económica *supra* citados. Por el contrario, esta situación ha sido fruto de la preexistencia de medidas nacionales de carácter individual tendentes a reducir las emisiones atmosféricas a las que se han añadido otras medidas globales.

Esta circunstancia ha llevado a las diversas autoridades fiscales a plantearse la necesidad su coordinación y, en concreto, ha desembocado en la previsión de diversos beneficios fiscales, a fin de compatibilizar los objetivos de protección de medio ambiente, por un lado, y de desarrollo económico y competitividad, por otro. A este respecto, debemos incidir en la trascendencia de este último argumento, dado que importantes economías –India, China y Estados Unidos¹⁵– no tienen que afrontar compromiso de reducción alguno, con la consiguiente pérdida de competitividad¹⁶ que conlleva por sí sola la implantación del régimen de comercio. Éste argumento ha sido esgrimido recurrentemente por diversos Estados de la Unión Europea a los efectos de adoptar medidas, bien en el ordenamiento interno (beneficios fiscales en materia de fiscalidad energética), bien a nivel comunitario (ajustes fiscales en frontera respecto a los países no firmantes del Protocolo de Kyoto)¹⁷. De esta forma y a efectos de evitar un doble coste económico, en algunos Estados miembros se han previsto supuestos de no sujeción y exenciones en los impuestos sobre emisiones atmosféricas vigentes en los diversos Estados miembros para no agravar la citada pérdida de competitividad.

Prescindiendo del juicio que podamos tener sobre estas medidas, cabe indicar que, en el caso de Suecia y Dinamarca y tras la correspondiente notificación a la Comisión Europea, las citadas medidas se encuentran en la fase de observaciones del procedimiento formal de control de Ayudas de Estado. En un supuesto similar que también podría ser objeto de control se encuentra el Estado español, dado que también coexisten en el tiempo y en el espacio estos instrumentos económicos dirigidos a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero: régimen de comercio e impuestos. La peculiaridad que presenta el caso español radica en el hecho de que han sido determinadas Comunidades Autónomas las que, en el ejercicio de su poder financiero, crearon impuestos propios sobre las citadas emisiones y que, a su vez, han establecido recientemente las correspondientes medidas de coordinación. No obstante y como ya profundizaremos, cabe apuntar como diferencia que, en los casos danés y sueco, nos enfrentamos a impuestos que recaen sobre productos energéticos con la consiguiente relación con la Directiva sobre fiscalidad energética, mientras que en nuestro ordenamiento los impuestos autonómicos vigentes gravan directamente las emisiones atmosféricas.

Atendiendo al planteamiento hasta ahora realizado, el presente trabajo pretende centrarse en el examen de las medidas establecidas en los impuestos sobre emisiones atmosféricas adoptadas como medidas de coordinación con el régimen europeo de comercio de derechos de emisión y tendentes a eximir del pago del citado a las empresas emisoras. Atendiendo a los procedimientos abiertos por la Comisión Europea, realizaremos un análisis de la naturaleza de ambos instrumentos y de las relaciones entre los mismos para afrontar el estudio de la eventual calificación de las medidas *supra* citadas como Ayuda de Estado y, en su caso, su adecuación o no a la normativa comunitaria. A mayor abundamiento, prestaremos especial atención al caso español y a las medidas arbitradas por las diversas Comunidades Autónomas con impuestos vigentes, teniendo en cuenta que no se ha procedido a su notificación a la Comisión Europea, para, en caso de ser consideradas Ayudas de Estado ilegales, analizar las consecuencias que se derivarían.

¹⁵ Así, mientras Estados Unidos no ha firmado el Protocolo de Kyoto, China e India no tienen que afrontar compromiso de reducción alguno al ser considerados países en desarrollo y, por tanto, fuera del Anexo I que incluye los compromisos de reducción de los países en desarrollo firmantes del citado Tratado Internacional.

¹⁶ Vid. RENNINGS, K.: *The Impacts of the European Emissions Trading Scheme on Competitiveness and Employment in Europe. A Literature Review*, Centre for European Economic Research, Mannheim, 2006.

¹⁷ Vid. The Danish government's consultation response to the Commission's "Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes" [COM (2007) 140 final].

2. EL RÉGIMEN EUROPEO DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO Y LAS EMPRESAS EMISORAS

Tal y como hemos apuntado, con motivo de la ratificación del Protocolo de Kyoto, la Unión Europea ha establecido un régimen de comercio de derechos de emisión de GEI mediante la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003. Como consecuencia, los diversos Estados miembros han adaptado la citada Directiva a sus ordenamientos internos mediante diversas normas de transposición. En relación con esta tarea, debemos subrayar que los legisladores se han limitado, prácticamente, a transcribir el contenido de la citada directiva, debido a la minuciosidad de la Directiva, que apenas deja margen de discrecionalidad en su ejecución, salvo en determinados aspectos como por ejemplo puede ser el régimen sancionador. Nos hallamos, por tanto, ante una directiva que, debido a su carácter detallado, presenta un contenido normativo obligatorio, sin que los Estados miembros puedan hacer otra cosa que darle una forma nacional adecuada y establecer las derogaciones pertinentes en su correspondiente ordenamiento. En el ordenamiento español, la consiguiente transposición de la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, ha sido realizada a través 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 invernadero¹⁸.

Prima facie y antes de entrar en el estudio de su régimen jurídico, queremos desechar la naturaleza tributaria de este instrumento económico vinculado al mercado, a fin de descartar la existencia de un supuesto de doble imposición que pueda justificar la necesidad de una medida de coordinación por este concreto motivo. Este razonamiento se deriva del estudio del procedimiento de adopción de la Directiva 2003/87/CE y, en concreto, del procedimiento de codecisión del artículo 175. 1 del Tratado de la Comunidad Europea. El hecho de que la Comunidad se decantara por la primera opción demuestra que lo que pretendía era establecer un instrumento de naturaleza no tributaria ya que de lo contrario debería haber seguido el procedimiento del 175. 2 con la consiguiente necesidad de unanimidad de los Estados en el Consejo tras la consulta al Parlamento y al Comité de Regiones. 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. Sin perjuicio de esta afirmación, esto no obsta para el establecimiento de medidas de coordinación por otros motivos como los ya apuntados de competitividad, redundancia, efectos contraproducentes, etc.

Adentrándonos en el contenido del régimen de comercio, cabe señalar que, mediante la citada disposición, la UE y sus diversos Estados miembros han involucrado a las empresas radicadas en territorio comunitario y pertenecientes a los sectores industriales y energéticos¹⁹ en la reducción de sus emisiones de CO₂, incluyéndolas en el ámbito de aplicación del citado régimen. Sin embargo y como veremos más adelante, debemos indicar la posibilidad de ampliación por parte de los citados Estados tanto de los sectores como de los gases sometidos al ámbito de aplicación del régimen de comercio en su respectivo país. Desde la perspectiva de las citadas empresas emisoras y como primera aproximación, supone la prohibición de que ninguna instalación perteneciente a los sectores *supra* citados que dé lugar a emisiones de GEI realice su actividad sin el correspondiente permiso expedido por una autoridad competente²⁰. El citado permiso tiene una finalidad de control sobre las toneladas de CO₂ a emitir así como para la posterior asignación de derechos de emisión que a continuación abordaremos. En este sentido, debe reseñarse que el permiso *supra* citado conlleva la obligación de entregar tanto derechos de emisión como toneladas de CO₂ emitidas y verificadas.

¹⁸ Respecto al caso español, *vid.* el análisis que de la Ley 1/2005 realizan AA. VV.: *El mercado de derechos a contaminar. Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, Valladolid, 2007.

¹⁹ Las instalaciones que realizan actividades en los sectores de energía (instalaciones de combustión con una potencia térmica nominal superior 20 MW, refinerías de hidrocarburos y coquerías), producción y transformación de metales féreos (instalaciones de calcinación o sinterización de minerales metálicos e instalaciones para la producción de arrabio o de acero), industrias minerales (instalaciones de fabricación de cemento sin pulverizar, instalaciones de fabricación de vidrio e instalaciones para la fabricación de productos cerámicos mediante horneado), fabricación de pasta de papel, papel y cartón están sujetas obligatoriamente a este sistema de comercio de derechos y al citado Plan de Asignación.

²⁰ A excepción hecha de supuestos de exclusión temporal.

En este sentido, éstos son definidos como el derecho a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado, válido únicamente a efectos del cumplimiento de la disposición comunitaria, siendo este derecho susceptible de transmisión con las limitaciones establecidas en la Directiva y en las respectivas normas de transposición nacional. En relación con su titularidad originaria, debe indicarse que la misma corresponde al Estado correspondiente respecto de aquellos derechos de emisión que figuren en cada PNA, sin perjuicio de que posteriormente sean asignados a las diversas empresas emisoras y de que sean susceptibles de ulteriores transmisiones. Este carácter transmisible es el que conlleva la creación de un mercado de derechos de emisión al que tienen que acudir aquellas empresas que carecen de los derechos necesarios para hacer frente a la obligación de entrega por haber emitido más contaminación de la que cubren sus derechos, para adquirírselos, bien a aquellas empresas que se encuentran en la situación contraria y que estén dispuestas a venderlos, bien a meros especuladores, e, incluso, a los Estados miembros.

De esta forma y una vez fijada la emisión por país, la Directiva obliga a la autoridad nacional a elaborar un Plan Nacional de Asignación que distribuya individualmente y con carácter gratuito²¹, entre los diferentes sectores y empresas afectadas, los derechos que correspondan a cada país en cuestión²². A este respecto, hay que indicar que el citado Plan constituye el marco de referencia en el que se determina el número total de derechos de emisión objeto de asignación en cada período. De esta forma, el Plan debe fijar tanto su vigencia, los criterios aplicables a la asignación de derechos así como su asignación individualizada y el procedimiento de la misma. A efectos de paliar el coste que esta medida supone, se prevé la asignación gratuita de un determinado número de derechos a las empresas emisoras para que puedan hacer frente a dicha obligación²³.

No obstante y como limitaciones, cabe indicar que mediante el correspondiente Plan Nacional de Asignación cada Estado deberá distribuir entre sus diversas industrias contaminantes un determinado número de derechos para emitir GEI cuya suma total no podrá exceder de la cantidad máxima fijada como objetivo de reducción. Además, debe subrayarse que la cantidad total de derechos de emisión por asignar durante el período pertinente será compatible con la obligación del Estado miembro de limitar sus emisiones de conformidad con la Decisión 2002/358/CE y el Protocolo de Kyoto. En concreto, deberá tener en cuenta, por un lado, el porcentaje de las emisiones globales que representan dichos derechos en comparación con las emisiones de fuentes no contempladas en la presente Directiva y, por otro, las medidas nacionales en materia de energía, siendo necesario, por último, que sea también coherente con el programa nacional relativo al cambio climático y con el potencial, incluido el potencial tecnológico, de reducción de las emisiones de las actividades sujetas al presente régimen. En consecuencia, la cantidad total de derechos de emisión por asignar gratuitamente a las empresas emisoras no será superior a la cantidad que probablemente resulte necesaria para aplicar estrictamente los criterios anexo III de la Directiva 2003/87/CE que regula el régimen europeo de comercio²⁴. Asimismo, la cantidad total de derechos de emisión por asignar será coherente con las evaluaciones del progreso real y previsto hacia el cumplimiento de las contribuciones de los Estados miembros a los compromisos de la Comunidad derivados de la Decisión 93/389/CEE relativa a un mecanismo de seguimiento de las emisiones de CO₂ y de otros gases de efecto invernadero en la Comunidad.

²¹ Para el período 2008-2012, la Directiva establecía que, como mínimo, el porcentaje de derechos que debían ser asignados gratuitamente era del 90 por 100.

²² Respecto al origen de los derechos y atendiendo a la obligación de reconocimiento prevista por la Directiva, éstos pueden provenir del Plan Nacional de Asignación de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, dando lugar a un mercado comunitario de derechos de emisión. No obstante, cabe añadir que igualmente pueden tener su origen en un tercer país con compromiso de reducción o limitación de emisiones que sea parte del Protocolo de Kyoto mediante el previo reconocimiento mutuo de los derechos de las partes firmantes en virtud de instrumento internacional.

²³ No obstante, cada vez son más los defensores de un sistema de subasta, a efectos de paliar los problemas que representa una asignación ineficaz de los derechos de emisión, tal y como se constató al final del período 2005-2007 ante el precio irrisorio que alcanzó el derecho de emisión.

²⁴ Vid. la Comunicación de la Comisión relativa a Orientaciones para los Estados miembros sobre la aplicación de los criterios del anexo III de la Directiva 2003/87/CE 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, y circunstancias en las que queda demostrada la situación de fuerza mayor (COM/2003/0830).



3. EL GRAVAMEN DE LAS EMISIONES ATMOSFÉRICAS EN EUROPA: ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL

3.1. Consideraciones iniciales

Llegados a este punto, cabe recordar que los tributos sobre emisiones atmosféricas han sido uno de los principales instrumentos económicos utilizados por los diferentes Estados miembros de la Unión Europea como medidas nacionales dirigidas a luchar contra la contaminación atmosférica, ante la falta de acuerdos de carácter supranacional. Esta circunstancia unida a la reciente aprobación del régimen europeo de comercio ha conllevado que coexistan ambos instrumentos en diversos ordenamientos comunitarios. Sin embargo, a los efectos de analizar su compatibilidad, resulta ineludible distinguir, dentro de lo que hemos denominado genéricamente gravámenes sobre emisiones atmosféricas, aquellos que someten a tributación directamente las citadas emisiones –impuesto autonómico, *air pollution fee*, *air pollution charge*, etc.²⁵– frente a aquellos que las gravan de forma indirecta –*carbon taxes*²⁶– y que son conocidos como impuestos sobre producto o consumo²⁷. Estos últimos someten a gravamen las diferentes formas de energía –hidrocarburos, gas natural, electricidad y carburantes sólido– en función de su contenido energético y de las emisiones de dióxido de carbono emitidas en su uso²⁸.

Una vez realizada esta distinción entre ambas clases de impuestos en función de la configuración de su hecho imponible, cabe alertar sobre la confusión que la denominación *carbon taxes* puede conllevar con la relación con las diversas Directivas emanadas por la Unión Europea en materia de energía y de cambio climático. En concreto, queremos incidir en la diferente relación que pueden tener los gravámenes sobre emisiones atmosféricas, bien con la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, bien con la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, mediante la cual se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad. Así, mientras los impuestos que gravan directamente la emisión de gases de efecto invernadero (impuestos autonómicos, *air pollution fee*, *air pollution charge*, *tax on sulphur*) están estrechamente conectados al régimen de comercio de derechos de emisión; en cambio, en el caso de los impuestos sobre productos energéticos que las gravan de forma indirecta (casos danés y sueco), dicha íntima relación se produce con la Directiva sobre la fiscalidad de la energía²⁹, sin perjuicio de la persecución de otros objetivos de naturaleza ambiental³⁰. Como veremos, esta distinción será determinante a efectos del posterior estudio de las medidas de coordinación de los citados impuestos con el régimen de comercio y, en particular, de su consideración como Ayudas de Estado.

²⁵ A este respecto, cabe señalar que, en el seno de la Unión Europea, existen otras figuras tributarias que gravan de forma directa las emisiones atmosféricas. Así, tenemos, entre otras, las *air pollution non-compliance fees* de Bulgaria, Rumania, Lituania y Estonia; la *air pollution fee* de Chequia; la *duty on sulphur* de Dinamarca; la *air pollution charge* de Estonia, Polonia, Eslovaquia, Lituania, Letonia e Italia; la *air pollution duty* de Hungría; la *General tax on polluting activities* de Francia; la *air emission Charge* de Letonia y Rumania, y la *Charge on NOx emissions* de Suecia. Vid. la “The OECD/EEA database on instruments used for environmental policy and natural resources management” (<http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/main.htm>).

²⁶ Entre otros, Holanda, Finlandia, Alemania, Suecia, Dinamarca e Italia. Vid. la “The OECD/EEA database on instruments used for environmental policy and natural resources management” (<http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/main.htm>).

²⁷ Vid. por todos GAGO RODRÍGUEZ, A., y LABANDEIRA VILLOT, X.: “La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España”, *Hacienda Pública Española*, núms. 141-142, 1997, págs. 193 y ss. Según los citados autores, “los impuestos ambientales sobre productos son impuestos sobre ventas que gravan, de manera específica o general pero con un tipo más elevado, aquellos bienes cuya transformación o utilización puede ocasionar efectos negativos sobre el entorno natural”. En cambio, en el caso de los impuestos específicos sobre el consumo de determinados productos finales que tienen consecuencias ambientales negativas, el hecho imponible es la venta de un determinado producto a los consumidores.

²⁸ La complejidad de gestión de los impuestos que gravan directamente las emisiones ha decantado a muchos Estados a optar por los impuestos sobre producto o consumo. En concreto, los inconvenientes de los primeros subrayados por la doctrina han sido, entre otros, la complejidad de las mediciones en las fuentes, del número de fuentes de emisión existentes y de su carácter más o menos difuso espacialmente y de la posibilidad de integrar el sistema de medición en las actividades económicas y regulatorias habituales. Vid. OCDE: *Managing the Environment. The Role of Economic Instruments*, OCDE, París, 1994.

²⁹ En este sentido, se ha pronunciado la Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea en el procedimiento de control formal abierto a Suecia y a Dinamarca. Vid. C 2006/C 297/08 publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 7 de diciembre de 2006 y 2006/C 274/03 publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 10 de noviembre de 2006.

³⁰ En el mismo sentido, vid. FORTES MARTÍN, A.: “La «presión» ambiental de los sistemas de producción y consumo de energía: La potencial acción conciliatoria de la fiscalidad energética y ambiental y del comercio de emisiones de dióxido de carbono”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 268, 2007, págs. 57 y ss.

Retornando al ámbito de los impuestos energéticos y a su relación con la Directiva 2003/96/CE, debemos incidir en que la citada disposición, tal y como establece su Exposición de Motivos, tiene como finalidad el establecimiento de unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía —entre otros, electricidad, gas natural, carbón³¹, etc.— a fin de conseguir un adecuado funcionamiento del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias. Sin perjuicio de que el principal objetivo sea la citada “armonización de mínimos”³² y un correcto funcionamiento del mercado interior, esto no obsta para que la fiscalidad energética contribuya asimismo a la consecución de los objetivos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero derivados de la firma por la UE y sus Estados miembros del Protocolo de Kyoto³³. A mayor abundamiento y atendiendo a la falta de consenso internacional en materia de lucha contra cambio climático y sus consiguientes consecuencias en materia de competitividad para las empresas comunitarias, sería necesario plantearse la conveniencia del establecimiento de medidas de coordinación, prescindiendo de la aplicación de la normativa de Ayudas de Estado³⁴. Máxime cuando esta posibilidad ya se planteó en la negociación de la Directiva³⁵ así como por las reticencias de la Unión Europea a adoptar medidas tales como ajustes fiscales en frontera respecto a los países no firmantes del Protocolo de Kyoto, los cuales podrían mitigar el citado problema de competitividad.

A diferencia del caso español, estas *carbon taxes*, en la mayoría de los países Estados miembros que las han establecido, asumen esa función de gravamen mínimo en materia de productos energéticos y electricidad, a fin de dar cumplimiento a la Directiva 2003/96/CE. En cambio, en el caso de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas, éstos suponen un gravamen adicional, desvinculado del sometimiento a tributación de los productos energéticos y de la electricidad por parte del Estado español³⁶. En definitiva y como comprobaremos en el quinto epígrafe, esta distinción será clave al trasladar los argumentos de la Comisión en los procedimientos de control formal de Ayudas de Estado abiertos a Suecia y Dinamarca por las exenciones y bonificaciones en sus respectivas *carbon taxes* al caso de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas vigentes en el ordenamiento español que a continuación analizaremos.

3.2. El caso español: los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas y su relación con el régimen europeo de comercio de derechos de emisión

3.2.1. Los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas³⁷

La ausencia de una reforma fiscal verde en el ordenamiento español³⁸ ha propiciado que las Comunidades Autónomas, en virtud del poder financiero reconocido en nuestra Constitución³⁹, es-

³¹ Vid. al respecto la creación del Impuesto Especial sobre el Carbón en España a través de la modificación de la Ley de Impuestos Especiales por parte de la Ley 22/2005 como consecuencia de la transposición de la Directiva 2003/96/CE. En la doctrina, vid. ÁLVAREZ ARROYO, R.: “El impuesto especial sobre el carbón”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 268 mayo, 2007, págs. 5 y ss.

³² CORNEJO PÉREZ, A.: “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”, *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004, páginas 99 y ss.

³³ Vid. BORRERO MORO, C. J.: “Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía”, *Quincena Fiscal*, núms. 3-4, 2007, págs. 11 y ss., y CASANA MERINO, F.: “La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno” en la obra colectiva *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 37 y ss.

³⁴ Vid. sobre la falta de eficiencia de su combinación desde una perspectiva económica, DIAS SOARES, C.: “Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading”, *EC Tax Review*, núm. 17, 2007, págs. 184 y ss. Vid. asimismo *The Danish government’s consultation response to the Commission’s “Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes”* [COM (2007) 140 final].

³⁵ DIAS SOARES, C.: “Discussing climate change policy instruments for energy-intensive sectors in the European Union”, (en prensa), 2008.

³⁶ Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, Impuesto Especial sobre la Electricidad, Impuesto Especial sobre el Carbón e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes. Vid. BORRERO MORO, C. J.: “Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía”, *Quincena Fiscal*, núms. 3-4, 2007, págs. 11 y ss.

³⁷ Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P., y HERRERA MOLINA, P. M.: “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España” en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 185 y ss.

³⁸ Los diferentes gobiernos, pese a su inclusión en alguno de sus programas electorales, han preterido abordar una verdadera reforma fiscal verde, asumiendo la fiscalidad estatal una función secundaria en el objetivo de la protección ambiental sólo de

tablecieran diversos tributos ambientales. La ausencia de impuestos estatales sobre emisiones atmosféricas ha posibilitado que los Gobiernos autonómicos que así lo han querido pudieran establecer los citados gravámenes ambientales dentro de los límites impuestos tanto en materia de prohibición de doble imposición⁴⁰ como de distribución de competencias entre Estado y los citados entes territoriales en materia de medio ambiente. Respecto a esta última cuestión, cabe recordar que, sin perjuicio de la competencia exclusiva del Estado para establecer la legislación básica sobre protección del medio ambiente⁴¹, las Comunidades Autónomas no sólo son competentes para el desarrollo legislativo y ejecución de las normas básicas estatales sino que también pueden establecer normas adicionales para lograr una protección medioambiental más intensa.

En el concreto caso de la contaminación atmosférica, las medidas estatales adoptadas estaban contenidas fundamentalmente en Ley 38/1972, de Protección del Ambiente Atmosférico, de 22 de diciembre⁴², que ha sido recientemente derogada por la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera. Por tanto, nada impedía en el pasado ni impide en la actualidad⁴³ a los Gobiernos Autonómicos implantar, en sus territorios, medidas adicionales para mitigar la contaminación atmosférica a fin de conseguir una protección más intensa⁴⁴. Atendiendo a esta posibilidad, diversas Comunidades Autónomas –Andalucía, Castilla-La Mancha y Galicia– optaron por el establecimiento, con anterioridad a la aprobación de la Ley 1/2005, de un impuesto sobre emisiones atmosféricas en sus respectivos territorios. Asimismo, cabe destacar que, incluso con posterioridad a la aprobación de la citada Ley, otras Comunidades –Aragón y Murcia⁴⁵– han seguido esta senda introduciendo el citado gravamen. Sin embargo, llegados a este punto y sin perjuicio del objetivo de protección ambiental, no cabe obviar el complemento que supone en materia de financiación autonómica como uno de los principales argumentos que han llevado a su aprobación.

Atendiendo a la diferenciación entre impuestos sobre emisiones antes apuntada y los condicionantes que conlleva la creación de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas, pue-

forma tangencial. De esta forma, se ha optado por el establecimiento de determinados beneficios fiscales en concretos impuestos directos –IRPF e IS– así como el establecimiento de impuestos que gravan fuentes de energía concretas como son el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre Electricidad. Por tanto, no existe, además de la Ley 1/2005, otros instrumentos que haga efectivo a nivel estatal la máxima de “quién contamina paga” en materia de contaminación atmosférica y que completen los objetivos del Protocolo en su lucha contra el cambio climático. *Vid.* por todos GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X., y LABEAGA AZCONA, J. M.: “La Reforma Fiscal Verde: Consideraciones para el Caso Español”, *Hacienda Pública Española*, núm. 151, 1999, págs. 17 y ss., y GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X.; PICOS SÁNCHEZ, F., y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.: “Environmental Taxes in Spain: A Missed Opportunity” en la obra colectiva *Fiscal Reform in Spain: Accomplishments and Challenges*, Edward Elgar, Northampton, 2006, págs. 403 y ss.

³⁹ *Vid.* el artículo 133. 2 de la Constitución Española.

⁴⁰ *Vid.* el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

⁴¹ *Vid.* el artículo 149. 1. 23 de nuestra Constitución. El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 102/1995, de 26 de junio, señaló que la legislación básica del Estado no puede llegar hasta el límite de no permitir el desarrollo legislativo a las Comunidades Autónomas. En concreto, afirmó que “aunque esta redacción del Texto constitucional lleva naturalmente a la conclusión de que el constituyente no ha pretendido reservar a la competencia legislativa del Estado sólo el establecimiento de preceptos básicos necesitados de ulterior desarrollo, sino que, por el contrario, la competencia para ese desarrollo de tal legislación básica, que a la sazón sólo disfrutaban tres Comunidades Autónomas (País Vasco, Cataluña y Andalucía), hoy generalizada *por mor* de la Ley Orgánica 9/1992, es una atribución «sin duda legítima», pues «la Constitución no excluye la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan desarrollar también, mediante normas legales o reglamentarias, la legislación estatal» cuando específicamente los Estatutos les hayan atribuido esta competencia. Ahora bien, su obligada interpretación conforme a la Constitución pone de manifiesto, «sin embargo, que, en materia de medio ambiente el deber estatal de dejar un margen al desarrollo de la legislación básica por la normativa autonómica, aun siendo ‘menor que en otros ámbitos’, no puede llegar, frente a lo afirmado en la STC 149/1991 (fundamento jurídico 1.º, D, *in fine*) de la cual hemos de apartarnos en este punto, a tal grado de detalle que no permita desarrollo legislativo alguno de las Comunidades Autónomas con competencias en materia de medio ambiente, vaciándolas así de contenido»⁴.

⁴² *BOE* núm. 309, de 26 de diciembre de 1972.

⁴³ A este respecto, cabe señalar que los impuestos sobre emisiones atmosféricas constituyen una medida adicional, compatible y complementaria con el régimen de comercio de derechos de emisión de la Ley 1/2005, máxime dada la asignación gratuita de los derechos a las empresas emisoras.

⁴⁴ Estas medidas tendrán que ser siempre más severas que las que establezca a nivel estatal, dado que, en caso contrario, sino adolecerían de vicios inconstitucionalidad. En esta línea, el TC ha declarado la inconstitucionalidad de varias normas autonómicas que establecían normas más permisivas que las nacionales (SSTC 196/1996 y 16/1997).

⁴⁵ Como veremos, aunque la creación del Impuesto fue anterior a la implantación del régimen de comercio, su verdadero desarrollo se produjo veinte años después.

de deducirse porque los citados entes territoriales han optado por gravar directamente las emisiones atmosféricas frente a los impuestos sobre producto o consumo. En concreto, esta elección viene motivada por la prohibición de doble imposición prevista en la LOFCA junto a la existencia de impuestos estatales sobre productos energéticos. En consecuencia, a efectos de luchar contra la contaminación atmosférica, una de las pocas opciones restantes era la relativa al establecimiento de un tributo que contemplase en su hecho imponible la emisión de gases contaminantes a la atmósfera. En caso contrario y a fin de cumplir con otros objetivos de protección ambiental, podían asimismo haberse decantado por el gravamen de la producción de la electricidad, tal y como ha realizado las Comunidades Autónomas de Castilla-La Mancha, respecto a la producción termónuclear de energía eléctrica, o de Extremadura, respecto a las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica⁴⁶.

Formulado este planteamiento y realizando un breve *excursus* de cara a un futuro no muy lejano, queremos plantear la potencial controversia que podría generarse en relación con la subasta de los derechos de emisión. En concreto, creemos que en el caso de que prevalezca este mecanismo de asignación frente al *grandfathering* –asignación gratuita en función de emisiones pasadas– puede producirse un supuesto de doble imposición con los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas. En este sentido, juzgamos que la cantidad pagada por los derechos revestiría naturaleza tributaria, con las consiguientes consecuencias que se producirían a tenor de lo dispuesto en el artículo 6 de la LOFCA. En concreto, el caso de considerar la atmósfera como integrante del dominio público, nos encontraríamos ante una tasa, siendo necesario estudiar la admisibilidad de la utilización del mecanismo de la subasta por los problemas que genera en materia de elementos de cuantificación. Sin embargo, la ausencia de inclusión de la atmósfera como uno de los bienes naturales integrantes del dominio público nos impide afirmar con rotundidad en este trabajo la citada naturaleza tributaria con rotundidad⁴⁷.

Retornando al objeto de nuestro trabajo y tal y como hemos indicado, son varias las Comunidades Autónomas que han establecido impuestos sobre la emisión de gases a la atmósfera en sus respectivos territorios. Dentro de éstas y a los efectos de este trabajo, debemos diferenciar las que los establecieron antes de la entrada en vigor de la Ley 1/2005 y las que los implantaron *a posteriori*. Como más adelante veremos, esta distinción tiene consecuencias en materia de coordinación los diferentes instrumentos y, en particular y aunque pueda resultar paradójico, en relación con su calificación como Ayudas de Estado. Entre las Comunidades Autónomas que implantaron estos impuestos antes de la entrada en vigor de la citada Ley⁴⁸ se encuentran:

- Galicia: Impuesto sobre de la contaminación atmosférica creado por la Ley 12/1995, de 29 de diciembre⁴⁹
- Castilla-La Mancha: Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente implantado por la Ley 11/2000, de 26 de diciembre⁵⁰.

⁴⁶ No obstante, existen serias dudas de que el citado gravamen pueda constituir un supuesto de doble imposición con respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas. *Vid.* la STC 179/2006 y sus votos particulares así como HERRERA MOLINA, P. M.: “STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente”, *Jurisprudencia Constitucional*, http://www.ief.es/Publicaciones/JurisCons/Comentarios/2006_STC179_Herrera.pdf.

⁴⁷ A este respecto, cabe recordar que la atmósfera no se encuentra entre los bienes de dominio público recogidos en el artículo 133. 2 de nuestra Constitución. No obstante, la redacción del artículo 5. 2 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas nos conduce a pensar que no por el hecho de no estar incluida la atmósfera en el citado precepto constitucional no sea susceptible de ser calificada como bien de dominio público. A mayor abundamiento, debemos señalar que el Tribunal Supremo ha señalado que “el aire es un bien común limitado y su utilización y disfrute deberá supeditarse a los superiores intereses de la Comunidad frente a los intereses individuales o de grupos movidos por la explotación económica de la energía o la industria”. *Vid.* la sentencia del Tribunal Supremo del 30 de noviembre de 1990.

⁴⁸ A mayor abundamiento, cabe señalar que, si bien en el caso de Galicia y Castilla-La Mancha el establecimiento de los citados tributos fue muy anterior a la Directiva que regula el régimen europeo de comercio, en el impuesto andaluz su creación coincide prácticamente con la fecha de aprobación de la citada norma comunitaria. De esta forma, dicha Comunidad Autónoma debería haber sido consciente de las consecuencias que, en materia de doble coste y de pérdida de competitividad, podía tener la coexistencia de ambos instrumentos.

⁴⁹ BORRERO MORO, C. J.: “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 248, 1998, págs. 305 y ss., y ROZAS VALDÉS, J. A.: “El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 246, 1997, págs. 943 y ss.

⁵⁰ Este impuesto fue objeto de reciente modificación por la Ley16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados

- Andalucía: Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera creado por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la se aprueban medidas fiscales y administrativas⁵¹

Entre las Comunidades Autónomas que implantaron estos impuestos con posterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley se encuentran:

- Murcia: Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera creado por la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente⁵²
- Aragón: Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera mediante la Ley 13/2005, de 30 de diciembre.

De la enumeración realizada se deduce que no todas las Comunidades han establecido tributos sobre la contaminación atmosférica. Asimismo y atendiendo al posterior análisis de sus hechos imponible que realizaremos, podremos evidenciar como no todas ellas decidieron en su momento gravar las emisiones de CO₂, con las consecuencias que a continuación veremos. En este sentido y como paso previo a efectos de valorar la necesidad de coordinar los distintos instrumentos económicos —régimen de comercio e impuesto— resulta necesario comprobar si los mismos inciden o recaen sobre idénticos gases. Es decir, debemos distinguir entre los impuestos que gravan los gases sujetos al ámbito de aplicación de la Ley 1/2005 —a fecha de hoy, sólo el CO₂⁵³— y los que gravan gases distintos, dado que, en ese caso, decaería el argumento del doble coste económico para justificar la necesidad de coordinación. A estos efectos, vamos a realizar a continuación un análisis de los diversos impuestos vigentes, realizando un análisis conjunto de su hecho imponible y sujetos pasivos. De esta forma, dejaremos para el siguiente epígrafe el estudio del supuesto de no sujeción establecido como medida de coordinación, sin perjuicio de que adelantemos que no todas las Comunidades Autónomas que han establecido impuestos sobre emisiones se han decantado por esta opción.

Así, debemos indicar que el sujeto pasivo de estos impuestos autonómicos son las personas físicas o jurídicas que sean titulares⁵⁴ de las instalaciones o actividades que emitan las sustancias contaminantes gravadas enumeradas en sus respectivos hechos imponible. Respecto a estos últimos, cabe señalar que los mismos vienen constituidos por la emisión de determinados gases desde las instalaciones emisoras:

Hidrocarburos. *Vid.* ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “El impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en el marco de la financiación autonómica”, *Justicia Administrativa*, núm. 13, 2001, págs. 27 y ss.; GRAU RUIZ, M. A.; NARA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F.: “El impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, 2004, págs. 77 y ss., y PATÓN GARCÍA, G.: “La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental”, *Impuestos*, núm. 13, 2002, págs. 131 y ss.

⁵¹ CASANA MERINO, F.: “El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 3 y ss., y GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: “El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 19 y ss.

⁵² Pese a que el citado Impuesto fue creado originariamente con la denominación de canon por la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente y modificado a la denominación de Impuesto por la Disposición Adicional Quinta de la Ley 8/2004, de 28 de diciembre, de medidas administrativas, tributarias, de tasas y de función pública, su verdadera implantación vino de la mano de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios para el año 2006, en la que se regularon todos sus elementos esenciales. Sin embargo, cabe reseñar que en el año 2006 fue objeto de una sustancial reforma con una importante modificación de su hecho imponible y de los supuestos de no sujeción por parte de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007. *Vid.*, respecto de la evolución y con anterioridad a la aprobación de esta última Ley, el análisis de PEÑA AMORÓS, M. M.: “El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 278, 2008, págs. 39 y ss.

⁵³ Los gases incluidos en el Anexo II son junto al dióxido de carbono, metano (CH₄), óxido nitroso (N₂O), Hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆). *Vid.* la explicación que se realiza en la página siguiente de las diferencias entre los gases incluidos en el Anexo II de la Ley 1/2005 y los gases sometidos al ámbito de aplicación de la citada Ley.

⁵⁴ Las diferentes Leyes que regulan los diversos impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas establecen como sujetos de pasivos de los mismos a los titulares de las explotaciones, es decir, a quienes realizan la emisión de gases o explotan las instalaciones emisoras. Asimismo, se establece en algunos impuestos un supuesto de responsabilidad solidaria para aquellos casos en que no coincida el titular de la actividad con el propietario de las explotaciones emisoras así como en el supuesto de concurrencia de más de dos sujetos en la citada explotación.

- Galicia⁵⁵ y Castilla-La Mancha⁵⁶: emisión de óxidos de nitrógeno (NO_x) y óxidos de azufre (SO_x).
- Andalucía⁵⁷ y Aragón⁵⁸: emisión de óxidos de nitrógeno (NO_x), óxidos de azufre (SO_x) y dióxido de carbono (CO₂).
- Murcia⁵⁹: emisión de dióxido de azufre SO₂, óxidos de nitrógeno NO_x, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃.

A fecha de hoy y atendiendo a las categorías de actividades y gases incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 1/2005, únicamente el CO₂ ha quedado sometido al régimen de comercio de derechos de emisión. A este respecto, cabe señalar que el artículo 24 de la Directiva que regula el citado instrumento económico posibilitaba que para el segundo período (2008-2012) los Estados miembros ampliasen el ámbito de aplicación a otros gases de efecto invernadero⁶⁰ y a otras actividades. De hecho y ante esta posibilidad, cabe recordar que el artículo 2 de la Ley 1/2005 establece que, a efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por tonelada equivalente de dióxido de carbono, una tonelada métrica de dióxido de carbono (CO₂) o una cantidad de cualquier otro gas de efecto invernadero contemplado en el anexo II de la citada Ley con un potencial equivalente de calentamiento del planeta. Retornando a la posibilidad de ampliación del ámbito de aplicación a otros gases, cabe señalar que nuestro Plan Nacional de Asignación para el período 2008-2012 no se ha decantado por esa opción, quedando únicamente concernido el CO₂.

De la comparación entre los gases incluidos en hechos imposables de los diversos impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas y de los restantes gases de efecto invernadero, se produce la coincidencia en el caso del óxido nítrico (N₂O), dado que los citados impuestos gravan las emisiones de óxidos de nitrógeno (NO_x) entre las que se incluye el primero. A este respecto, debemos incidir en que sería factible que en un futuro se incluyese el Óxido Nítrico como gas incluido en el ámbito de aplicación de la citada Ley. Atendiendo a esta posibilidad, podría darse la circunstancia de que las empresas emisoras de estos gases se vieran sometidas a ambos instrumentos económicos por el citado gas: impuesto y régimen de comercio. En definitiva, a fecha de hoy, únicamente el CO₂ coincide en los citados instrumentos, lo que determina cuestionarse la conveniencia o no de su coordinación exclusivamente con respecto a este gas.

Efectuada la comprobación de la coincidencia de gases y destacada la coincidencia a fecha de hoy únicamente del CO₂, resulta necesario plantearse la relación entre los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas y el régimen de comercio. A estos efectos, cabe resaltar que únicamente en los casos andaluz y aragonés se gravan las emisiones de CO₂ y, por tanto, puede conllevar un doble coste económico para las empresas emisoras radicadas en ese territorio. En consecuencia, sólo en el supuesto de estos dos tributos autonómicos resultaba necesario analizar la conveniencia o no del establecimiento de mecanismos de coordinación. A la vista de lo señalado, las restantes Comunidades –Castilla-La Mancha, Galicia y Murcia– parecen no necesitar coordinar sus impuestos con el régimen de comercio de derechos de emisión. Sin embargo y como hemos apuntado, pese a excluir de su hecho imponible el CO₂,

⁵⁵ Artículo 6 de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica.

⁵⁶ Artículo 2 de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

⁵⁷ Artículo 23 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas y que contiene la regulación del *Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera*. Vid. al respecto CASANA MERINO, F.: “El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 3 y ss., y GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: “El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 19 y ss.

⁵⁸ Artículo 15 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón que regula el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.

⁵⁹ Artículo 42 de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios que regula el Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera en la nueva redacción dada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007. En la antigua redacción del artículo 42, los gases gravados eran los siguientes: CH₄, CO, CO₂, HFC, N₂O, NH₃, NMOV, NO_x, PFC, SF₆ y SO_x.

⁶⁰ En concreto, atendiendo al citado Anexo, junto al dióxido de carbono, cabe incluir los siguientes gases: metano (CH₄), óxido nítrico (N₂O), hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF₆).

en un futuro podría producirse una coincidencia de gases con respecto al régimen de comercio. Esto podría producirse si el Oxido de nitroso (N₂O), previsto en el listado de gases de efecto invernadero tanto de la Directiva 2003/87/CE, se incorporara a los gases incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley 1/2005, posibilidad ésta que no se ha producido en la reciente aprobación del PNA 2008-2012. En caso de que esta circunstancia se verificara en un futuro, las autoridades gallegas, murcianas y castellano-manchegas deberían plantearse la conveniencia o no de una coordinación entre sus diferentes instrumentos, sin perder de vista como ya veremos la normativa en materia de Ayudas de Estado.

Respecto a la exclusión del CO₂, en los casos gallego, castellano y murciano cabe realizar una distinción entre los mismos. En relación con los dos primeros, la opción por gravar el SO_x y el NO_x se debe a que estos dos gases son los causantes de la lluvia ácida, siendo Galicia una de las zonas más afectadas por el citado fenómeno⁶¹. Asimismo, en el caso de Castilla-La Mancha, cabe señalar que su territorio también se ha visto afectado por este fenómeno por la presencia de importantes centrales de combustión y termoeléctricas así como de refinerías⁶². A este respecto, la doctrina ha calificado el gravamen de estos dos gases como un instrumento para frenar y atajar dicho fenómeno meteorológico⁶³, constituyendo éste su principal objetivo. Por esta razón, creemos que la omisión del CO₂ en el hecho imponible de los impuestos autonómicos gallego y castellano-manchego responde a la preeminencia del citado objetivo frente al fenómeno global de la lucha contra el cambio climático y sin que en ningún caso tuviera como finalidad evitar el doble coste a sus empresas y, por tanto, coordinarse con el régimen de comercio. No obstante y con respecto a la efectividad de la medida, la doctrina ha señalado que los citados gravámenes parecen haber perdido esa función de protección ambiental para dar paso a una finalidad meramente recaudatoria. En concreto y respecto al impuesto gallego, la doctrina económica ha afirmado que “la propia evolución de la recaudación parece indicar que no se están induciendo conductas correctoras. Los contaminadores se limitan a pagar el impuesto y a seguir emitiendo, lo que probablemente está relacionado con el bajo tipo impositivo empleado. De hecho, las empresas eléctricas (que son las que pagan a práctica totalidad del Impuesto) han apuntado que los efectos ambientales son casi nulos porque no es rentable para ellas introducir tecnologías correctoras”⁶⁴.

En relación con el tercer gravamen autonómico, cabe resaltar que, atendiendo a su *iter* legislativo, mención aparte merece el Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera establecido por la Región de Murcia. En este sentido, conviene apuntar que la modificación de su hecho imponible efectuada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007 ha excluido el CO₂ como gas gravado por el citado tributo. Sin embargo y a efectos del posterior análisis que realizaremos en materia de Ayudas de Estado, debemos subrayar que el antiguo artículo 42 establecía que constituía el hecho imponible todas las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Decisión 2000/479/CE⁶⁵ y entre los que se incluía el CO₂. Como a continuación veremos y a efectos de su coordinación con el régimen de comercio, se establecía un supuesto de no sujeción para evitar un doble coste económico a las empresas emisoras radicadas en territorio murciano, prácticamente idéntico al establecido en Andalucía y Aragón.

Atendiendo al análisis realizado, podemos comprobar como, tras la entrada en vigor del régimen europeo de comercio, en España hemos pasado a contar con dos instrumentos económicos que recaen sobre el CO₂ de forma simultánea en el tiempo. Sin embargo y en relación con el ámbito espacial, cabe recalcar que esa coincidencia únicamente se produce, a fecha de hoy, en las Comunidades Autónomas de Andalucía y Aragón. Ante esta concomitancia, algunos de los diversos entes territoriales

⁶¹ PIORNO, J.; DEL TESO MARTÍN, M.ª T.; HERNÁNDEZ, E., y DÍAZ, J.: “Lluvia ácida sobre España”, *Investigación y ciencia*, núm. 209, 1994, págs. 20 y ss.

⁶² Vid. SOLANA RUIZ, J. L., y LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J.: *Fiscalidad ambiental*, Comares, Granada, 2002, págs. 9 a 30 y 75 y ss.

⁶³ LABANDEIRA, X.: “Instrumentos Económicos para el Control de Fenómenos de Lluvia Ácida. Una Ilustración para el Caso Español”, *Información Comercial Española, Revista de Economía*, núm. 761, 1997, págs. 165 y ss., y LABANDEIRA, X.: “Market Instruments and the Control of Acid Rain Damage. Effects of a Sulphur Tax on the Spanish Electricity Generating Industry”, *Energy Policy*, vol. 24, núm. 9, 1996, págs. 841 y ss. Asimismo, vid. SOLANA RUIZ, J. L., y LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J.: *Fiscalidad ambiental*, Comares, Granada, 2002, págs. 9 a 30 y 75 y ss.

⁶⁴ LABANDEIRA, X.: “Instrumentos Económicos para el Control de Fenómenos de Lluvia Ácida. Una Ilustración para el Caso Español”, *Información Comercial Española, Revista de Economía*, núm. 761, 1997, pág. 171.

⁶⁵ Decisión 2000/479/CE de 17 de julio relativa al registro europeo de emisión de contaminantes (EPER).

que han decidido gravar las emisiones atmosféricas se han planteado la conveniencia de establecer mecanismos de coordinación entre los mismos, adoptando diversas soluciones. Empero y como analizaremos en los siguientes epígrafes, en la citada toma de decisiones no se han tenido en cuenta las exigencias derivadas del ordenamiento comunitario. Atendiendo a la posibilidad de que sean necesarias futuras medidas de coordinación en relación con el N2O, queremos llamar la atención sobre la relevancia que tiene la normativa en materia de Ayudas de Estado en relación con esta cuestión.

4. LA COORDINACIÓN DEL RÉGIMEN DE COMERCIO DE DERECHOS DE EMISIÓN Y LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES ATMOSFÉRICAS: MEDIDAS ADOPTADAS

Atendiendo a esa coexistencia de instrumentos económicos que recaen sobre el CO₂ tras la entrada en vigor del régimen de comercio, diferentes Estados que habían previsto *carbon taxes* han planteado la necesidad de su coordinación ante la existencia de un supuesto de sino *double regulation* sí al menos de *overlapping regulation*⁶⁶ que es necesario evitar. En este sentido, las autoridades danesas y suecas sostienen que nos encontramos ante la convivencia de dos instrumentos con objetivos prácticamente idénticos que incrementan los costes para las empresas emisoras situadas en sus territorios, defendiendo la falta de necesidad mantener ambos instrumentos⁶⁷. En el caso de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas vigentes en territorio español, el establecimiento de supuestos de coordinación se ha basado en este último argumento y los problemas de competitividad que generaría a los diversos sectores implicados. A continuación, vamos a realizar un examen de las diferentes medidas adoptadas, prestando especial atención a los supuestos de no sujeción previstos en los citados impuestos autonómicos. Este estudio constituirá la base para su posterior análisis atendiendo al régimen de Ayudas de Estado previsto en el Tratado de la Unión.

4.1. Medidas de coordinación

En función de la clase de impuesto aprobado en materia de emisiones atmosféricas, se han arbitrado diversas medidas para eximir del pago de los mismos a las empresas emisoras sujetas a ambos instrumentos económicos. Así, en el caso de los impuestos sobre productos energéticos – *carbon taxes*– se han establecido diversos beneficios fiscales, bien en forma de exención, bien en forma de bonificación. Como ya incidiremos cuando estudiemos los procedimientos abiertos por la Comisión Europea a Dinamarca y Suecia, estos Estados han previsto la introducción de diversas exenciones y bonificaciones en sus *carbon taxes* en función del sector afectado⁶⁸. En cambio, en el caso de los impuestos que gravan directamente las emisiones y, en concreto, en los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas se han establecido supuestos de no sujeción. En relación con la elección de los mecanismos de coordinación, juzgamos que corresponde *prima facie* realizar un juicio en cuanto a su corrección en términos de técnica jurídica.

De este modo, cabe iniciar esta reflexión recalcando las diferencias existentes entre ambos institutos⁶⁹ desde un punto de vista estrictamente formal a efectos de su posterior aplicación al supuesto que

⁶⁶ En este sentido, nos encontraríamos ante un supuesto de *double regulation* cuando para conseguir una concreta finalidad se emplean dos instrumentos con características y objetivos muy similares. En cambio, en el caso de la *overlapping regulation*, nos encontraríamos ante un solapamiento de instrumentos que no tienen por qué perseguir los mismos objetivos pero que su coexistencia puede conllevar ineficiencias entre ellos. *Vid.* respecto a la fiscalidad energética y al régimen de comercio, DIAS SOARES, C.: “Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading”, *EC Tax Review*, núm. 17, 2007, págs. 184 y ss.

⁶⁷ *Vid.* C 2006/C 297/08 publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 7 de diciembre de 2006 y 2006/C 274/03 publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 10 de noviembre de 2006.

⁶⁸ *Vid.* C 2006/C 297/08 publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 7 de diciembre de 2006 y 2006/C 274/03 publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de 10 de noviembre de 2006.

⁶⁹ *Vid.* una revisión de la doctrina, en BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, Tesis doctoral inédita, Barcelona, 2006, págs. 23 y ss.

nos ocupa, la doctrina ha afirmado que “con el término exención se define el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquél”⁷⁰. A este respecto y tal y como señala nuestra Ley General Tributaria en su artículo 22, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. En cambio, en el caso de los supuestos de no sujeción los supuestos por ella contemplados no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible, es decir, la no sujeción delimita negativamente el hecho imponible. Así, la doctrina ha afirmado que nos encontramos ante preceptos de carácter didáctico a fin de conseguir una delimitación más precisa del hecho imponible⁷¹ y que, en caso de ser verdaderos supuestos de no sujeción, no serían necesarios, dado que una correcta interpretación del hecho imponible excluiría el supuesto declarado normativamente no sujeto⁷². Desde un punto de vista material, la doctrina ha señalado que “en la no sujeción los mismos criterios de reparto que han inducido a configurar determinados hechos como imponibles son los que dejan en la irrelevancia jurídica a todos los demás. En cambio, la norma de exención encierra un contenido positivo de justicia o, en general, de un fin público que se quiere lograr, y en virtud de ello la norma tributaria antepone esta necesidad a la de pago del tributo”⁷³.

En definitiva y a efectos de realizar el juicio de técnica jurídica apuntado, resulta esencial verificar si la situación de hecho que se pretende eximir del pago se encuentra o no contenida en la norma delimitadora del hecho imponible. A este respecto y dado que en los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas que gravan el CO₂ incluyen en su hecho imponible las citadas emisiones, pensamos que hubiese sido más correcto, desde un punto de vista técnico, prever una exención⁷⁴. De esta forma y dado que, atendiendo a la redacción de sus hechos imponibles, la emisión de CO₂ siempre supone la realización del hecho imponible, juzgamos más acertado la inclusión de una norma de exención sobre la base de la voluntad de evitar un doble coste económico para las empresas emisoras situadas en sus territorios que pueda conllevar una pérdida de competitividad para las empresas radicadas en sus respectivos territorios.

4.2. El establecimiento de supuestos de no sujeción como mecanismo de coordinación en determinados impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas

Como hemos apuntado, ante la opción de coordinar o no los dos instrumentos económicos objeto de estudio, diversas Comunidades Autónomas –Andalucía⁷⁵ y Aragón⁷⁶– han optado por prever

⁷⁰ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2007, págs. 245 y ss. En un sentido similar, CORTÉS DOMÍNGUEZ ha señalado que “hay exención cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención” (CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., y DELGADO MARTÍN, J. M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1977, pág. 321). SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 385 y ss., y LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988. HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, págs. 42 y ss.

⁷¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 429 a 431. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. A.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Mc.Graw Hill, Madrid, 1999, págs. 12 y ss. En contra, NÚÑEZ PÉREZ, G.: “Hecho imponible. No sujeción y exención”, en AA. VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, V-I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 472 a 474.

⁷² Si bien esta afirmación es cierta en determinados casos, en ocasiones, los supuestos de no sujeción “completan realmente la definición del hecho imponible, por lo que no es posible mantener que las normas de no sujeción carezcan de contenido propio y de valor normativo” (AGULLÓ AGÜERO, A.: “Artículo 9. Rentas exentas”, en AA. VV.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 141 y ss.).

⁷³ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 42. En sentido similar, SIMÓN ACOSTA, E.: “Artículo 44. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Concepto” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 724.

⁷⁴ Este planteamiento sería también aplicable a las *air pollution fee*, *air pollution charge*, *air pollution duty*, etc. Vid. nota 25.

⁷⁵ Artículo 24. b) de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. El supuesto de no sujeción fue previsto en el artículo 11 de la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁷⁶ Artículo 23. b) de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón.

supuestos de no sujeción en sus respectivos Impuestos para determinadas emisiones atmosféricas realizadas desde instalaciones sujetas al ámbito de la Ley 1/2005. La finalidad que subyace con su establecimiento no es otra que la de evitar un doble coste económico para las empresas radicadas en su territorio. En este sentido, cabe destacar que la redacción de los preceptos en que se dispone es prácticamente idéntica, razón por la cual vamos a proceder a su estudio conjunto, sin dejar de advertir la diferencia sustancial que supone el lapso temporal en que fue incluido el supuesto de no sujeción a efectos de un postrero análisis respecto a su calificación como Ayuda de Estado.

Así, se declaran no sujetas las emisiones de CO₂ realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa⁷⁷. Atendiendo al tenor del precepto, cabe distinguir tres supuestos, no todos ellos no sujetos, en función de la tenencia de derechos de emisión para cumplir con la obligación de entrega así como del modo de obtención de los mismos:

- Emisiones cubiertas por los derechos asignados gratuitamente por el correspondiente Plan Nacional de Asignación. Estas emisiones quedan sujetas al Impuesto, con independencia de que, por la transmisión o cesión de los derechos asignados gratuitamente, deban comprarse nuevos derechos. La sujeción de estas emisiones se produce con independencia de que se cuente o no con los derechos de emisión para hacer frente a la obligación de entrega. El motivo para su gravamen no es otro que el carácter gratuito de las asignaciones y, por tanto, la ausencia de coste alguno para las empresas emisoras. De esta forma, se sigue manteniendo la situación preexistente a la aprobación del régimen europeo de comercio y dándose satisfacción al principio de “quien contamina, paga”. No obstante, cabe señalar que, en el caso de Andalucía, nos encontramos ante un aparente refuerzo del citado principio, dado que la reforma operada mediante la Ley 3/2004 ha elevado a 200.000 toneladas/año la cantidad a superar por cada instalación para atribuir a la misma una unidad contaminante de gas contaminante, entera o fraccionaria⁷⁸.
- Emisiones que exceden los derechos asignados gratuitamente por el correspondiente Plan Nacional de Asignación respecto de las que se carecen derechos para hacer frente a su obligación de entrega. Estas emisiones también quedan sujetas al Impuesto, con independencia de que, dado el mantenimiento de la obligación de entrega, deban comprarse derechos para hacer frente a la misma. Podemos constatar como la previsión de la sujeción de estas emisiones por parte de las Comunidades Autónomas de Andalucía y de Aragón contribuye a reforzar la necesidad de adquirir derechos en el mercado cuando se carezca de ellos⁷⁹.
- Emisiones que exceden los derechos asignados gratuitamente por el correspondiente Plan Nacional de Asignación. Éste constituye el único supuesto de no sujeción previsto y que, como hemos apuntado, tiene por finalidad evitar que se produzca un doble coste económico para las empresas como consecuencia de la coexistencia del régimen europeo de comercio y del impuesto sobre emisiones atmosféricas en sus respectivos territorios.

En definitiva, podemos constatar como dejan de estar sujetas únicamente aquellas emisiones por las que los titulares de las instalaciones hayan incurrido en un coste económico, es decir, aquellas emisiones para las que las empresas se han visto obligadas, bien a acudir al mercado para adquirir los

⁷⁷ Vid. asimismo y respecto al concreto caso andaluz, YÁBAR STERLING, A. M.: “El impuesto andaluz sobre emisiones atmosféricas y el sometimiento de las emisiones de CO₂ en Andalucía al mercado europeo de derechos de emisión”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 98 y ss.

⁷⁸ En el mismo sentido, YÁBAR STERLING, A. M.: “El impuesto andaluz sobre emisiones atmosféricas y el sometimiento de las emisiones de CO₂ en Andalucía al mercado europeo de derechos de emisión”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, pág. 98.

⁷⁹ ROSSELLÓ MORENO, C.: “Impuesto de la Comunidad Autónoma andaluza sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y el comercio de derechos de emisión: Directiva 2003/87/UE”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 67 y ss.

derechos que excedían la asignación gratuita, bien generarlos mediante mecanismos de desarrollo limpio o proyectos de aplicación conjunta. De esta forma y atendiendo a la redacción del precepto *supra* analizado, podemos concluir que no cabe albergar duda de que con la introducción de este mecanismo de coordinación la intención de los Gobiernos autonómicos andaluz y aragonés no era otra que coordinar ambos instrumentos para no generar un doble coste a las empresas radicadas en sus respectivos territorios. No obstante y a efectos de un futuro estudio de su adecuación a la normativa en materia de Ayudas de Estado, cabe adelantar que con esta medida no se incentiva a que las empresas emisoras inviertan en tecnología para reducir sus emisiones, en virtud de la exclusión de gravamen operada con el supuesto de no sujeción. En consecuencia, se puede constatar una quiebra del principio “de quien contamina, paga”, con los riesgos que esto conlleva en sede comunitaria en materia de Ayudas de Estado.

Una vez apuntada la práctica identidad en la redacción de ambos preceptos, la única diferencia entre el supuesto de no sujeción previsto por Andalucía y el previsto por Aragón cabe localizarla en el lapso temporal de su establecimiento. En el caso aragonés, la Ley de creación del Impuesto era posterior a la implantación del régimen de comercio, produciéndose su entrada en vigor con el mecanismo de coordinación ya implantado. Este factor temporal será fundamental a la hora de analizar la compatibilidad de la medida con la normativa comunitaria en materia de Ayudas de Estado frente al supuesto andaluz. En cambio, en el caso del Impuesto andaluz, dada su creación con anterioridad a la aprobación de la Ley 1/2005 que instauraba el citado instrumento económico, fue necesaria una modificación que introdujera el supuesto de no sujeción.

A este respecto, merece ser subrayado que la Comunidad Autónoma andaluza no tenía inicialmente previsto prever medida de coordinación alguna. Sin embargo, a raíz de la presentación para Dictamen del proyecto de Decreto por el que se desarrollan determinados aspectos para la aplicación de los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales, establecidos en la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, el Consejo Económico y Social andaluz propuso que “para evitar que, como consecuencia de la puesta en marcha en funcionamiento del sistema de reparto de cuotas previsto en el Plan Nacional de Asignaciones y la entrada en funcionamiento del mercado de Comercio de Emisiones de CO₂ se genere doble gravamen para las empresas andaluzas, recomendamos que, a partir de dicha puesta en funcionamiento, se elimine el gravamen de CO₂”. A raíz de esta recomendación y en lugar de derogar el Impuesto, se optó por establecer el supuesto de no sujeción *supra* descrito para evitar que las empresas emisoras radicadas en Andalucía incurrieran en un doble coste económico.

Sin embargo, junto a los dos casos anteriores, cabe añadir un tercer supuesto de no sujeción pese a que en la actualidad no se encuentre vigente⁸⁰ y que no es otro que el inicialmente previsto en el Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera de la Región de Murcia. Como hemos apuntado, antes de la citada reforma, el artículo 42 establecía que constituía el hecho imponible todas las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Decisión 2000/479/CE de 17 de julio relativa al registro europeo de emisión de contaminantes (EPER) y entre las que se incluían las de CO₂. No obstante, se preveía un supuesto de no sujeción prácticamente idéntico al que habían establecido Andalucía y Aragón. Empero, tras la modificación efectuada de su hecho imponible, únicamente quedan gravadas las emisiones de dióxido de azufre (SO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x), compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco (NH₃). Por tanto, pasó de referirse a la Decisión, que incluía las emisiones de dióxido de carbono, a la Directiva 2001/81/CE, que lo excluía. Atendiendo a esta última circunstancia, se eliminó también el supuesto de no sujeción, al decaer la necesidad de su previsión. Como ya veremos y a pesar de que en la actualidad la normativa murciana no prevé medida de coordinación alguna, la técnica jurídica empleada para excluir el gravamen del CO₂ puede chocar con las directrices de la Comisión sobre Ayudas de Estado en materia medio ambiente. En este sentido, esta circunstancia equipara la situación de Murcia a la de la Comunidad Autónoma andaluza, con el agravante de que dejan de estar gravadas las emisiones de CO₂ cubiertas por las asignaciones gratuitas de derechos de emisión.

Como reflexión última al establecimiento de estos supuestos de no sujeción queremos plantear una objeción atendiendo a la finalidad perseguida con la creación de esta clase de tributos. Por una parte, nos preguntamos si el verdadero fin es disuadir a los propietarios de instalaciones contaminantes a

⁸⁰ Como hemos apuntado, la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007 modificó el hecho imponible del citado Impuesto, eliminando el mecanismo de coordinación consistente en el supuesto de no sujeción estudiado.

que emitan gases a la atmósfera por el daño ambiental que conllevan, no debería plantearse mecanismo de coordinación alguno. A mayor abundamiento, quizás sería oportuno revisar los elementos de cuantificación al alza a efectos de que incentivo disuasorio sea realmente efectivo. Por otra, si el argumento de competitividad quiere ser tenido verdaderamente en cuenta sería necesario cuestionarse la eliminación del gravamen. En definitiva, creemos que, en realidad, el objetivo recaudatorio tiene un peso considerable en el mantenimiento o introducción de los impuestos sobre emisiones atmosféricas que viene modulado por cuestiones de competitividad, pasando la protección ambiental a un tercer plano.

De la exposición realizada se deduce que no todas las Comunidades Autónomas han establecido tributos sobre la contaminación atmosférica y, a mayor abundamiento, que no todas las Comunidades que los han establecido han incorporado medidas de coordinación. Esta última circunstancia, tal y como hemos apuntado, obedece a la ausencia de necesidad de coordinación al no coincidir los gases sujetos al ámbito de aplicación de la Ley 1/2005 con los gases gravados por dichos impuestos autonómicos. En cambio, el hecho de que determinadas Comunidades Autónomas hayan establecido estos supuestos de no sujeción puede tener consecuencias en el ámbito comunitario por ser susceptibles de ser calificadas como “Ayudas de Estado”. Esta eventualidad responde a la amplia interpretación que se está haciendo por parte de la Comisión Europea y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de este concepto. A continuación, vamos a plantear la citada posible calificación de las medidas adoptadas por Andalucía, Aragón y Murcia para coordinar sus impuestos.

5. LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN EN LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES Y SU POSIBLE CALIFICACIÓN COMO AYUDAS DE ESTADO

Atendiendo al planteamiento expuesto y como ya hemos apuntado, consideramos que las medidas de coordinación establecidas por las diversas Comunidades Autónomas en sus impuestos propios que gravan las emisiones de CO₂ cumplen todos los requisitos establecidos por el artículo 87. 1 del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante, TCE) en materia de Ayudas de Estado. Como es sabido, el citado precepto establece que “salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las Ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

Del análisis de este artículo se desprende que, el legislador comunitario ni ha dado un concepto legal de “Ayuda de Estado” ni recoge una relación de las medidas que prohíbe, razón por la cual podría pensarse que los supuestos de no sujeción establecidos en los impuestos autonómicos objeto de estudio no constituyen en ningún caso Ayudas de Estado. Por el contrario, resulta necesario acudir a la doctrina de la Comisión Europea y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) que se han encargado de perfilar este concepto, a través de la concreción de los diversos requisitos que es necesario que concurren para que estemos en presencia de una Ayuda de Estado. A este respecto y como a continuación veremos, la Corte europea define en varias sentencias el citado concepto como “cualquier ventaja económico-financiera concedida a una empresa que reduce las cargas, a las que normalmente tiene que hacer frente, y de la que no se habría beneficiado en condiciones normales del mercado”. Asimismo, señala que el concepto de Ayuda es “más general que el de subvención, ya que comprende no sólo prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, bajo diversas formas, aligeran las cargas que normalmente pesan sobre el presupuesto de una empresa y que por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto de la palabra, tienen la misma naturaleza e idénticos efectos”⁸¹.

⁸¹ Sentencia de 23 de febrero de 1961, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Comisión*, C- 30/59. *Vid.* asimismo las Sentencias de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA/Ville de Seraing*, C-393/04 y C-41/05; de 8 de mayo de 2003, *Italia y SIM 2 Multimedia/Comisión*, C-328/99 y C-399/00; y de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, C-156/98.

Atendiendo a este primer adelanto, la inicial suposición efectuada debe ser descartada a efectos de contrastar como en la medida de coordinación –supuesto de no sujeción– concurren, a nuestro juicio, los requisitos previstos *ex artículo 87. 1* y nos encontramos ante supuesto de Ayuda de Estado. A estos efectos, realizaremos un análisis integrado de los cuatro requisitos que se derivan del citado precepto. En concreto, comprobaremos conjuntamente como la previsión de coordinación mediante supuestos de no sujeción constituye una de las formas bajo las cuales puede presentarse una Ayuda de Estado, incluso, en el caso de su previsión por parte de una Comunidad Autónoma. Asimismo, contrastaremos el carácter selectivo del beneficio otorgado a las empresas emisoras de CO₂ sometidas al régimen de comercio de derechos de emisión junto al falseamiento de la competencia que la medida conlleva. A renglón seguido y como abordaremos en el siguiente epígrafe, cabe añadir que, dado que no se ha producido notificación por parte del Estado español a la Comisión de las citadas medidas, en el caso de ser calificadas como Ayudas de Estado, tendrían carácter ilegal. A mayor abundamiento y a efectos de culminar nuestro análisis, será necesario contrastar su compatibilidad con el TCE y, en concreto, con las directrices sobre Ayudas de Estado en materia de medio ambiente, prestando especial atención al cumplimiento del principio de quien contamina, paga.

5.1. La posible calificación como Ayudas de Estado de los beneficios fiscales otorgados por las Comunidades Autónomas⁸²

Como hemos apuntado, la falta de concreción por parte del Derecho Comunitario Originario del concepto de Ayuda de Estado ha sido aprovechada por parte del TJCE y de la Comisión para llevar a cabo una interpretación amplia del término con la intención de extender el ámbito material de aplicación del mencionado artículo. De esto se deriva que, para las citadas instituciones, dichas Ayudas pueden revestir diversas formas, sin que, tal y como ha señalado reiterativamente el citado Tribunal, deban considerarse únicamente como tales las subvenciones, sino que, por el contrario, debe incluirse cualquier medida que implique un menor ingreso para la Hacienda estatal⁸³. En consecuencia, se infiere que tendrán esta consideración, no sólo los beneficios directos que se concedan en forma de subvención por parte del Estado a las empresas, sino cualquier otro mecanismo que se traduzca en una reducción de las cargas financieras a las que la empresa tendría que hacer frente en condiciones normales.

En concreto, es la propia Comisión la que ha enumerado las formas que pueden revestir estas medidas más allá de su concesión directa por parte del Estado. En concreto, ha establecido además de las subvenciones: las exoneraciones de impuestos y tasas, las exoneraciones de tasas parafiscales, bonificaciones de intereses, garantías de préstamo en condiciones puramente favorables, cesión de inmuebles, garantías de préstamos en condiciones puramente favorables, cesión de inmuebles o terrenos de forma gratuita o en condiciones particularmente favorables, suministros de bienes y servicios en condiciones preferentes, cobertura de pérdidas de explotación o cualquier otra de efecto equivalente⁸⁴.

Así, ROSSI-MACCANICO ha afirmado que mientras la subvención viene determinada por un elemento de prestación positiva por la Administración (transferencia de fondos), el concepto de Ayuda puede abarcar otro tipo de intervenciones estatales cuya finalidad sea poner determinados recursos a disposición de las empresas o procurarles ciertas ventajas. Así, califica como formas de intervención negativa, (o exenciones), las medidas selectivas de carácter fiscal, en el sentido que suponen una

⁸² Aunque el artículo 87. 1 del TCE dispone de forma conjunta que “serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma”. A efectos de este trabajo dividiremos este criterio en dos partes siguiendo la interpretación que tanto la Comisión como el Tribunal de Luxemburgo realizan del mismo. Así distinguiremos entre la rúbrica “bajo cualquier forma”, a partir del cual tanto el TJCE como la Comisión han interpretado de que no sólo las prestaciones positivas (subvenciones) por parte del Estado, serían analizadas a la luz de la regla de incompatibilidad que establece el artículo 87. 1 del TCE. De forma separada analizaremos la cuestión de que la “ayuda” sea otorgada “por el Estado o mediante fondos estatales”, cuestión que se refiere a que las medidas adoptadas por un ente infraestatal no escapen de la aplicación de este artículo.

⁸³ *Vid.* Sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92; y de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad, C-30/59.

⁸⁴ *DOCE*, núm. 125, de 17 de agosto de 1963. Respuesta de la Comisión de 30 de junio de 1963 a la pregunta parlamentaria escrita formulada por el Sr. BURGBACHER.

falta de actuación por parte de la Administración⁸⁵. A este respecto, el citado autor ha indicado que cualquier medida unilateral que reduzca un determinado coste o factor de producción, como por ejemplo las ventajas fiscales para un determinado sector de la economía nacional, constituyen una quiebra del nivel de competitividad existente y, por ende, deben considerarse como Ayudas de Estado⁸⁶. De igual forma, ha afirmado que el hecho de que la Comisión y TJCE se decanten por la aplicación de la doctrina del efecto sobre la forma⁸⁷ ha ocasionado que se lleve a cabo una interpretación amplia del término selectividad, que incluye el concepto de ventaja o beneficio fiscal⁸⁸.

De ello se deduce, siguiendo la interpretación del TJCE⁸⁹, que una medida a través de la cual las autoridades públicas concedan a determinadas empresas una exención tributaria, prescindiendo de que no implique una transferencia de fondos estatales, colocando a los beneficiarios en una situación financiera más favorable con respecto al resto de contribuyentes, constituye una Ayuda de Estado en el sentido del artículo 87. 1 del Tratado. Esto es debido a que, como en el caso de una exención, que reduzca la carga fiscal de una empresa se entiende como un consumo de fondos por parte del ente que la otorga, al entender el Tribunal de Luxemburgo que el ente titular del impuesto está renunciando a los ingresos fiscales que normalmente habría recaudado⁹⁰.

A los efectos de este trabajo y adentrándonos en el ámbito de las medidas fiscales selectivas, que son las que nos interesan a efectos del presente trabajo, la Comisión en su Comunicación sobre la fiscalidad directa de las empresas⁹¹ establece un listado de supuestos en los que se puede entender que existe una reducción de las cargas fiscales de una empresa. En concreto, establece que ésta se puede dar mediante:

- La reducción de la base imponible (deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc.).
- La reducción total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.).
- El aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonamiento excepcional de la deuda fiscal.

A tenor de la citada enumeración, puede comprobarse como no aparecen de forma expresa en esta clasificación los supuestos de no sujeción, lo que podría llevar a pensar en nuestro caso concreto que las medidas establecidas por las Comunidades Autónomas, cuyos impuestos se analizan, no constituyen una ayuda atendiendo a la citada Comunicación. Sin embargo, como señala MARTÍN LÓPEZ⁹², este listado no puede entenderse como *numerus clausus*, ya que “el objetivo de la Comisión es calificar como Ayuda cualquier figura que responda al concepto de “beneficio fiscal”. Por

⁸⁵ “For fiscal aid purposes, the notion of advantage is centred on derogation. Unlike direct subsidies, fiscal aids are negative forms of state intervention. A fiscal advantage is a negative tax (or exemption), so that while direct subsidy is an active state intervention, a tax advantage is an abstention for or from intervening”. ROSSI-MACCANICO, P.: “The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures”, *EC Tax Review*, núm. 16, 2007, págs. 90 y ss.

⁸⁶ “Unilateral relief of a specific factor or cost of production, such as taxation for a given sector of the national economy disturbed the existing competitive equilibrium and accordingly fell under the scope of state aid review”. ROSSI-MACCANICO, P.: “Fiscal state aid goes global”, *EC Tax Review*, núm. 3, 2007, págs. 133 y ss.

⁸⁷ “La Comisión examina la compatibilidad de las ayudas, no en función de su forma, sino de sus efectos”. *Vid.* la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384 de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

⁸⁸ “The application of the traditional effect-based doctrine to preferential tax regimes, as applied to the international tax measures, considerable expanded the notion of selectivity or specificity which CAME to coincide with the notion of tax advantage.” ROSSI-MACCANICO, P.: “The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures”, *EC Tax Review*, núm. 16, 2007, págs. 90 y ss.

⁸⁹ *Vid.* Sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España SA/Ayuntamiento de Valencia., C-387/92.

⁹⁰ *Vid.* la Sentencia del TJCE de 9 de septiembre de 2000, República Federal de Alemania/Comisión, C-156/98.

⁹¹ *Vid.* la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas *DOCE*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

⁹² *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 328.

esta razón, resulta necesario esclarecer si mediante el establecimiento del supuesto de no sujeción se está produciendo la reducción de la carga fiscal *supra* mencionada. A este respecto, no cabe duda que la citada medida de coordinación conlleva no sólo la reducción sino la supresión total del gravamen⁹³ por los ya apuntados motivos de evitar pérdidas de competitividad.

Atendiendo al caso que nos ocupa, la doctrina ha manifestado que si bien la no sujeción es, en principio, un instituto neutro utilizado para perfeccionar la configuración de algunas figuras tributarias, y que, por tanto, no debía ser considerado como beneficios fiscales al no generar posiciones de favor o perjuicio, en ocasiones “el legislador las desnaturaliza y las convierte en auténticos “beneficios”, es decir, en normas que se apartan del tratamiento ordinario con finalidades de dirigismo o promoción”⁹⁴. A este respecto, creemos conveniente reiterar la deficiente técnica jurídica en la elección por parte de las Comunidades Autónomas para hacer efectiva la medida de coordinación entre sus impuestos propios sobre emisiones atmosféricas y el régimen de comercio de derechos de emisión. En concreto, han optado por configurar como supuestos de no sujeción lo que, a nuestro juicio, constituyen auténticas exenciones. El fundamento para tal afirmación radicaría en que los impuestos autonómicos incluyen en su hecho imponible las citadas emisiones de CO₂, por lo que no puede negarse la realización del supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. No hay que olvidar a este respecto que con los supuestos de no sujeción las Comunidades pretendían evitar una pérdida de competitividad de sus empresas al someterlas a un doble coste⁹⁵.

Más controvertida resulta la modificación del hecho imponible operada por la Comunidad Autónoma Murciana a efectos de excluir de su hecho imponible la emisión de determinados gases. A este respecto, cabe recordar que, tras el establecimiento de un supuesto de no sujeción prácticamente idéntico a los previstos por Andalucía y Aragón, se produjo una reforma en que se excluyó el CO₂ entre los gases gravados. A estos efectos, la emisión de CO₂ quedaría excluida del hecho imponible del impuesto murciano, pasando a ser un hecho ajurídico sin relevancia en el citado tributo, sin que pudiera reconducirse al concepto de beneficio fiscal. Ahora bien, llegados a este punto y atendiendo al análisis realizado, cabría reflexionar si, pese a no encontrarnos ante un beneficio fiscal, estamos ante alguna de las formas mediante las que se estaría arbitrando una Ayuda de Estado. A estos efectos y como ya hemos mencionado, la enumeración de la Comunicación de la Comisión *supra* citada no debe ser interpretada *strictu sensu*, al prever su disposición novena que la ventaja puede obtenerse al reducir la carga fiscal “de diferentes maneras”⁹⁶. Atendiendo al tenor de la citada disposición, juzgamos, siguiendo a SOLER ROCH, que la pretensión de la Comisión y del Tribunal va más allá de limitar el concepto de Ayuda a los beneficios fiscales, para propugnar un concepto más amplio como es el de gasto fiscal⁹⁷, siempre y cuando éste suponga una ventaja que no tenga carácter general⁹⁸. Atendiendo al caso que nos ocupa, queda fuera de toda duda que esta medida supone un gasto fiscal

⁹³ En sentido similar, VELARDE ARAMAYO afirma que el “beneficio fiscal” supone “una sustracción total o parcial de la carga tributaria, pudiendo operar en la fase de liquidación de la deuda tributaria (por ejemplo, una bonificación) o en momentos diferentes (como en el caso de la restitución de impuestos o de la no sujeción expresa)”, (*Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Marcial Pons, 1997, pág. 51).

⁹⁴ VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Marcial Pons, 1997, págs. 32 y 33.

⁹⁵ Así, debemos traer a colación las recomendaciones del Consejo Económico Andaluz en las que señalaba que “para evitar que, como consecuencia de la puesta en marcha en funcionamiento del sistema de reparto de cuotas previsto en el Plan Nacional de Asignaciones y la entrada en funcionamiento del mercado de Comercio de Emisiones de CO₂ se genere doble gravamen para las empresas andaluzas, recomendamos que, a partir de dicha puesta en funcionamiento, se elimine el gravamen de CO₂”.

⁹⁶ *Vid.* la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. *DOCE*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

⁹⁷ En este sentido, SOLER ROCH ha puesto de relieve que gastar (la salida de fondos) y no ingresar (impedir la entrada de los mismos) son para el Derecho comunitario conceptos idénticos. El ingreso y el gasto público son “dos caras de la misma moneda”. Sin embargo, esta equiparación no es privativa del Derecho comunitario, responde al concepto de gastos fiscales, acuñado hace tiempo por la doctrina hacendista. Se identifica pues con el principio de universalidad recogido en el artículo 134.2 de la Constitución Española que dispone que “los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”. SOLER ROCH, M. T.: “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre Ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006, págs. 13 y ss.

⁹⁸ Respecto a esta cuestión VELARDE ARAMAYO entiende que el “gasto fiscal” es el género y el “beneficio fiscal” la especie. Definiendo el “gasto fiscal” como aquel que “se originan por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no realización de un ingreso público”. *Vid.* VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Marcial Pons, 1997, págs. 36 y 37.

en cuanto a la renuncia que implica por parte de la Comunidad murciana con respecto a los ingresos que hasta ese momento percibía.

En consecuencia y como ya veremos, la clave en el caso murciano estará en la concurrencia de la nota de selectividad en la medida, dado que el impuesto no se ha suprimido para todas las empresas, sino que se ha producido un importante cambio respecto de los gases contaminantes gravados. Por consiguiente, la medida no tendrá alcance general para todo el territorio, con las consiguientes consecuencias que analizaremos al abordar el carácter selectivo de las medidas adoptadas.

Una vez abordado el análisis relativo a la inclusión de los beneficios fiscales como una de las formas mediante las que se puede instrumentar una Ayuda de Estado, resulta preciso analizar, atendiendo a la redacción del artículo 87. 1 del TCE, si su previsión por parte de una Comunidad Autónoma puede excluir la citada calificación. Esta puntualización obedece a la redacción del precepto y a la referencia a su concesión “por el Estado o con el concurso de fondos estatales”, lo que parece excluir a otros entes territoriales de su ámbito de aplicación. Sin embargo, atendiendo a la doctrina de la Comisión⁹⁹ y a la jurisprudencia del TJCE¹⁰⁰, es irrelevante el hecho de que las Ayudas sean concedidas por el Estado o por sus entidades regionales o locales, cualquiera que sea su estatuto o denominación. Por el contrario, resulta determinante que la Ayuda, con independencia de la forma que se arbitre, sea financiada con fondos públicos, prescindiendo de la naturaleza del ente que la otorga.

Por tanto, cualquier medida establecida por cualquier Comunidad Autónoma, en el ejercicio de su poder financiero reconocido en la Constitución y de acuerdo con su Estatuto de Autonomía, en que concurra los restantes requisitos del artículo 87. 1 del TCE podría ser considerada como “Ayuda de Estado”. De esto se deduce, por lo que se refiere a nuestro objeto de estudio, que los distintos supuestos de no sujeción establecidos en los impuestos analizados no escaparían de esta consideración por el mero hecho de que hayan sido establecidos por las Comunidades de Murcia, Andalucía o Aragón. Empero, al ser precisamente una medida adoptada por entes territoriales, resulta imprescindible, como paso previo, determinar el marco de referencia, es decir, el régimen aplicable a partir del cual dilucidaremos si se aprecia la nota de la “selectividad”¹⁰¹.

A este respecto, será necesario dilucidar, *prima facie*, si la exclusión del gravamen a determinadas empresas se hace, bien en relación con un impuesto de general aplicación a todo el territorio estatal, bien respecto a uno que limita su ámbito de aplicación al territorio de una Comunidad Autónoma o a cualquier otro ente infraestatal. Abundando en este planteamiento, y siguiendo a MORENO FERNÁNDEZ¹⁰², tendremos que tener en cuenta que si el marco de referencia, en aras de apreciar el carácter selectivo de una medida, fuese el territorio autonómico donde se aplica el impuesto cualquier medida que se aplique a todas las empresas de ese territorio se consideraría de carácter general, prescindiendo de la situación más ventajosa que conllevaría respecto del resto de empresas del

⁹⁹ La institución europea aclara este término en la disposición décima de su Comunicación sobre la fiscalidad directa de las empresas cuando afirma que “una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros. Por otra parte, el Estado puede intervenir mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la administración fiscal”. *Vid.* la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

¹⁰⁰ *Vid.* las Sentencias del TJCE de 14 de octubre de 1987, República Federal de Alemania/Comisión, C-248/84; de 8 de marzo de 1988, Exécutif Regional Wallon y SA Glaverbel/Comisión, C-62 y C-72/87; y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98.

¹⁰¹ Seguimos así el planteamiento de la Comisión que en la disposición decimosexta de la Comunicación sobre la fiscalidad de las empresas establece que “para aplicar el apartado 1 del artículo 92 a una medida fiscal, resulta especialmente pertinente el hecho de que esta medida establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable. A continuación, debe examinarse si la excepción a este régimen o las diferencias en el mismo están justificadas «por la naturaleza o la economía del sistema» fiscal, es decir, si de derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal”. *Vid.* la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

¹⁰² MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales «Ayudas de Estado» contrarias al mercado común” en la obra colectiva *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 203 y ss.

conjunto del Estado. Por el contrario y en el caso de considerar como marco de referencia el territorio estatal, una medida adoptada por una Comunidad Autónoma sería selectiva aunque se aplicara por igual a todas las empresas radicadas en su territorio por el mero hecho de estar limitada a una región específica. Esta cuestión no es baladí si atendemos al hecho de que durante mucho tiempo la postura de la Comisión ha llevado a la doctrina a pensar que la aplicación del artículo 87. 1 del Tratado, en el ámbito de la fiscalidad, suponía un límite al poder financiero de los entes territoriales.

Aún a riesgo de anticiparnos en el estudio de la nota de la selectividad que será estudiada en el subepígrafe siguiente, juzgamos necesario en este punto del trabajo introducir la diferenciación entre los supuestos de “selectividad material” y “selectividad geográfica”, en virtud de su íntima conexión con el establecimiento de los supuestos de no sujeción por parte de diversas Comunidades Autónomas. Así, por un lado, en el primer caso, una determinada medida revestiría la nota de selectividad en caso de aplicarse únicamente a ciertas empresas o producciones dentro del territorio del Estado. Por otro lado, en el segundo supuesto una “Ayuda” sería calificada como selectiva por estar limitada únicamente al ámbito geográfico del ente autonómico aún siendo su aplicación general para todas las empresas ubicadas en la región o municipio. Con relación a este segundo supuesto, MARTÍN LÓPEZ ha puesto de manifiesto las dificultades que conlleva su apreciación y las consiguientes dudas que ha generado en los Estados miembros con cierto nivel de descentralización¹⁰³.

En consecuencia, este problema se plantearía en los casos de repartos de competencias “asimétricos” en los que, tal y como señala TJCE, una autoridad infraestatal adopta una medida –p. ej. un tipo impositivo inferior al nacional– que sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia, separándose de lo establecido a nivel estatal. En estos casos, el Tribunal ha entendido que el marco de referencia para apreciar la selectividad podría limitarse a ese territorio exclusivamente, siempre y cuando lo realice “en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central”¹⁰⁴.

Sin embargo, atendiendo a la jurisprudencia del TJCE, esta apreciación no afectaría al caso que nos ocupa en tanto que el establecimiento por parte de las Comunidades Autónomas de

¹⁰³ Sobre esta cuestión, MARTÍN JIMÉNEZ, mantiene que precisamente debido a que la Comunicación sobre la fiscalidad de las Empresas no contiene ninguna mención a este respecto, junto al hecho, de que el TJCE ha manifestado en su jurisprudencia que la estructura constitucional interna de reparto de competencia carece de relevancia a la hora de determinar si existe o no una ayuda, ha hecho que en un primer momento existieran dudas al respecto. MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87. 1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, págs. 81 y ss. De hecho la propia Comisión establece en el apartado 17 de la Comunicación sobre fiscalidad directa que sólo las medidas de carácter general aplicadas a todo el territorio estatal pueden escapar de su calificación como selectivas. Esto provocó que autores como MARTÍN LÓPEZ, consideraran que la incardinación en la regla de incompatibilidad del artículo 87. 1 del TCE colisiona con el poder tributario que ciertos ordenamientos estatales confieren a entidades territoriales. Ya que, las disposiciones tributarias aprobadas por estos entes que “prevean tratamientos fiscales más favorables para el conjunto de las empresas que residan o actúen en su territorio reúnen, *per se*, la nota distintiva de la selectividad, viéndose afectadas en consecuencia, por la incompatibilidad sancionada en el artículo 87.1 del TCE”. MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 354 y 355. Esta postura se ha construido entorno a distintas causas en las que se han visto inmersos los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. *Vid.* DC 93/337/CEE de 10 de mayo de 1993, relativa aun sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (*DOCE*, núm. L-134, 3 de junio de 1993). En los que, como señala MORENO GONZÁLEZ, de la lectura de algunos apartados de las decisiones de la Comisión, se puede desprender que la institución comunitaria entiende que una medida puede ser selectiva por el mero hecho de que se aplique en una determinado ámbito territorial “sin tener en cuenta si el ente territorial tiene constitucionalmente atribuida la competencia para establecer esas ayudas de naturaleza fiscal, ni el alcance y límites de esa concreta autonomía”. MORENO GONZÁLEZ, S.: “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de Ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132, 2006, págs. 825 y ss.

¹⁰⁴ Para que esto pueda realizarse es necesario que la autoridad regional lo haya llevado a cabo en el ejercicio de facultades suficientemente autónomas. Entendiendo que concurre esta circunstancia cuando “sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido. Por último, las consecuencias financieras de una reducción del tipo impositivo nacional aplicable a las empresas localizadas en la región no deben verse compensadas por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central”. Ésta podría ser la situación del País Vasco y de Navarra, sin bien es cierto, que debería analizarse si concurren estas circunstancias, las cuales no lo hacen en el caso de las Azores a la luz de la sentencia. El Tribunal y el Abogado General también han establecido la diferencia entre este supuesto y aquel en el que es el Estado central, quien establece una medida que sólo beneficia a las empresas de una zona geográfica. Es en este caso, en el que no existen dudas con respecto a la concurrencia de la nota de la “selectividad”. *Vid.* la Sentencia TJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa/Comisión, C-88/03 así como las Conclusiones del Abogado General Sr. GEELHOED presentadas el 20 de octubre de 2005.

impuestos que gravan las emisiones responde a un reparto “simétrico” de competencias¹⁰⁵. Así, podemos comprobar como las Comunidades Autónomas tienen las mismas competencias en materia fiscal que les faculta para establecer libremente los impuestos propios que estimen necesarios, con las limitaciones que se derivan exclusivamente de nuestra Constitución y de la LOFCA. De esta forma, se ha entendido que en aquellos supuestos en que el ente territorial está facultado para establecer una medida de naturaleza tributaria –p. ej. tipo impositivo– con independencia del gobierno central, no tiene sentido tomar todo el territorio del Estado miembro como marco de referencia para examinar la concurrencia de la nota de selectividad. A este respecto, el Abogado General, Sr. GEELHOED, ha puntualizado que “las medidas adoptadas por una entidad local en ejercicio de las competencias que le son propias, aplicadas en toda su jurisdicción no son selectivas a efectos del artículo 87 del TCE, apartado 1, ni siquiera cuando dicha entidad establezca tipos impositivos más reducidos que en el ámbito nacional. En primer lugar, sería artificioso comparar el tipo impositivo de una región con un «tipo impositivo medio nacional»: en realidad, el tipo impositivo sería sensiblemente diferente de una región a otra. Ahora bien, la esencia del carácter selectivo en el ámbito de los impuestos directos es que la medida tributaria constituya una excepción al régimen tributario general. La idea de una excepción sólo tiene sentido conceptual si es posible establecer una norma nacional, lo cual es imposible en una situación en la cual cada entidad local puede fijar libremente sus propios tipos impositivos”.

En definitiva y tal y como ha afirmado el TJCE, “el hecho de que un programa de Ayudas haya sido adoptado por una entidad territorial no obsta a la aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho artículo”¹⁰⁶. Sin embargo, “no puede deducirse que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87. 1 CE por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro”. En consecuencia, será necesario dilucidar en qué situaciones el “marco de referencia” a considerar podrá ser diferente al estatal. Así, debemos recalcar que por el mero hecho de ser impuestos propios de la Comunidad Autónoma no puede excluirse la concesión de una “Ayuda” en forma de “beneficio fiscal”, siempre y cuando concorra la nota de selectividad. A este respecto, el propio Abogado General ha precisado que no siempre las medidas establecidas por un ente territorial tendrán carácter selectivo, indicando como ejemplo el caso de aplicarse “en toda su jurisdicción”¹⁰⁷. De lo que se desprende, a *sensu contrario*, que sí lo serían de no aplicarse con carácter general en todo su territorio.

En el caso de los impuestos autonómicos objeto de estudio no hay duda de que, al ser impuestos propios de las Comunidades Autónomas, no existirá un marco de referencia estatal. A este respecto, cabe recordar, atendiendo al artículo 6. 2 de la LOFCA, que estos entes territoriales no pueden someter a tributación hechos imponible ya gravados por el Estado central. Empero y como ya hemos apuntado, queremos enfatizar que esto no significa que no les sea aplicable la regla de incompatibilidad del artículo 87. 1 del TCE, sino que el marco de referencia, en aras a analizar la selectividad de estos supuestos de no sujeción, pasará ser el autonómico. De lo que se deduce, adelantándonos al subepígrafe siguiente, que si estas Comunidades procuraran una ventaja para el conjunto de las empresas de su territorio se considerarían como “medidas de carácter general”, excluidas del ámbito de aplicación del artículo *supra* citada. Cuestión distinta y como a continuación estudiaremos, será que en tales medidas pueda apreciarse la existencia de un supuesto de “selectividad material”.

Llegados a este punto, cabe poner de relieve que no podrá tenerse en cuenta el hecho de que algunas Comunidades Autónomas hayan gravado las emisiones y otras no. A este respecto, la Comisión Europea ha establecido, sobre la base de la jurisprudencia existente, que “el hecho de que dicha medida aproxime las cargas de dicho sector a las de sus competidores en otros Estados miembros no le

¹⁰⁵ La propia Comisión en su Decisión, de 11 de diciembre de 2002, sobre el caso de las Azores, ya manifestó que “no se pronuncia sobre un mecanismo que permita al conjunto de las colectividades locales de determinado rango (regiones, municipios u otras) instituir y cobrar impuestos locales sin ninguna relación con el sistema tributario nacional. Por el contrario, en el caso que nos ocupa se trata de una reducción aplicable únicamente en las Azores del tipo de impuesto fijado por la legislación nacional y aplicable en la parte continental de Portugal”. Decisión 2003/442/CE, de 11 de diciembre de 2002.

¹⁰⁶ Vid. las Sentencias del TJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa/Comisión, C-88/03; de 14 de octubre de 1987, República Federal de Alemania/Comisión, C-248/84; de 8 de marzo de 1988, C-62 y C-72/87, Exécutif Regional Wallon y SA Glaverbel/Comisión; y de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98.

¹⁰⁷ Vid. la Sentencia TJCE de 6 de septiembre de 2006, República Portuguesa/Comisión, C-88/03 así como las Conclusiones del Abogado General Sr. GEELHOED presentadas el 20 de octubre de 2005.

exime del carácter de Ayuda. Las divergencias de este tipo entre sistemas fiscales, que como se ha indicado anteriormente, entran en el ámbito de aplicación de los artículos 100 a 102 (actuales 94 y ss.), no pueden corregirse con la introducción de medidas unilaterales dirigidas a las empresas más afectadas por las disparidades existentes entre los sistemas fiscales”. Abundando en este planteamiento, no podemos olvidar que en materia de fiscalidad directa no hay una auténtica armonización y, por tanto, no se puede luchar contra los bajos regímenes de tributación por medio de los artículos 87 y siguientes, ya que, mientras éstos tengan carácter general dentro del marco de referencia no se podrán clasificar como “Ayudas”. A mayor abundamiento, resulta necesario recordar que el marco de referencia en relación con los impuestos sobre emisiones es el autonómico, razón por la cual no se puede considerar que el resto de Comunidades estén concediendo una “Ayuda” por el mero hecho de descartar su establecimiento, dado que, dentro de su marco jurídico la no imposición tiene alcance general.

5.2. La selectividad del beneficio derivado de la previsión del supuesto de no sujeción

Como es sabido, el término “Ayuda de Estado” se identifica con la concesión por parte del Estado de un beneficio de carácter económico, entendiendo por tal cualquier ventaja económico-financiera concedida a una empresa que reduce las cargas, a las que normalmente tiene que hacer frente, y de la que no se habría beneficiado en condiciones normales del mercado¹⁰⁸. Así, la doctrina ha señalado que para considerar un beneficio económico como “Ayuda de Estado” lo relevante no es su naturaleza gratuita, sino que la obtención de la misma no responda a “criterios de mercado”, es decir, que la empresa experimente una mejora de su situación financiera, que no hubiera obtenido de su actuación regular en el mercado¹⁰⁹. No obstante y atendiendo al caso que nos ocupa, la simple obtención de un beneficio por parte de las empresas a las que es aplicable el supuesto de no sujeción no sería suficiente para calificar la medida como “Ayuda”, siendo para ello necesario la concurrencia del atributo de la “selectividad” por beneficiar exclusivamente a determinadas empresas. De esto se infiere, a *sensu contrario*, que una determinada medida que no coloque a una empresa en una situación ventajosa no podrá considerarse una Ayuda de Estado y, por tanto, incompatible con el mercado interior¹¹⁰.

En suma, este beneficio debe traducirse, para que se considere su incompatibilidad con el mercado interior, en una ventaja, al beneficiar de forma exclusiva a determinadas empresas al mejorar su competitividad y colocarla en una situación ventajosa. Abundando en este planteamiento y tal y como apunta MARTÍN LÓPEZ, debemos diferenciar entre “ventaja” y “beneficio, dado que el mero hecho de conceder un beneficio a una empresa no significa que ésta se coloque en una situación ventajosa. Así, si el mismo beneficio se otorgase a todas las empresas del mercado, no se colocaría a unas en peor situación que a otras; en cambio una ventaja supone favorecer a empresas en perjuicio del resto, que no pueden acceder a dicho beneficio. Por tanto, cabe concluir que no es equivalente la ventaja al beneficio, sino únicamente al beneficio selectivo¹¹¹.

A tenor de los supuestos de no sujeción establecidos como medidas de coordinación en los diversos impuestos autonómicos sobre emisiones que gravan el CO₂ y una vez fijado el marco de referencia en el ámbito autonómico resulta necesario dilucidar si nos encontramos o no ante un caso de “selectividad material”¹¹². Llegados a este punto, cabe recordar que las citadas medidas no se aplican a empresas

¹⁰⁸ Ésta es la definición acuñada por el TJCE a lo largo de su jurisprudencia. *Vid.* al respecto las Sentencias de 24 de julio de 2003, *Altmark Trans y Regierungspräsident Magdeburg*, C-280/00; de 16 de mayo de 2002, *Francia/Comisión*, C-482/99; de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92; y de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión*, C-75/97.

¹⁰⁹ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, página 260.

¹¹⁰ *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 235. De la necesidad de que exista esa ventaja también se ha hecho eco el TJCE, en su Sentencia de 22 de noviembre de 2001, *Ferring SA/Agence centrale des organismes de sécurité sociale*, C-53/00.

¹¹¹ *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 235. De la necesidad de que exista esa ventaja también se ha hecho eco el TJCE, en su Sentencia de 22 de noviembre de 2001, *Ferring SA/Agence centrale des organismes de sécurité sociale*, C-53/00.

¹¹² La Comunicación de la Comisión sobre ayudas estatales de carácter fiscal, recoge esta cuestión al disponer que “la medida debe ser específica o selectiva en el sentido de favorecer a «determinadas empresas o producciones». Este carácter de ventaja selectiva puede ser resultado de una excepción a las disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o admi-

aisladas sino a sectores económicos de distinta naturaleza afectados por la Ley 1/2005¹¹³. Atendiendo a este presupuesto, cabe recordar que el TJCE ha sostenido que la selectividad, no sólo concurre respecto de las medidas que afectan a determinadas empresas, sino también cuando se establecen para la totalidad de un sector económico¹¹⁴. Así, la Corte de Luxemburgo ha manifestado de forma reiterada que “ni el elevado número de empresas beneficiarias ni la diversidad e importancia de los sectores industriales a los que pertenecen dichas empresas permiten considerar que una iniciativa estatal constituye una medida general de política económica”¹¹⁵, bastando con que, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida favorezca sólo a determinadas empresas en relación con otras¹¹⁶. En definitiva, entiende que al beneficiar sólo a determinadas empresas, o sectores, radicadas en sus territorios, de entre todas las que están sujetas al impuesto se estaría ante una “medida fiscal selectiva”. A nuestro juicio, el TJCE vuelve a evidenciar en su jurisprudencia una interpretación desmesurada del precepto.

Aún a riesgo de ser repetitivos, no podemos olvidar que lo relevante no es la ventaja en sí, sino, que esa ventaja tenga un carácter selectivo y conlleve una discriminación respecto de los sujetos no beneficiados. Precisamente, es este carácter es el que justifica que las medidas de alcance general, aunque supongan auténticas transferencias de fondos públicos, se escapen del ámbito del artículo 87. 1 del TCE, pese a que puedan poner en una situación ventajosa a las empresas del territorio de referencia¹¹⁷. Por tanto, cualquier ventaja fiscal, que al aminorar las cargas tributarias, refuerce la posición de una empresa frente al resto de agentes económicos sería considerada como selectiva. Llegados a este punto, cabe recordar que la jurisprudencia comunitaria no exige que se cause un perjuicio al resto de competidores, bastando con que constituya una ventaja económica para el beneficiario y prescindiéndose de que la empresa beneficiada participe en el intercambio comunitario¹¹⁸.

Atendiendo a este planteamiento, los mecanismos de coordinación introducidos por las Comunidades Autónomas declaran la no sujeción de las emisiones de CO₂ realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales, teniendo estas últimas carácter gratuito. Piénsese en este sentido que el régimen de comercio de derechos de emisión, es un instrumento económico basado en el mercado de modo que el precio de los derechos fluctuará en función del juego de la oferta y la demanda, de lo que podría derivarse que la cantidad desembolsada por estas empresas, al caer el precio de los mismos, fuese menor a la abonada por aquellas gravadas con el impuesto por la misma cantidad de emisiones. Sin embargo, incluso esta cuestión carece de importancia, habida cuenta de que, como mantiene el TJCE en su jurisprudencia, “resulta irrelevante que la situación del supuesto beneficiario de la medida haya mejorado o se haya agravado

nistrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal. No obstante, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado «por la naturaleza o la economía del sistema». Si así fuese, la medida escaparía a la calificación de ayuda establecida en el apartado 1 del artículo 92 (actual 87) del Tratado” (Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas *Diario Oficial*, núm. C 384 de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.).

¹¹³ En concreto, el ámbito de aplicación de la citada ley se reserva a las actividades enumeradas en su anexo I que como la misma expresa “incluyen grandes focos de emisión en sectores tales como la generación de electricidad, el refinado, la producción y transformación de metales férreos, cemento, cal, vidrio, cerámica, pasta de papel y papel y cartón. En el ámbito de las actividades energéticas, se delimita el ámbito de aplicación a las instalaciones con una potencia térmica nominal de más de 20 MW, incluidas las de cogeneración ligadas a cualquier tipo de actividad”. *Vid.* el Anexo I 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.

¹¹⁴ El TJCE ha llegado a precisar que “el hecho de que las empresas beneficiarias de la medida controvertida pertenezcan a distintos sectores de actividad no puede ser suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de Ayuda de Estado”. *Vid.* la Sentencia del TJCE de 20 de noviembre de 2003, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie/Gemo SA, C-126/01.

¹¹⁵ *Vid.* las Sentencias del TJCE de 8 de noviembre de 2001. *Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contra Finanzlandesdirektion für Kärnten-Austria*, C-143/99; y de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión*, C-75/97.

¹¹⁶ *Vid.* la Sentencia del TJCE de 20 de noviembre de 2003, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie/Gemo SA, C-126/01.

¹¹⁷ MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, páginas 351 y 352; MORENO GONZÁLEZ, S.: “Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de Ayudas de Estado de naturaleza tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 2006, págs. 825 y ss.

¹¹⁸ Sentencias del TJCE de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA/Ville de Seraing*, C-393/04 y C-41/05; de 19 de septiembre de 2000, *República Federal de Alemania/Comisión*, C-156/98; y de 21 de marzo de 1991, *Italia/Comisión*, C-303/88.

respecto al régimen anterior o, por el contrario, haya permanecido inalterada”¹¹⁹. De esta forma, bastará examinar si en el marco de un régimen jurídico concreto “una medida estatal puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 87, apartado 1, del Tratado en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión”¹²⁰.

Ello significa, en sentido opuesto, que cualquier medida que afecte con carácter general a todas las empresas del ámbito territorial del ente otorgante de la Ayuda, por ejemplo vía supresión del gravamen del CO₂ por parte de Andalucía, Aragón o Murcia, quedaría al margen del ámbito de aplicación de la regla de incompatibilidad recogida en el artículo 87. 1 del TCE¹²¹. En este sentido, la Comunicación sobre Ayudas estatales de carácter fiscal ha establecido en qué condiciones una medida fiscal puede considerarse como general, recalando la necesidad de que esté realmente abierta a todos los agentes económicos del ente impositor¹²². De esta forma, en el momento en que las medidas se apliquen de modo uniforme y efectivo a todos los agentes económicos de un Estado perderán la condición de selectivas¹²³.

Empero y sin perjuicio de lo apuntado, cabe añadir que cuando una medida se justifique por la “naturaleza o estructura del sistema tributario”, aquella perderá la condición de selectiva¹²⁴. El problema en este punto es interpretar el alcance de esta excepción, teniendo en cuenta que, si bien ha realizado una interpretación extensiva de la regla general de incompatibilidad recogida en el 87. 1, en materia de eventuales excepciones ha optado por la restricción¹²⁵. En consecuencia, el examen de su concurrencia sólo se podrá apreciar atendiendo a las particularidades del caso concreto.

¹¹⁹ Vid. las Sentencias del TJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99; y de 7 de junio de 1988, *Grecia/Comisión*, C-57/86.

¹²⁰ Vid. las Sentencias del TJCE de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, C-143/99; y de 17 de junio de 1999, *Bélgica/Comisión*, C-75/97.

¹²¹ El TJCE señala en su jurisprudencia que “una medida estatal que beneficia indistintamente a la totalidad de las empresas situadas en el territorio nacional no puede constituir una Ayuda de Estado”. Vid. la Sentencia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten*, Austria, C-143/99. Se da la contradicción, a nuestro juicio, de que si la medida tiene carácter general no se calificaría como “Ayuda de Estado” aún cuando pueda suponer una distorsión del mercado interior. Como consecuencia de esto, el fin último que da lugar a la aplicación de estos preceptos en el ámbito tributario, como es luchar contra la competencia fiscal perniciosa, se vería comprometido siempre y cuando sea general el alcance de la medida establecida por el Estado. Esto ha supuesto, como defiende PASCUAL GONZÁLEZ, que el TJCE y la Comisión opten por una concepción ceñida de lo que puede entenderse por “medidas de carácter general”. Llevando al campo de las “ayudas estatales” buena parte de las políticas de carácter estatal promovidas por los Estados. PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: “Las Ayudas de Estado de carácter regional: especial referencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal”, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm.1, 2001, págs. 193 y ss.

¹²² La Comisión ha establecido en el apartado 13 de esta Comunicación dos situaciones donde no se aprecia el carácter selectivo de la medida y, por tanto, no podría ser calificada como ayuda estatal.

— Las medidas de pura técnica fiscal (fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal).

— Las medidas destinadas a lograr un objetivo de política económica general mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción (por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo).

¹²³ La Comisión, en su Comunicación sobre ayudas estatales de carácter fiscal recoge esta exigencia en su apartado 13 al establecer que estas ayudas, para que tengan este carácter general deben “estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido *de facto*, por ejemplo, a causa de la discrecionalidad del Estado en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico”. De igual forma, en su apartado 21, establece que la discrecionalidad en la aplicación de la medida puede convertir, *de facto*, una medida general en una selectiva. Vid. la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C 384, de 10 de diciembre de 1998. Así lo interpretó también el TJCE en su Sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Francia/Comisión*, C-241/94.

¹²⁴ Para la Comisión, se tendrá que determinar en primer lugar el régimen común aplicable a un determinado territorio para, a continuación, ver si esta excepción al régimen general se justifica por “la naturaleza o la economía del sistema”, esto es, si “derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro en cuestión. De no ser así, serían constitutivas de ayuda estatal”. Vid. la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C 384, de 10 de diciembre de 1998. De igual forma la jurisprudencia emanada de Luxemburgo dispone que “una medida que encuentre justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscribe, no reúne el requisito de selectividad, aunque constituya una ventaja para su beneficiario. Vid. la Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, C-173/73.

¹²⁵ Así lo ha manifestado el TJCE en su Sentencia de 19 de septiembre de 2000, C-156/98 al indicar que “no obstante, debe señalarse que, por tratarse de una excepción al principio general de incompatibilidad de las Ayudas de Estado con el mercado común, establecido en el artículo 92, apartado 1, del Tratado, (actual 87. 1) procede interpretar en sentido estricto el citado artículo”.

Retornando al caso que nos ocupa y a efectos de su verificación, cabe recordar que el objetivo de las Comunidades con estos mecanismos de coordinación no era otro que evitar la pérdida de competitividad por parte de las empresas emisoras. En relación con la suficiencia de este argumento a efectos de excluir el carácter selectivo de la medida, el TJCE ha recalcado que el concepto de Ayuda tiene un carácter objetivo, lo que implica que una determinada medida no se definirá por sus causas u objetivos, sino, por sus efectos¹²⁶. Cuestión que queda más patente, desde el momento en que el propio Tribunal ha manifestado en reiteradas ocasiones que no es suficiente, para que se pueda eludir de entrada la calificación de determinadas actuaciones como ayudas, la circunstancia de que éstas persigan objetivos de política comercial o industrial¹²⁷. A tenor de la justificación de la introducción de los supuestos de no sujeción, se desprende que tales casos responden a un objetivo económico y no a una lógica global del sistema fiscal vigente, máxime cuando la lógica de los impuestos que nos ocupan es hacer efectivo el principio de “quien contamina paga”, gravando en mayor cuantía a los agentes con mayores emisiones. Por esta razón, juzgamos que no se podría justificar sobre la base de la naturaleza del sistema¹²⁸.

Por último y como a continuación comprobaremos, es necesario puntualizar que por el hecho de que una medida se califique como “Ayuda de Estado” no significa que sea incompatible con el mercado interior. En este sentido, el objetivo de la Ayuda, que hasta este momento era irrelevante, sí que deberá ser examinado en la fase del análisis de la compatibilidad de esta con el Tratado¹²⁹. De En consecuencia, una medida calificada como Ayuda puede ser considerada compatible con el mercado en el caso de integrarse en las excepciones que prevé el artículo 87. En la letra e del apartado 3 del citado precepto se establece que podrán considerarse compatibles aquellas categorías de Ayudas que fije el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión. Entre éstas se encuentran las Ayudas en materia de medio ambiente y que son las que analizaremos en el epígrafe siguiente, atendiendo al objeto de este trabajo. A estos efectos, la Comisión aprobó unas Directrices¹³⁰, atendiendo a las cuales, las “Ayudas estatales” a favor del medio ambiente podrían calificarse como compatibles siempre que cumplan con lo establecido en las mismas. En consecuencia, una vez puesto de manifiesto que las medidas de coordinación establecidas por los entes autonómicos constituyen Ayudas de Estado deberemos dilucidar si podría declararse su compatibilidad con el Tratado a la luz de las citadas Directrices.

5.3. El falseamiento de la competencia entre empresas emisoras

A tenor de lo dispuesto en el artículo 87. 1 del TCE, en la medida que los supuestos de no sujeción previstos en los impuestos autonómicos sobre emisiones afecten a los intercambios entre Estados miembros y falseen o amenacen falsear la competencia, serán incompatibles con el mercado común. De la lectura del citado precepto, se suscita la duda acerca de en qué supuestos se produce la concurrencia del citado requisito. Una vez más, la falta de concreción por parte del Tratado nos exige acudir a la jurisprudencia del TJCE quien vuelve a realizar una interpretación amplia de los supuestos en que se produce el falseamiento de la competencia o su amenaza. A este respecto, SOLER ROCH¹³¹ ha puesto de manifiesto el relativismo por parte del TJCE al enjuiciar la importancia de algu-

¹²⁶ Vid. las Sentencias del TJCE de 15 de julio de 2004, Reino de España/Comisión, C-501/00; de 17 de junio de 1999, Reino de Bélgica/Comisión, C-75/97; de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, C-173/73; y de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94.

¹²⁷ Vid. las Sentencias del TJCE de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94; y de 29 de abril de 1999, España/Comisión, C-342/96.

¹²⁸ Respecto a esta cuestión, la Comisión, en un caso similar planteado por Eslovenia y que analizaremos más adelante, consideró que la lógica de los impuestos sobre CO2 es gravar a las empresas con mayor índice de emisiones de CO2. Vid. la Decisión de la Comisión, 2006/640/CE de 23 de noviembre de 2005, relativas a los regímenes de ayudas estatales ejecutadas por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono.

¹²⁹ Vid. la Sentencia del TJCE de 15 de julio de 2004, Reino de España/Comisión, C-501/00.

¹³⁰ Vid. las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales en favor del medio ambiente (2001/C37/03).

¹³¹ Vid. SOLER ROCH, M. T.: “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre Ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006, 2006, págs. 13 y ss.

nos hechos y circunstancias para dilucidar su concurrencia. En esta línea, la propia Comisión, haciéndose eco de la jurisprudencia del Tribunal, ha establecido en la disposición 11 de su Comunicación sobre la fiscalidad directa de las empresas que “el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios permite considerar que existe una repercusión sobre estos últimos. En esta constatación no influirá el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa, el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario, no tenga una participación activa en las exportaciones o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad”¹³².

A mayor abundamiento, la propia jurisprudencia comunitaria aclara que ni siquiera es necesario que la empresa beneficiaria de la ayuda participe en los intercambios¹³³. A estos efectos, el Tribunal entiende que en estos casos la producción interior puede mantenerse o aumentar, provocando con ello que disminuyan las importaciones de las empresas de otros Estados miembros al de la empresa beneficiada¹³⁴ o, incluso, que se posibilite la salida de la misma del mercado interior. De tal forma que, como señala SOLER ROCH¹³⁵, cualquier ventaja fiscal podría aumentar la competitividad del beneficiario, provocando esta situación. En el caso que nos ocupa, es irrelevante, por tanto, el hecho de que las empresas que están incluidas en el Anexo 1 de la Ley 1/2005 participen o no en las operaciones intracomunitarias. Ni siquiera es necesario acreditar los efectos reales de la medida en los intercambios comerciales entre los distintos Estados ni el falseamiento efectivo, bastando con examinar si dicha ayuda puede afectar a dichos intercambios en el sentido expuesto en el párrafo anterior¹³⁶.

En suma, ni el TJCE ni la Comisión nos dan un criterio claro que nos permita identificar esta situación, debiendo atender una vez más al caso concreto. No obstante, del análisis de la jurisprudencia del TJCE se desprende que éste opta por una presunción *juris tamtun*, de forma que reunidas las restantes circunstancias se considerará producido este último requisito¹³⁷. En este sentido, la Corte de Luxemburgo ha manifestado en sus sentencias que “no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda concedida sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, debiendo examinarse únicamente si dicha ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia”¹³⁸.

Atendiendo al planteamiento efectuado, debemos entender que en los supuestos de no sujeción previstos por las Comunidades Autónomas en sus impuestos sobre emisiones para las empresas incluidas en el régimen de comercio, se fortalecería la posición de estas última frente al resto. Así, al reducir la carga fiscal que recaía sobre las mismas se podría estar afectando a los intercambios comunitarios. Nos encontraríamos, una vez más, ante la imposibilidad de justificar la ausencia de falseamiento de la competencia basándonos en la inexistencia de esta clase de tributo en el resto de Comunidades del territorio español o en la mayoría de Estados europeos, obediendo esta situación a la falta de una verdadera armonización en el ámbito de la imposición directa.

¹³² Vid. la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384 de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

¹³³ Vid. las Sentencias del TJCE 15 de junio de 2006, Air Liquide/Ville de Seraing, C-393/04 y C-41/05; y de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02.

¹³⁴ Vid. la Sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97.

¹³⁵ Vid. SOLER ROCH, M. T.: “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre Ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006, 2006, págs. 13 y ss.

¹³⁶ Vid. las Sentencias del TJCE de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02; de 15 de junio de 2006, Air Liquide/Ville de Seraing, C-393/04 y C-41/05; y de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97.

¹³⁷ En este sentido, VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA señalan que, desde el punto de vista probatorio, basta con que se demuestre la selectividad y la no generalidad de la medida, presumiéndose las demás condiciones salvo prueba en contrario por parte del Estado. Vid. VILLAR EZCURRA, M., y HERRERA MOLINA, P. M.: “Ayudas Fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa” en la obra colectiva *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 2425 y ss.

¹³⁸ Vid. las SSTJCE de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión, C-66/02; de 15 de junio de 2006, Air Liquide/Ville de Seraing, C-393/04 y C-41/05; y de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97.

6. LA COMPATIBILIDAD DE LAS MEDIDAS DE COORDINACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LAS DIRECTRICES SOBRE MEDIOAMBIENTE EN MATERIA DE AYUDA DE ESTADO

A efectos de realizar este análisis, debemos partir de que nos encontramos ante lo que la Comisión ha calificado en la Comunicación sobre la fiscalidad directa de las empresas como una ayuda de funcionamiento¹³⁹. Este tipo de Ayudas consistirían en aquellos beneficios fiscales que tienen un carácter permanente, reducen los gastos corrientes de las empresas y no se relacionan con el desarrollo de proyectos específicos, resultando prohibido como regla general su establecimiento. Sin embargo, una de las excepciones en la que no resulta vedada su previsión es la de la previsión de medidas destinadas a la protección del medio ambiente, siempre y cuando reúnan ciertas condiciones recogidas en las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medioambiente¹⁴⁰. Por tanto, debemos resaltar que la simple declaración de los supuestos de no sujeción como “Ayudas de Estado de funcionamiento” no impide que la Comisión pueda decretar su compatibilidad con el mercado interior. En el caso que nos ocupa y como veremos a continuación, la institución comunitaria deberá analizar si las medidas establecidas por Andalucía, Aragón y Murcia reúnen los requisitos exigidos en las Directrices medioambientales, dado el carácter medioambiental de los impuestos autonómicos sobre emisiones.

Sin embargo, una vez justificadas las razones que nos llevan a considerar estas medidas como “Ayudas de Estado”, y antes de analizar su posible compatibilidad o incompatibilidad con el mercado interior, hay una cuestión que no se nos puede pasar por alto y que no es otra que la falta de notificación por parte del Estado español de los supuestos de no sujeción analizados. A este respecto, cabe recordar que la notificación que resulta obligatoria en virtud del apartado 3 del artículo 88 del Tratado¹⁴¹ y con la que se pretende que la Comisión ejerza un control sobre cualquier nueva Ayuda que los Estados proyecten establecer. En el caso español, el procedimiento para cumplir con la citada obligación se encuentra regulado en el Real Decreto 1755/1987, de 23 de diciembre por el que se regula el procedimiento de comunicación a la Comisión de los proyectos de las Administraciones o Entes públicos que se propongan establecer, conceder o modificar Ayudas internas. No obstante y para el concreto caso de las Comunidades Autónomas, el mismo debe ser completado con el Acuerdo de 29 de Noviembre de 1990 de la Conferencia Sectorial para asuntos relacionados con las Comunidades Europeas, por el que se determina el procedimiento a seguir para llevar a cabo la notificación de las ayudas establecidas por las Comunidades Autónomas. En concreto, las Comunidades Autónomas se comprometen a enviar los proyectos de Ayudas que tienen que ser notificados a la Comisión Europea a la Secretaría de la Comisión Interministerial para Asuntos de la UE, circunstancia que no se ha producido en el caso objeto de estudio.

Llegados a este punto, resulta determinante incidir en la consecuencia de la falta de notificación prevista en el Reglamento 659/1999 del Consejo¹⁴² y en la Comunicación sobre la fiscalidad directa de las empresas¹⁴³. En virtud de estas disposiciones, una “Ayuda de Estado” se reputaría como ilegal por el simple hecho de no haber procedido a su notificación. En el caso que nos ocupa, al

¹³⁹ Vid. el apartado 32 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

¹⁴⁰ Vid. el apartado 32 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

¹⁴¹ El artículo 88. 3 del TCE establece que “la Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”.

¹⁴² El Reglamento define en su artículo 1 las ayudas ilegales como aquellas que han sido implantadas sin ser notificadas a la Comisión, disponiendo en su artículo 14 que en caso de declararse su incompatibilidad con el mercado interior I “(...)la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda (...)”. Vid. Reglamento núm. 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 (actual art. 88) del Tratado CE.

¹⁴³ Vid. las Disposiciones 34 y 35 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

haber introducido las Comunidades Autónomas sus supuestos de no sujeción sin respetar el procedimiento antes citado, podrían encontrarse con que, en caso de declararse incompatibles con el mercado interior, además de proceder a la supresión de las mismas, las empresas beneficiarias estarían obligadas a devolver las mismas al Estado miembro¹⁴⁴.

Ante la situación descrita, podría pensarse que las Comunidades Autónomas afectadas podrían justificar su falta de notificación sobre la base al Reglamento 69/2001 de la Comisión, relativo a la aplicación de las “Ayudas de *minimis*”, al eximir de la obligación de notificación para aquellas ayudas que no superen los 100.000 € por empresa en tres años. Sin embargo, cabe puntualizar que ésta no es la única condición para que se pueda invocar este Reglamento, exigiéndose además la observancia de una serie de requisitos para que el mismo sea aplicable. En concreto, se requiere al ente que otorga la “Ayuda”, junto a otras exigencias, que establezca un mecanismo de control para no superar la cantidad máxima o que informe a las empresas beneficiadas del carácter de *minimis* de la medida¹⁴⁵. En consecuencia, la inobservancia por parte de Andalucía, Aragón y Murcia, de estos requisitos hacen imposible la calificación como Ayuda de *minimis* de los supuestos de no sujeción, con independencia de que el beneficio que se derive para las empresas esté por debajo del límite máximo apuntado *supra*.

Realizado este breve *excursus*, resulta necesario pasar a analizar cuando la concesión de una “Ayuda de Estado” puede declararse compatible a luz de las Directrices sobre ayudas a favor del medio ambiente. *Prima facie* y habida cuenta de que la Comisión ha aprobado este mismo año sus nuevas Directrices, es preciso aclarar cuales serán aplicables al presente caso, bien las vigentes en el momento de la concesión, bien las publicadas en abril de 2008¹⁴⁶. Este extremo es aclarado por la propia Comisión al establecer, en la última disposición de sus nuevas Directrices, que en el caso de “Ayudas” de carácter ilegal concedidas antes de la publicación de las nuevas Directrices serán de aplicación las existentes en el momento en que fueron concedidas. Por consiguiente y dado el carácter ilegal de las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas unido a la circunstancia de que las mismas fueron adoptadas con posterioridad a la aprobación de las Directrices de 2001 y con anterioridad a las de 2008¹⁴⁷, serán las Directrices de 2001 las que tendremos que tomar como referencia para analizar la compatibilidad con el mercado interior de las “Ayudas de Estado ilegales” objeto de estudio.

¹⁴⁴ Al tratarse de una “Ayuda de Estado” de carácter fiscal, para calcular el importe de la cuantía a devolver, en el caso de que se produjera la situación mencionada, se comparará el impuesto realmente pagado, en este caso por las emisiones que no se encuadran en el supuesto de no sujeción, y el que se tendría que haber pagado si se hubiera aplicado el impuesto sin el supuesto de no sujeción. A esta cuantía se le sumarán los intereses correspondientes. *Vid.* la Disposición 34 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, *Diario Oficial*, núm. C-384, de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 y ss.

¹⁴⁵ El artículo 3 del Reglamento recoge los siguientes mecanismos de control: “1. Cuando un Estado miembro conceda una ayuda de *minimis* a una empresa, deberá informarle del carácter de *minimis* de la ayuda y obtener de la empresa información completa sobre toda ayuda de *minimis* recibida durante los tres años anteriores. El Estado miembro no podrá conceder la nueva ayuda de *minimis* hasta no haber comprobado que ello no incrementa el importe total de la ayuda de *minimis* recibida durante el período de referencia de tres años por encima del límite máximo establecido en el apartado 2 del artículo 2.

2. En caso de que un Estado miembro haya establecido un registro central de las ayudas de *minimis* que contenga información completa sobre toda ayuda de *minimis* concedida por cualquier autoridad de dicho Estado miembro, la condición establecida en el párrafo primero del apartado 1 ya no será de aplicación desde el momento en que el registro abarque un período de tres años.

3. Los Estados miembros deberán registrar y compilar toda la información relativa a la aplicación del presente Reglamento. Tales registros deberán incluir toda la información necesaria para demostrar que se han cumplido las condiciones del presente Reglamento. Los registros relativos a las ayudas de *minimis* individuales deberán mantenerse durante diez años a partir de la fecha de concesión y los relativos a los regímenes de ayudas de *minimis* durante un período de diez años a partir de la fecha en que se concediese en el marco del régimen la última ayuda individual. Previa solicitud por escrito, el Estado miembro de que se trate deberá facilitar a la Comisión, en un plazo de veinte días hábiles o en el plazo superior que se establezca en la solicitud, toda la información que esta institución considere necesaria para determinar si se han cumplido las condiciones establecidas en el presente Reglamento y, especialmente, el importe total de la ayuda de *minimis* recibida por cualquier empresa”. *Vid.* el Reglamento núm. 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de *minimis*.

¹⁴⁶ *Vid.* la Disposición 2005 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente, *Diario Oficial*, número C 82/32 de 1 de abril de 2008.

¹⁴⁷ En el caso de Andalucía estas medidas se adoptaron mediante la Ley 3/2004, de 28 de diciembre; Aragón por su parte las adoptó en 2005 mediante la Ley 13/2005, de 30 de diciembre. Diferente es el caso de Murcia en el que las medidas concedidas en forma de supuesto de no sujeción, estuvieron vigentes únicamente entre el 2005, cuando se concedieron por la Ley 9/2005, de 29 de diciembre; y 2006, año en que fueron suprimidas por parte de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre. Respecto a este último caso, consideramos que si la modificación del hecho imponible fuese considerado por la Comisión en el mismo sentido que los supuestos de no sujeción, como anteriormente hemos señalado, la Comunidad Murciana seguiría hoy en día concediendo una ayuda de carácter ilegal.

Aclarada esta cuestión, y antes de analizar la compatibilidad de las medidas de coordinación adoptadas por los entes autonómicos con el mercado interior, vamos a realizar un breve análisis de los beneficios fiscales introducidos por determinados Estados miembros –Dinamarca, Suecia y Eslovenia– en sus *carbon taxes*. Si bien, como a continuación destacaremos, presentan ciertas diferencias con el caso español, también guardan cierta similitud al tratarse de mecanismos que buscaban la coordinación entre instrumentos de naturaleza tributaria –impuestos sobre productos energéticos– e instrumentos basados en el mercado –régimen de comercio de derechos de emisión– y en los que la Comisión ha procedido a efectuar un control sobre su adecuación a las Directrices aprobadas en 2001.

6.1. Los casos sueco, danés y esloveno: especial referencia a las diferencias con respecto a los impuestos autonómicos sobre emisiones

Como ya hemos apuntado, la intención de estos tres Estados no era otra que coordinar la coexistencia del régimen de comercio de derecho de emisión y sus respectivas *carbon taxes*. Así, con la puesta en funcionamiento del régimen de comercio, Eslovenia, Suecia y Dinamarca decidieron proponer una serie de beneficios fiscales en sus impuestos sobre el CO₂, con los que pretendían mitigar el doble coste que suponía para determinadas empresas quedar sometidas de forma simultánea a ambos instrumentos¹⁴⁸. Si bien hasta este punto se produce una coincidencia con la previsión de los supuestos de no sujeción previstos en los impuestos autonómicos sobre emisiones, debemos incidir en importantes diferencias a efectos del posterior análisis de la compatibilidad de estos últimos.

Así, en primer lugar, cabe destacar una primera diferencia de tipo procedimental, derivada del cumplimiento por parte de los citados Estados miembros con lo dispuesto en el artículo 88. 3 del Tratado y, en concreto, con la obligación de notificación a la Comisión. A este respecto, debemos destacar como la Comisión, a la luz del artículo 87. 1 del Tratado, declaró tales medidas como “Ayudas de Estado”¹⁴⁹. En el caso sueco y danés la Comisión, tras confirmar las medidas como “Ayudas de Estado”, no pudo declarar la compatibilidad de las mismas con el mercado común al tener una serie de dudas, que a fecha de hoy no han sido resueltas. En consecuencia y de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 del Reglamento 659/1999¹⁵⁰, tomó la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal, en el que todavía se encuentra. En este punto, hay que destacar que, en julio de 2007, Suecia retiró su notificación antes de la decisión de la Comisión ante el cambio de Gobierno producido en el citado Estado miembro. No obstante, cabe señalar que, en virtud del artículo 8 del Reglamento del Consejo, la Comisión, al haber iniciado el procedimiento de investigación formal deberá concluirlo¹⁵¹ *aunque sea formalmente sin entrar en el fondo del asunto*.

¹⁴⁸ A este respecto, las autoridades danesas y suecas alegaron ante la Comisión que los costes en los que incurría una empresa por la utilización de los derechos de emisión debían considerarse una carga, de la misma forma que se considera el pago de un impuesto. Por consiguiente, consideraban la doble imposición de gravámenes ineficaz y nociva para la competencia al aumentar el coste de las empresas. *Vid.* el Asunto núm. C41/2006 y asunto núm. C46/2006.

¹⁴⁹ La Comisión tanto en el asunto relativo a Suecia (C 46/2006) como en el de Dinamarca (C41/2006) decidió, en cuanto a la existencia o no de una ayuda a efectos del artículo 87. 1 del TCE que “la reducción fiscal notificada supone una ventaja económica para sus beneficiarios, ya que les libera de cargas que normalmente recaerían sobre sus presupuestos de funcionamiento. Puesto que parece dudoso, a la luz de la definición de la «naturaleza y economía del sistema» que la reducción fiscal estuviera justificada por este motivo, y puesto que parecen cumplirse los criterios relevantes del artículo 87, apartado 1, la Comisión considera en esta fase que la medida puede ser considerada ayuda estatal”.

¹⁵⁰ *Vid.* el artículo 4 del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 (actual art. 88) del Tratado CE.

¹⁵¹ *Vid.* el artículo 8 del Reglamento (CE) núm. 659/1999 del Consejo de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 (actual art. 88) del Tratado CE. A este respecto, *vid.*:

2008/C 55/16 State aid - Sweden (Articles 87 to 89 of the Treaty establishing the European Community) - Commission notice pursuant to Article 88(2) of the EC Treaty - Withdrawal of notification - State aid C 46/06 (ex N 347/06) - Relief from CO₂ tax on fuels consumed in installations covered by the EU Emission Trading Scheme.



State aid decisions - N 4 / 2008 to N 27 / 2008

Page generated on 22.05.2008 09:59

N 27 / 2008 N 26 / 2008 N 22 / 2008 N 15 / 2008 N 14 / 2008 N 13 / 2008 N 4 / 2008

N 27 / 2008 - Aid of a Social Character for Air Services in the Highlands and Islands of Scotland

Member State:	United Kingdom
Region:	UNITED KINGDOM
Primary Objective:	Regional development
Sector:	Transport, storage and communication
Aid instrument:	Direct grant
Case Type:	Scheme
Duration:	from 01.04.2008 to 31.03.2011
Notification or Registration Date:	15.01.2008
DG Responsible:	Energy and Transport DG
Decision on 14.02.2008:	Article 4§3 - decision not to raise objections
Decision Text:	Letter to the Member State - authentic language en http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/transport-2008/n027-08.pdf
Publication on 01.04.2008:	Official Journal: JOCE C/80/2008

N 26 / 2008 - Changes to financing scheme for the export of ships

Member State:	Denmark
Primary Objective:	Sectoral development
Sector:	Building and repairing of ships and boats
Aid instrument:	Interest subsidy
Case Type:	Scheme
Duration:	until 31.12.2012
Notification or Registration Date:	15.01.2008
DG Responsible:	Competition DG
Related Procedures:	N 286 / 2003
Decision on 10.03.2008:	Article 4§3 - decision not to raise objections
Decision Text:	The public version of this decision is not yet available. It will be displayed as soon as it has been cleansed of any confidential information

N 22 / 2008 - CO2 tax reduction for fuel used in installations covered by EU ETS

Member State:	Sweden
Primary Objective:	Environmental protection
Aid instrument:	Tax rate reduction
Case Type:	Scheme
Duration:	from 01.07.2008 to 31.12.2017
Notification or Registration Date:	14.01.2008
DG Responsible:	Competition DG
Related Procedures:	C 46 / 2006 N 588 / 2005 N 594 / 2005
Decision on 13.05.2008:	Article 4§3 - decision not to raise objections
Decision Text:	The public version of this decision is not yet available. It will be displayed as soon as it has been cleansed of any confidential information

C 55/28 EN Official Journal of the European Union 28.2.2008

STATE AID — SWEDEN

(Articles 87 to 89 of the Treaty establishing the European Community)

Commission notice pursuant to Article 88(2) of the EC Treaty — Withdrawal of notification

State aid C 46/06 (ex N 347/06) — Relief from CO2 tax on fuels consumed in installations covered by the EU Emission Trading Scheme

(Text with EEA relevance)

(2008/C 55/16)

On 23 August 2007 the Commission decided to close the formal investigation procedure under Article 88(2) of the EC Treaty initiated on 8 November 2006 in respect of the measure referred to above (1), recording that Sweden had withdrawn its notification on 5 July 2007.

A nuestro juicio, la decisión de la Comisión de calificar las medidas notificadas como “Ayudas Estatales” constituye un refrendo a nuestra tesis de considerar los supuestos de no sujeción adoptados por las Comunidades Autónomas como Ayudas de Estado. Consecuencia de la citada calificación y a tenor de lo expuesto, debe añadirse el atributo de la “ilegalidad” al no haberse cumplido ninguno con el procedimiento de notificación establecido. A este respecto, hay que precisar que, en todo caso, será el Estado español, al haber asumido las obligaciones comunitarias y en virtud del principio de unidad del Estado acuñado por el Derecho Internacional, el único responsable ante la justicia comunitaria de las actuaciones de las Comunidades Autónomas. Respecto a esta cuestión el TJCE ha reiterado el efecto directo de la última frase del artículo 88. 3 que dispone que: “el Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”, correspondiendo a los órganos jurisdiccionales nacionales proteger los derechos de los justiciables del incumplimiento por parte de la autoridad estatal¹⁵². En aras a la consecución de dicho fin los órganos judiciales españoles, en un caso como el que nos ocupa en el que no ha existido notificación, podrían valorar los supuestos de no sujeción y calificarlos como “Ayuda de Estado ilegales”. A la luz de este planteamiento, el órgano jurisdiccional español podría, además de suspender la medida, exigir su devolución a las empresas beneficiadas, sin que, en ningún caso, pueda entrar a enjuiciar su compatibilidad con el Tratado a la luz de las Directrices mencionadas¹⁵³.

Llegados a este punto, cabe subrayar que las dudas de la Comisión, por tanto, no se presentan respecto a si se cumplen o no los criterios del artículo 87. 1 del TCE, sino a si tales “Ayudas” pueden declararse compatibles con el mercado a la luz de la Directrices sobre ayudas al medio ambiente. A este respecto, resulta necesario señalar una segunda diferencia, no sin antes recordar que nos encontramos ante medidas calificadas como “Ayudas de funcionamiento”. En relación con este tipo de Ayudas y en el concreto ámbito de los impuestos ambientales, las Directrices, en su apartado 47, disponen que cuando se establezcan impuestos con el objetivo de proteger el medio ambiente se puede “considerar necesario prever excepciones temporales para determinadas empresas, en particular, debido a la ausencia de armonización a nivel europeo o a los riesgos temporales de pérdida de competitividad internacional de determinadas empresas”. Sin embargo, cabe señalar que “a la hora de examinar estas medidas, deberá considerarse si la adopción del impuesto obedece a una decisión comunitaria o si ha sido decidida por el propio Estado”¹⁵⁴, circunstancia ésta que será determinante, junto al tipo de tributo establecido, para diferenciar estos casos con los supuestos de no sujeción previstos en los impuestos autonómicos objeto de estudio.

A este respecto, cabe recordar que, con los impuestos sobre las emisiones de CO₂, aplicables a los productos energéticos y la electricidad, Suecia y Dinamarca daban cumplimiento a la Directiva 2003/96/CE, sobre la imposición de los productos energéticos, estableciendo un gravamen mínimo en materia de productos energéticos y electricidad. En consecuencia, podemos colegir que no se trataba de una decisión autónoma del Estado, como en el caso de las Comunidades Autónomas, sino que daban cumplimiento a una Directiva comunitaria con objetivos que superaban los meramente ambientales. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Directiva 2003/96/CE indicaba que, con esos tipos mínimos, tiene como objetivo “garantizar el buen funcionamiento del mercado interior”, sin perjuicio de que colaboren a otros fines, incluyendo, entre ellos los de reducción de las emisiones. En virtud de la citada disposición comunitaria, los Estados disponían de libertad para imponer los gravámenes que considerasen oportunos, optando Suecia y Dinamarca por una *carbon tax*. Como ya hemos apuntado, el problema que plantean, respecto a su compatibilidad con el mercado interior, estos dos supuestos se deriva de que la introducción de las medidas de coordinación en forma de beneficios fiscales conlleva una imposición energética por debajo de los mínimos establecidos en la Directiva comunitaria. En cambio, en el caso de Eslovenia, pese a responder a la misma lógica que los anteriores, en cuanto no se produce una vulneración ni de las Directrices en materia de Ayudas medioambientales así como ni de la Directiva sobre los productos energéticos al quedar la imposición

¹⁵² Vid. las SSTJCE de 27 de noviembre de 2003, Enirisorse/Ministerio delle Finanze, C-34/01 a C-38/01; de 21 de noviembre de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90.

¹⁵³ Vid. la Sentencia del TJCE de 19 de noviembre de 1991, Andrea Francovich/Italia, C-6/90 y C-9/90.

¹⁵⁴ Vid. el apartado 47 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente, *Diario Oficial*, núm. C 37/10 de 3 de febrero de 2001.

sobre la energía por encima del mínimo fijado. Por esta razón, no se han planteado dudas a la Comisión sobre su compatibilidad con el mercado en su correspondiente Decisión¹⁵⁵.

En definitiva, en los tres casos nos encontramos ante impuestos que responden a una armonización fiscal comunitaria y cuyo objeto de gravamen son los productos energéticos y de la electricidad. En cambio, en el caso de los impuestos sobre emisiones atmosféricas, establecidos en España por las Comunidades Autónomas, nos encontramos ante una decisión autónoma del ente territorial, desvinculada de toda exigencia comunitaria. Así, en los casos en los que un Estado introduce, bien un impuesto por razones medioambientales en un sector o sobre un producto no armonizado, bien, cuando existiendo esa armonización, el impuesto establecido es acorde a la exigencia comunitaria (imposición mínima), la Comisión podrá aprobar exenciones por un tiempo de 10 años, sin que exista la posibilidad de una reducción gradual, siempre que se cumplan ciertas condiciones y no choquen con los objetivos fijados en las Directrices¹⁵⁶. Si bien, establece condiciones diferentes en función de que se trate de uno u otro caso.

En el caso de que se trate de impuestos armonizados -casos suecos, danés y eslovenos- las Directrices establecen en su apartado 51 dos supuestos. El primero consiste en que estas decisiones estén supeditadas a la celebración de acuerdos entre el Estado y las empresas, mediante los cuales estas últimas se comprometen a alcanzar objetivos de protección del medio ambiente. Sin embargo, en el segundo supuesto el citado acuerdo no sería necesario siempre y cuando el importe pagado por las empresas, tras la reducción, fuese superior al mínimo comunitario. Respecto a los casos objeto de estudio, la Comisión, pone en duda que en los casos de Suecia y Dinamarca se estén cumpliendo con estos requisitos, al no existir acuerdo y no cumplir con las exigencias de imposición mínima. En cambio, en el caso español, estas consideraciones no son aplicables sino aquellas relativas al cumplimiento del principio de “quien contamina paga” planteados por la Comisión y que serán analizadas en el siguiente epígrafe. Distinto es el caso de Eslovenia, puesto que la Comisión autorizó las medidas propuestas, al cumplir este país con los requisitos establecidos en los puntos 51. 1 b) de las Directrices medioambientales. En este caso, el importe pagado por las empresas eslovenas beneficiadas por la reducción fiscal seguía siendo superior al mínimo comunitario fijado en la Directiva sobre la imposición a los productos energéticos. A mayor abundamiento, se cumplía con el requisito de limitación temporal, dado que el beneficio era aplicable para un período inferior a cinco años.

6.2. Las directrices sobre medioambiente en materia de Ayudas de Estado y los supuestos de no sujeción previstos en los impuestos autonómicos sobre emisiones

Atendiendo a que los impuestos autonómicos sobre emisiones obedecen a una decisión autónoma de los citados entes territoriales y desvinculados de toda exigencia comunitaria, los beneficios fiscales en los que concurren los requisitos del artículo 87. 1 del TCE podrían ser declarados compatibles en cuanto sean concedidos a determinadas empresas que les ayuden a adaptarse a la nueva situación fiscal. No obstante, cabe señalar que éstos tendrían que tener una duración máxima de 10 años en virtud del punto 51. 1 de las Directrices. Llegados a este punto, cabe recordar que los supuestos de no sujeción concedidos por Andalucía y Aragón no tienen establecido límite temporal alguno. De igual forma, debe indicarse que la modificación del hecho imponible introducido por Murcia, en el caso de considerarla como equiparable al resto de supuestos analizados, tampoco prevé plazo alguno.

Siguiendo con los requisitos establecidos en el artículo 51 de las Directrices, cabe recordar la supeditación de la autorización de estas medidas a la celebración de acuerdos con el Estado en las mismas condiciones que las establecidas para el otro grupo, o en defecto de acuerdo, abonar una parte significativa del impuesto nacional. A estos efectos, podríamos considerar que en el caso de los supuestos de no sujeción previstos por Aragón y Andalucía, al quedar excluidas únicamente las emisiones en exceso para los que se ha tenido que acudir al mercado de derechos, se cumpliría con el requisito del abono de una parte significativa del impuesto nacional. Para el caso de la modificación del hecho imponible

¹⁵⁵ Vid. la Decisión de la Comisión, de 23 de noviembre de 2005, relativa a los regímenes de ayuda estatal ejecutados por Eslovenia en el marco de su legislación sobre el impuesto de emisión de dióxido de carbono.

¹⁵⁶ Vid. el Apartado 51 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente, *Diario Oficial*, núm. C 82/01 de 1 de abril de 2008.

nible, introducido por Murcia, la única posibilidad pasaría por la celebración de acuerdos con el Estado, en este caso Comunidad Autónoma. No obstante y a efectos de las medidas establecidas por las tres Comunidades Autónomas, cabe subrayar que, en la disposición 50 de las Directrices, se puntualiza que en ningún caso estas exenciones podrán ser contrarias a los objetivos perseguidos.

Entre estos objetivos, se recoge en la disposición 4, la plena vigencia y aplicación del principio de “quien contamina paga”, estableciendo que “la consideración de los imperativos medioambientales a largo plazo no significa, sin embargo, que deban autorizarse todas las Ayudas. Deben tenerse en cuenta a este respecto los efectos de las Ayudas en cuanto a desarrollo sostenible y plena aplicación del principio de «quien contamina paga». Determinadas Ayudas pertenecen sin duda a esa categoría, en particular las que permiten alcanzar un alto nivel de protección del medio ambiente sin ser contrarias a la integración de los costes. Otras, en cambio, además de ser perjudiciales para el comercio entre los Estados miembros y la competencia, pueden ser contrarias al principio de «quien contamina paga» y dificultar la consecución de un desarrollo sostenible. Este podría ser el caso de ciertas Ayudas exclusivamente destinadas a favorecer la adaptación a nuevas normas comunitarias obligatorias”¹⁵⁷.

Son las dudas que tiene la Comisión respecto a los objetivos que se pretenden alcanzar con la Directrices, en concreto hacer efectivo el principio “quien contamina paga”, los que de confirmarse pueden llevar a que las medidas de coordinación establecidas por Andalucía, Aragón y Murcia, sean declaradas como “Ayudas ilegales incompatibles con el mercado interior”.

Respecto a esta cuestión, la Comisión, en los casos de Suecia y Dinamarca ha declarado que eximir a las empresas, que participan en el régimen comunitario de derecho de emisión, de los impuestos sobre las emisiones de CO₂, podría no estar justificado, ya que, al ser las asignaciones iniciales gratuitas se estaría contraviniendo el principio “quien contamina paga”. Esta interpretación de la Comisión, de confirmarse, podría suponer la imposibilidad de declarar la compatibilidad de la modificación del hecho imponible introducido por Murcia. No afectaría a los supuesto de no sujeción, ya que estos únicamente eximen del pago del impuesto a las emisiones en exceso para las que las empresas han tenido que adquirir derechos en el mercado. Sin embargo, la Comisión también se hace eco de esta cuestión y a continuación precisa que eximir de este impuesto a aquellas empresas que tienen que comprar derechos adicionales, también irían en contra de la lógica medioambiental ya que “equivaldría a conceder un beneficio a aquellos que no hicieron inversiones y no redujeron su nivel de contaminación o incluso contaminaron más”.

También cuestiona el principal motivo alegado en todos los supuestos, tanto en los casos autonómicos como en los de Suecia y Dinamarca, como es la pérdida de competitividad que van a sufrir las empresas por esta doble normativa. En este punto, la Comisión alega la necesidad de examinar con mayor profundidad si en realidad las empresas incurren en un doble coste, respecto a esta cuestión, pone en duda que algunas empresas puedan incurrir en un coste más elevado que el del impuesto sobre emisiones de CO₂, habida cuenta que las asignaciones individuales son gratuitas, de igual forma cuestiona que exista realmente una “doble carga” cuando las empresas tengan que comprar derechos por sus emisiones en exceso y al mismo tiempo el impuesto sobre las emisiones de CO₂. De hecho, la institución comunitaria se plantea si, de no existir impuestos sobre las emisiones y al ser las asignaciones iniciales gratuitas, realmente se estaría haciendo efectivo el principio de “quien contamina paga”.

Una vez expresadas nuestras dudas sobre la compatibilidad de los supuestos de no sujeción atendiendo a la postura de la Comisión y del TJCE, deberemos esperar al pronunciamiento de la Comisión respecto a los casos pendientes, para comprobar si finalmente, las “Ayudas ilegales” adoptadas por las Comunidades Autónomas son o no calificadas como compatibles con el mercado. Así, la eventual declaración de compatibilidad puede obedecer a la sensibilidad con la que está acogiendo el argumento de la pérdida de competitividad que supone el establecimiento del régimen europeo de comercio de emisiones, circunstancia que se puede ver agravada por la concurrencia de otros instrumentos económicos de naturaleza tributaria. A este respecto y en relación con las próxi-

¹⁵⁷ Vid. el apartado 4 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente, *Diario Oficial*, núm. C 82/01 de 1 de abril de 2008.

mas Decisiones, la Comisión en sus nuevas Directrices sobre Ayudas medioambientales, si bien muestra una mayor flexibilidad en sus planteamiento, continúa expresando sus dudas en cuanto a los mecanismos de coordinación establecido en los impuestos que han sido objeto de estudio. Así lo expresa en el párrafo 68 de sus nuevas Directrices cuando dispone que: “en algunos Estados miembros, las empresas podrán estar sujetas a impuestos ambientales y, al mismo tiempo, participar en regímenes de permisos negociables. La Comisión no ha adquirido suficiente experiencia de cara a evaluar la compatibilidad de las reducciones de los impuestos ambientales en dichas situaciones. En vez de ello, la evaluación de dichos casos, en la medida en que constituyan ayudas estatales a efectos del artículo 87, apartado 1, del Tratado CE, tendrá lugar sobre la base del artículo 87, apartado 3, letra c), del Tratado CE”¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Vid. las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente, *Diario Oficial*, núm. C 82/01 de 1 de abril de 2008.

BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV.: *El mercado de derechos a contaminar. Régimen jurídico-público del mercado comunitario de derechos de emisión en España*, Lex Nova, Valladolid, 2007.
- AGULLÓ AGÜERO, A.: "Artículo 9. Rentas exentas", en AA. VV.: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 141 y ss.
- ÁLVAREZ ARROYO, R.: "El impuesto especial sobre el carbón", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 268, 2007, págs. 5 y ss.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, Mc.Graw Hill, Madrid, 1999.
- "El impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en el marco de la financiación autonómica", *Justicia administrativa*, núm. 13, 2001, págs. 27 y ss.
- BARON, R.: "The Kyoto Mechanisms: How much flexibility do they provide?" en *Emissions trading and the Clean Development Mechanism: Resource transfers, project costs and investment incentives*, International Energy Agency, Bonn, 1999.
- BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, Tesis doctoral inédita, Barcelona, 2006.
- BORRERO MORO, C. J.: "Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía", *Quincena Fiscal*, núms. 3-4, 2007, págs. 11 y ss.
- "El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 248, 1998, págs. 305 y ss.
- CASANA MERINO, F.: "La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno" en la obra colectiva *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, págs. 37 y ss.
- "El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación", *Noticias de la Unión Europea*, número 261, 2006, págs. 3 y ss.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., y HERRERA MOLINA, P. M.: "La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España" en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 185 y ss.
- CORNEJO PÉREZ, A.: "La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos", *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004, págs. 99 y ss.
- COOPER, R. N.: "Toward a Real Global Warming Treaty (The Case for a Carbon Tax)", *Foreign Affairs*, volumen 77, núm. 2, 1998, págs. 66 y ss.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., y DELGADO MARTÍN, J. M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1977.
- DIAS SOARES, C.: "Energy tax treatment of undertakings covered by emissions trading", *EC Tax Review*, núm. 17, 2007, págs. 184 y ss.

- DIAS SOARES, C.: "Discussing climate change policy instruments for energy-intensive sectors in the European Union", (en prensa), 2008.
- ELLERMAN, A. D.: "Tradable Permits for Greenhouse Gas Emissions: A primer with particular reference to Europe", *MIT Joint Program on the Science and Policy of Global Change, Report Series*, número 69, 2000.
- FORTES MARTÍN, A.: "La «presión» ambiental de los sistemas de producción y consumo de energía: La potencial acción conciliatoria de la fiscalidad energética y ambiental y del comercio de emisiones de dióxido de carbono", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 268, 2007, págs. 43 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X., y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.: "Evidencia Empírica Internacional sobre los Dividendos de la Imposición Ambiental" en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Madrid, 2004, págs. 373 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A., y LABANDEIRA VILLOT, X.: "La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España", *Hacienda Pública Española*, núms. 141-142, 1997, páginas 193 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X., y LABEAGA AZCONA, J. M.: "La Reforma Fiscal Verde: Consideraciones para el Caso Español", *Hacienda Pública Española*, núm. 151, 1999, págs. 17 y ss.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X.; PICOS SÁNCHEZ, F., y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.: "Environmental Taxes in Spain: A Missed Opportunity" en la obra colectiva *Fiscal Reform in Spain: Accomplishments and Challenges*, Edward Elgar, Northampton, 2006, págs. 403 y ss.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: "El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 19 y ss.
- GRAU RUIZ, M. A.; NARA ESCUDERO, O., y ANDRADE, F.: "El impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 237, 2004, págs. 77 y ss.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- "STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente", http://www.ief.es/Publicaciones/JurisCons/Comentarios/2006_STC179_Herrera.pdf.
- *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.
- JOHNSTONE, N.: *The use of tradable permits in combination with other environmental policy instruments*, OCDE, París, 2003.
- LABANDEIRA, X.: "Instrumentos Económicos para el Control de Fenómenos de Lluvia Ácida. Una Ilustración para el Caso Español", *Información Comercial Española, Revista de Economía*, número 761, 1997, págs. 165 y ss.
- "Market Instruments and the Control of Acid Rain Damage. Effects of a Sulphur Tax on the Spanish Electricity Generating Industry", *Energy Policy*, vol. 24, núm. 9, 1996, págs. 841 y ss.
- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: "El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87. 1 TCE", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 196, 2001, págs. 81 y ss.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2007.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: "La autonomía de las regiones y el derecho comunitario: los beneficios fiscales autonómicos como potenciales «Ayudas de Estado» contrarias al mercado común" en la obra colectiva *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 203 y ss.

- MORENO GONZÁLEZ, S.: "Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de Ayudas de Estado de naturaleza tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 132, 2006, páginas 825 y ss.
- NORDHAUS, W. D.: "Life after Kyoto: alternative approaches to global warming policies", *NBER Working Paper Series*, núm. 11889, 2005.
- NÚÑEZ PÉREZ, G.: "Hecho imponible. No sujeción y exención", en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 459 y ss.
- PASCUAL GONZÁLEZ, M. M.: "Las Ayudas de Estado de carácter regional: especial referencia a las ayudas al funcionamiento de naturaleza fiscal", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, núm.1, 2001, págs. 193 y ss.
- PATÓN GARCÍA, G.: "La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental", *Impuestos*, núm. 13, 2002, págs. 131 y ss.
- PEÑA AMORÓS, M. M.: "El Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera de la Región de Murcia", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 278, 2008, págs. 39 y ss.
- PIORNO, J.; DEL TESO MARTÍN, M. T.; HERNÁNDEZ, E., y DÍAZ, J.: "Lluvia ácida sobre España", *Investigación y ciencia*, núm. 209, 1994, págs. 20 y ss.
- RENNINGS, K.: *The Impacts of the European Emissions Trading Scheme on Competitiveness and Employment in Europe. A Literature Review*, Centre for European Economic Research, Mannheim, 2006.
- ROSSELLÓ MORENO, C.: "Impuesto de la Comunidad Autónoma andaluza sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y el comercio de derechos de emisión: Directiva 2003/87/UE", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 67 y ss.
- ROSSI-MACCANICO, P.: "Fiscal state aid goes global", *EC Tax Review*, núm. 3, 2007, págs. 133 y ss.
- "The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures", *EC Tax Review*, núm. 16, 2007, págs. 90 y ss.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: "El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 246, 1997, págs. 943 y ss.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio", *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 385 y ss.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "Artículo 44. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Concepto" en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 724.
- SOLANA RUIZ, J. L., y LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J.: *Fiscalidad ambiental*, Comares, Granada, 2002.
- SOLER ROCH, M. T.: "Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre Ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2006, págs. 13 y ss.
- VELARDE ARAMAYO, M. S.: *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Marcial Pons, 1997.
- VILLAR EZCURRA, M., y HERRERA MOLINA, P. M.: "Ayudas Fiscales y Derecho comunitario: un ejemplo de armonización fiscal negativa" en la obra colectiva *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, vol. 2, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 2425 y ss.
- YÁBAR STERLING, A. M.: "El impuesto andaluz sobre emisiones atmosféricas y el sometimiento de las emisiones de CO₂ en Andalucía al mercado europeo de derechos de emisión", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 261, 2006, págs. 85 y ss.

**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 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.
Autoras: 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 Saucó.
- 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 Miguez.
- 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
Autores: 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 Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion 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.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª).
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.
Autor: Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: Análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.
Autores: Miryam de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.
Autora: Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre casa central y establecimientos permanentes.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.
Autor: Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.
Autores: Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.
Autores: Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.
Autor: Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos.
Autor: José Manuel Almodí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.
Autor: Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.
Autor: Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?
Autores: Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.