



Autor: Juan Carlos Gil Acevedo
Título: Bi-secciones
Técnica: fotografía digital
Dimensiones: variables
Año: 2015

Derechos de emisión y fiscalidad en el derecho español¹

DOI: [10.17533/udea.esde.v72n160a14](https://doi.org/10.17533/udea.esde.v72n160a14)

¹ Artículo de investigación, resultado de la investigación doctoral titulada “Aspectos Fiscales de los Mecanismos de Desarrollo Limpio: Contexto y Aplicabilidad en Europa y América Latina”; financiada con recursos propios de la autora.

Fecha de recepción: 24 de agosto de 2015

Fecha de aprobación: 11 de diciembre de 2015

Derechos de emisión y fiscalidad en el derecho español

*Marta Irene Arrieta Martínez*²

Resumen

Los principales aspectos a tratar en este artículo son los impuestos que inciden en el comercio de los derechos de emisión en el ámbito del derecho tributario español. El análisis consiste en detallar cada una de las características de los tributos más relevantes como el impuesto sobre sociedades (IS), el impuesto de la renta sobre las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y en materia contable se analizará la Resolución de 8 de febrero del 2006.

Palabras clave: base imponible, contabilidad, derecho de emisión, impuesto sobre la renta, impuestos sobre sociedades, IVA.

Emission rights and taxation in the Spanish law

Abstract

This paper focuses on the taxes that affect emission rights trade in Spanish tax law. The analysis details the most relevant internal tributes, including corporate taxes (IS), individual income taxes (IRPF), value-added tax (IVA), and the accounting Resolution of February 8, 2006.

Keywords: Taxable Income, Accounting, allowance, income tax, corporation tax, VAT

2 Abogada, Universidad del Atlántico, Barranquilla (Colombia). Licenciada en Derecho Universidad Alcalá de Henares (España). Candidata a Doctora en Derecho Universidad Rovira I Virgili Tarragona (España). Máster en Derecho de Empresa y Contratación, Universidad Rovira I Virgili Tarragona (España). Summer School in European Private Law, Universidad de Salzburgo (Austria). Correo electrónico: marcami33@hotmail.com y martairene.arrieta@estudiants.urv.cat

Citación de este artículo usando el sistema APA: Arrieta Martínez, M. I. (2015). Derechos de emisión y fiscalidad en el derecho español. *Estudios de Derecho*. 72 (160), 331-349. DOI: 10.17533/udea.esde.v72n160a14

Derechos de emisión y fiscalidad en el derecho español

Introducción

En la siguiente investigación analizaremos los diferentes tributos del ordenamiento jurídico español relacionado con los derechos de emisión, entre los cuales están: el impuesto sobre sociedades (IS), el impuesto de la renta sobre las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y, en materia contable, tenemos la Resolución de 8 de febrero del 2006.

Los aspectos a destacar de cada uno de los impuestos mencionados serán: para el caso del impuesto sobre sociedades: la naturaleza jurídica y ámbito de aplicación del mismo, su base imponible, en la cual se establecerá la forma como se determina y su calificación a efectos de sujeción y tributación, así como su método de estimación. También se incluirán aquellos gastos objeto de deducción y los no deducibles, así como los beneficios que resulten aplicables a las operaciones relacionadas con derechos de emisión; se estipulará el plazo para efectuar reinversión en caso de que procedan y el período impositivo y devengo del impuesto. En relación a la tributación de los derechos de emisión en el impuesto del IRPF, para determinar su imputación, se utilizarán los mismos criterios empleados en el impuesto sobre sociedades, no obstante, la calificación jurídica de éstos dependerá de la finalidad obtenida en el comercio de los mencionados derechos.

Ahora bien, sobre los aspectos relacionados con la contabilidad de los derechos de emisión, en este artículo se analizarán teniendo como referencia la Resolución de 8 de febrero de 2006 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas y la Ley 1 de 9 de marzo de 2005.

Por otra parte, se incluye el estudio de la incidencia tributaria de los derechos de emisión en el IVA, donde se valorará la regla de asignación de dichos derechos y a partir de ello, se establecerán los tipos de sujeción a los cuales se someterán. Posteriormente, se analizará la naturaleza jurídica del impuesto, sus características, ámbito de aplicación, sujeción, lugar de realización, hecho imponible, deducciones, tipo impositivo, de vengo, etc.

El objetivo fijado como elemento esencial en esta investigación consiste en determinar la incidencia tributaria de los principales impuestos del sistema fiscal español y su relación con los derechos de emisión teniendo en cuenta que España posee un considerable desarrollo normativo en materia de derechos de emisión.

También se trata de establecer el nivel de sujeción de determinadas operaciones vinculadas a los derechos de emisión y facilitar la actividad empresarial en este sector, que dependiendo de la carga tributaria ofrecerá posibilidades de inversión y desarrollo económico para el país.

Metodología

En esta investigación se aplica el método deductivo-investigativo, mediante el cual se utiliza como fuente principal la legislación tributaria del ordenamiento jurídico español y jurisprudencia al respecto, al igual que las opiniones y conceptos de diferentes autores que han trabajado sobre el tema de los derechos de emisión.

El eje central de este método es responder a las dudas y cuestiones planteadas sobre las características de los principales impuestos en el sistema tributario español y su incidencia en las operaciones vinculadas al comercio de derechos de emisión. Esto permite marcar los parámetros para la creación de nuevos conceptos y criterios relevantes acerca de la fiscalidad de dichos derechos, criterios que servirán como punto de partida para los interesados en invertir en el mercado de derechos de emisión o para quienes deseen información más detallada sobre este tema en particular.

Resultados

- Tributación de los mdl en España

1. Tributación de los derechos de emisión en el impuesto sobre sociedades

Teniendo en cuenta que el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no hace alusión ni prevé normas respecto a las operaciones vinculadas con derechos de emisión, necesariamente se ha de recurrir a otra instancia, que en este caso resulta pertinente, debido a que contiene de manera específica la regulación de las mencionadas operaciones, me refiero a la regulación contable.

Para tal efecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (ICAC) crea la Resolución de 8 de febrero 2006, que más adelante se analiza, la cual contiene los lineamientos para la contabilidad de los derechos de emisión de gases de efecto

invernadero; dicha resolución contempla que a efectos de criterios contables, estos derechos serán calificados como inmovilizado material³ (Alonso, 2008; Fuster, 2007). No obstante, en el impuesto sobre sociedades, la calificación jurídica de los derechos de emisión resulta bastante compleja, debido a que surge una serie de variables, que determinan de un modo u otro las diferentes valoraciones que podrían tener dichos derechos⁴. Y por consiguiente, la forma de tributación de los mismos.

Para Gorospe (2009), la calificación jurídica de los derechos de emisión para este caso se haría de varias maneras, atendiendo los criterios y finalidad para los cuales se destinen los mismos. En tal caso, estaríamos ante una calificación como activos intangibles (De Haro, 2011), mercadería o activo financiero.

1.1 Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto

A efectos de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley de Impuestos sobre Sociedades (TRLIS), se trata de un impuesto de carácter directo y de naturaleza personal, aplicable para todo el territorio español⁵.

1.2 Base imponible

La determinación de la base imponible de los derechos de emisión se realizará a partir de la valoración contable y su calificación como inmovilizado material, tal y como afirman Bilbao & Mateos (2006), para quienes “la determinación de la base imponible en el TRLIS, ha de tener como requisito previo, un estudio sobre la contabilidad de la valoración de los derechos, de su amortización, de la dotación de provisiones, de las sanciones y por último, de los incrementos patrimoniales derivados de su enajenación por partes de las empresas emisoras” (p. 39).

Por tanto, la base imponible⁶ quedará sujeta para su determinación en primer lugar, al método de estimación directa, mediante este método el cálculo de la base imponible se hará a partir de la corrección y el resultado contable, teniendo en cuenta las disposiciones previstas en el código de comercio, y demás leyes que

3 Véase la norma tercera. 2 de la Resolución de 8 de febrero 2006 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se aprueban normas para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

4 Sobre el tema de la calificación jurídica de los derechos de emisión en el impuesto sobre sociedades pueden verse los variados conceptos sobre dicha calificación atendiendo la función y finalidad que se persiga con su comercialización (Gorospe, 2009).

5 Arts. 1 y 2 del TRLIS.

6 La forma como se constituye la base imponible se encuentra descrita en el art 10.1 del TRLIS.

sean procedentes⁷ (Ferreiro, 2007). En segundo lugar, por el método de estimación objetiva, la base imponible se podrá determinar de una forma total o parcial, aplicando los signos, índice o módulos a los sectores de actividad⁸. Y en tercer lugar, de manera subsidiaria la ley contempla el método de estimación indirecta, y se aplicará cuando no se disponga de información o datos necesarios que permitan la determinación completa de la base imponible⁹, y conforme al procedimiento previsto en el art. 158 de la LGT. En todo caso, la administración está dotada de facultad expresa para determinar la base imponible aplicando el método de estimación directa según el art 143 del TRLIS.

Por otra parte, a efectos del impuesto sobre sociedades, los derechos de emisión, en relación con su asignación inicial, y desde el punto de vista contable, se tratará como una subvención¹⁰. Dichos derechos adquiridos gratuitamente, se considerarán como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición y se valorarán al comienzo del año natural correspondiente¹¹. Sin embargo, la imputación fiscal a cuenta se hará progresivamente, en función de la producción, la obligación de entrega de los derechos o cuando se produzca una venta, y la subvención no se encuentre imputada ya a resultados, (Gorospe, 2010).

No obstante, cuando dichos derechos han sido registrados como activos, o vendidos a terceros, se valorarán por el precio de adquisición¹² o coste de producción y en ningún caso, serán amortizables¹³. Respecto a la transmisión de los derechos de emisión, también producirá efectos sobre el impuesto sobre sociedades, en la medida, en que se generarán beneficios y pérdidas que han de ser registrados e imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias¹⁴.

1.3 Gastos deducibles

En la actividad empresarial que rodea la emisión y comercio de derechos, existen determinados factores que producen la contabilización de gastos propios a

7 Art 10.3 TRLIS.

8 Ver el art 10.4 TRLIS.

9 Así lo expresa literalmente el art 53 de la Ley General Tributaria (LGT).

10 Las subvenciones de carácter no reintegrable asociadas a derechos de emisión, adquiridos a título gratuito o por un valor sustancialmente inferior a su valor venal, se contabilizarán como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios». Norma séptima de la Resolución de 8 de febrero 2006 del ICAC.

11 Norma cuarta de la Resolución de 8 de febrero 2006 del ICAC.

12 Ver las reglas de valoración para las adquisiciones a título lucrativo en el art 15.1.2.a. del TRLIS.

13 Sobre las reglas de amortización, téngase en cuenta el artículo 11 del TRLIS. Y sobre los criterios generales de amortización leer el comentario de Calvo (2012).

14 Ver también el art 15.1. del TRLIS.

la actividad, es decir, se generarán una serie de pasivos, ya sea, por pérdida de valor en el mercado, devolución de los derechos, gastos medioambientales o sanciones por gastos derivados de litigios con la administración.

En este caso, será deducible el gasto generado por la devolución de los derechos de emisión¹⁵ (Calvo, 2010) y por pérdida de valor en el mercado¹⁶, de igual forma que, los gastos medioambientales¹⁷ tal y como lo señala el art 13.2 del TRLIS. No obstante, para los gastos provenientes de sanciones o litigios, se estará a lo dispuesto en la legislación contable, específicamente en la norma octava de la Resolución de 8 de febrero 2006 del ICAC y se calificarán teniendo como referencia el art 30 de la ley 1/2005, de 9 de marzo.

Es oportuno señalar, que han de concurrir una serie de requisitos para que la deducción de gastos sea aplicable, entre los cuales, que exista una contabilización en la cuenta de resultados¹⁸ justificables documentalmente; de igual manera, se requiere que los gastos se encuentren inscritos contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas¹⁹. Y que no se encuentren dentro de los supuestos de gastos no deducibles del art 14 del TRLIS. En todo caso, la ley prevé que dichos gastos tendrán un límite de deducibilidad de hasta un 30%²⁰.

En relación a la operación de cancelación y entrega de los derechos de emisión, el tratamiento fiscal estaría determinado, de tal forma que, en la cancelación se produciría una pérdida fiscal, en los derechos adquiridos y en los generados, según lo expresa (Gorospe, 2010, p 21), en cambio, en los derechos asignados no se generaría ingreso ni gasto fiscal. En el caso de la entrega, la situación resulta distinta, debido a que el resultado fiscal y contable resultaría neutro, como consecuencia de haberse cubierto todas las emisiones al final del año inmediatamente anterior.

1.4 Gastos no deducibles

El TRLIS, especifica en su art 14, qué gastos no son deducibles fiscalmente, e incluye en él, los gastos provenientes de multas o sanciones. No obstante, es preciso decir que, desde el punto de vista contable, se considera dicho gasto como deducible, como se explicó antes.

15 Art 13.6 del TRLIS.

16 Art 12 del TRLIS.

17 Véase también la norma sexta de la Resolución de 8 de febrero 2006 del ICAC, relacionada con los gastos por emisión de gases de efecto invernadero.

18 Conforme lo explica (Gorospe, 2009, pp. 369-370).

19 Art 19 del TRLIS.

20 Art 20 del TRLIS.

1.5 Deducciones y beneficios

Para las operaciones relacionadas con derechos de emisión, que fiscalmente resultan imputables al tenor del TRLIS, se les aplicarán los beneficios y deducciones a que hubiere lugar, entre ellos, se encuentran; las deducciones por inversiones medioambientales, contempladas en el art 39 del TRLIS, dichas deducciones recaen sobre los bienes adquiridos, y que tengan como destino la protección medioambiental. El porcentaje a deducir de la cuota íntegra será del 8 por ciento de las inversiones, siempre que estén incluidas en programas o convenios conjuntamente con la Administración competente en temas relacionados con el medio ambiente²¹.

Entre tanto, las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios se harán conforme al art 42 del TRLIS. Y se aplicará sobre la cuota íntegra una tarifa de deducción del 12 por 100 de las rentas positivas derivadas de transmisiones onerosas de elementos patrimoniales integradas en la base imponible, gravada al tipo general (Calvo, 2007). Del mismo modo, cuando la base imponible tribute al tipo del 25 por 100, la cuota deducible será del 7 por 100; también se contempla una deducción del 2 por 100 para la base imponible gravada, con el tipo del 20 por 100 y para aquellas bases imponibles cuya tributación esté fijada en el tipo del 35 por 100, tendrán una deducción del 17 por 100²².

El plazo estipulado en el TRLIS para efectuar la reinversión, se entenderá entre el año anterior y los tres posteriores de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido (Galapero, 2008) y (Gorospe, 2011).

1.6 Periodo impositivo y devengo

El periodo objeto de la imposición será aquel que coincida con el periodo de ejercicio de la actividad económica realizada por la empresa, y como particularidad, éste no debe ser superior a 12 meses²³. Y su devengo, tendrá lugar el último día del periodo impositivo, por mandato expreso del art 27.1 del TRLIS.

2. Tributación de los derechos de emisión en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

21 Véase la consulta referente a la aplicación de la Deducción por inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente: Dirección General del Tributo (DGT). Consulta vinculante núm. 702/2013 de 6 marzo. JT 2013\901. (Aranzadi).

22 Para conocer los diferentes tipos de gravamen y la cuota íntegra aplicable en el impuesto sobre sociedades, ver los artículos 28 y 29 del TRLIS.

23 Art 26 del TRLIS.

En relación a la calificación jurídica de los derechos de emisión en el IRPF, análogicamente se aplican los mismos criterios utilizados en el impuesto de sociedades, es decir, la calificación variará de acuerdo a la finalidad que se obtenga con la comercialización de los derechos, teniendo en cuenta, si las operaciones con los mismos, se realizan de manera habitual o esporádica. Por tanto, la tributación versará sobre la calificación correspondiente.

2.1 Hecho imponible

De este modo tenemos, que si la actividad empresarial de emisión y comercio de los derechos se hace de manera regular, las rentas obtenidas tributarían como rendimientos de actividades económicas²⁴, según el art 6.1.c, del IRPF. Por otro lado, si con posterioridad a la transmisión a título onerosa²⁵ o lucrativa²⁶ de los derechos de emisión, se produce una variación en el valor del patrimonio, y su consecuente alteración, el concepto de la tributación sería como ganancia o pérdida patrimonial²⁷, en virtud del art 6.1.d, del IRPF.

2.2 Determinación de la base imponible

Constituye la base imponible del impuesto, el importe de la renta del contribuyente, su calificación y cuantificación se determinará, de acuerdo a su origen, de tal modo que, los rendimientos netos serán los generados por la diferencia entre los ingresos computables y los gastos a deducir, en cuanto las ganancias y pérdidas patrimoniales, se fijarán con carácter general, teniendo en cuenta la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición²⁸.

En relación, a los métodos para determinar dicha base imponible, por regla general se utilizará el método de estimación directa, y cuando proceda la aplicación de otro método distinto, se estará a lo dispuesto en el art 16 del IRPF. No obstante, para el caso del rendimiento neto de las actividades económicas, estas se determinarán conforme al artículo 10.2 del TRLIS. Y los arts. 28.1 y 30, del IRPF.

24 Art 27 del IRPF, "Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (...)".

25 Art 35 del IRPF.

26 Art 36 del IRPF.

27 Sobre el concepto de pérdidas y ganancias patrimoniales véase el art 33 del IRPF.

28 Art 15 del IRPF.

2.3 Reducciones y deducciones

Aquellas reducciones que resulten procedentes y reúnan los requisitos, serán aplicables sobre los rendimientos netos obtenidos en un plazo de tiempo superior de dos años y los obtenidos de forma notoriamente irregular se harán conforme a disposición expresa del artículo 32 del IRPF (Montesinos, 2008). Y las deducciones sobre los rendimientos netos de actividades económicas realizadas por el contribuyente que comercialice con derechos de emisión, tendrán lugar siempre que haya una inversión en elementos nuevos del inmovilizado material afectos a la actividad²⁹.

2.4 Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

Generalmente el periodo impositivo, se entenderá como el año natural³⁰, salvo que ocurra el fallecimiento del contribuyente y como consecuencia el periodo impositivo será inferior. El devengo del impuesto se hará efectivo el 31 de diciembre de cada año, salvo para el supuesto contemplado en el art 13 del IRPF, en cuyo caso el devengo se producirá un día distinto al 31 de diciembre.

Respecto a la imputación temporal, siguiendo la regla general que fija el artículo 14 del IRPF, para los rendimientos de actividades económicas, éstos se imputarán de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del impuesto sobre sociedades, en su art 19.1 y las ganancias y pérdidas patrimoniales, se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial³¹.

3. Contabilidad de los derechos de emisión. Análisis de la Resolución de 8 de febrero 2006 del instituto de contabilidad y auditoría de cuentas

Los aspectos relativos a la contabilidad de los derechos de emisión previstos en la Ley 1/2005 de 9 de marzo, se encuentran regulados en la Resolución de 8 de febrero de 2006, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en ella, se aprueban normas para el registro, valoración e información de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, las cuales analizaremos a continuación.

Dicha resolución está compuesta de una parte expositiva, 10 normas y una disposición final. En la norma primera, se fijan los criterios del ámbito de aplicación de la misma, estableciéndose con carácter general la inclusión del registro, valoración e información a reflejar en las cuentas anuales de los derechos de emisión, a fin de establecer el patrimonio real, su estado financiero y los resultados

29 Art 68 del IRPF.

30 Art 12 del IRPF.

31 Art 14.1.c del IRPF.

del sujeto contable. Se aplicará a toda empresa que haya sido beneficiaria de una asignación a través de un Plan Nacional de asignación, conforme a los términos de la Ley 1/2005, de 9 de marzo.

Cabe recordar, que el Plan Nacional de asignación, desapareció desde el pasado 1 de enero de 2013, con la modificación hecha por art. Único.10 de la Ley núm. 13/2010, de 5 de julio, a partir de esta fecha, las reglas de asignación se determinarán de acuerdo a la normativa armonizada comunitaria y el art 17 de la Ley 1/2005 de 9 de marzo.

La norma segunda, introduce las definiciones de términos relevantes a tener en cuenta dentro de la resolución, tales como, derecho de emisión³², valor venal de los derechos de emisión³³, reducción certificada de las emisiones³⁴ y unidad de reducción de las emisiones³⁵.

La norma tercera, incorpora el procedimiento a seguir para el registro contable de los derechos de emisión, en efecto, dichos derechos se registrarán en el balance de la empresa y se darán de baja del mismo, una vez sean transmitidos a terceros, entregados o hayan caducado.

Por su parte, la norma cuarta contempla la valoración inicial de los derechos de emisión, los cuales, se estimarán de acuerdo al precio de adquisición o al coste de producción siguiendo lo dispuesto al respecto en el plan general contable³⁶, no obstante, para los derechos adquiridos a título gratuitos, se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición y para los derechos procedentes de reducciones certificadas de emisiones de los MDL o AC, se valorarán como producción conjunta en los términos que establece la norma quinta de la Resolución de 9 de mayo de 2000³⁷.

32 Definición según la norma segunda de la Resolución de 8 de febrero 2006 del ICAC. Numeral 1. "Derecho de emisión. –El derecho subjetivo a emitir, desde una instalación incluida en el ámbito de aplicación de esta Resolución, una tonelada equivalente de dióxido de carbono, durante un período determinado".

33 Resolución ICAC, norma segunda, numeral 2. "Valor venal de los derechos de emisión. –El valor venal de un bien o derecho es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente evento al teniendo en cuenta el estado y lugar en que éste se encuentre. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien o derecho. En el caso de los derechos de emisión, su valor venal será, con carácter general, el valor de mercado".

34 Numeral 3. "Reducción certificada de las emisiones. –Una unidad expedida de conformidad con el artículo 12 del Protocolo de Kioto a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático".

35 Numeral 4. "Unidad de reducción de las emisiones. –Una unidad expedida de conformidad con el artículo 6 del Protocolo de Kioto a la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático".

36 Véase en la primera parte, el punto 6 sobre los criterios de valoración en Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

37 En esta resolución, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se establecen los criterios para la determinación del coste de producción.

Ahora bien, la norma quinta recorre un paso más y considera la valoración posterior de los derechos de emisión, admitiendo que una vez preceda el registro como activo patrimonial, se calcularán por el precio de adquisición o coste de producción y no serán amortizables.

En la norma sexta, se enumeran y cuantifican los gastos derivados de la emisión de gases de efecto invernadero, debido a que, representan un gasto del ejercicio contable de la empresa, requerirán una provisión para riesgos y gastos, y serán devengados en la medida en que se vayan emitiendo. Su importe y respectiva provisión serán determinables en virtud de que la obligación sea cancelada, así lo expresa el numeral 2 de la norma sexta. Y cuando se supere el porcentaje de emisiones adquiridas y emitidas, el gasto se cuantificará teniendo en cuenta la respectiva estimación que cubra los gastos del déficit de derechos.

A la séptima norma, se le atribuye la imputación de las subvenciones asociadas a derechos de emisión, aquellas recibidas gratuitamente o por valor inferior a su valor venal, se contabilizarán como ingresos a distribuir en varios ejercicios y se imputarán en la medida en que se imputen los gastos procedentes de las emisiones asociadas a dichos derechos.

Los gastos por sanciones, serán de los que al respecto establezca la norma octava, la cual dispone que, los llamados gastos extraordinarios se destinarán a cubrir las obligaciones que adquiera la empresa por concepto de sanciones relacionadas con las infracciones del artículo 30 de la Ley 1/2005 de 9 de marzo.

Por otro lado, la norma novena precisa que se debe suministrar toda la información relevante que ha de ser incluida en la memoria de las cuentas anuales. Y por último, en la norma décima, se proponen y enumeran las cuentas a utilizar para el registro de los derechos de emisión, asignando para cada uno de los subgrupos (21, 14, y 65), los derechos y movimientos a cargar en las respectivas cuentas. En la disposición final, se establece la entrada en vigor de resolución en cuestión.

4. Incidencia tributaria de los derechos de emisión en el IVA

4.1 Antecedentes

Muchas han sido las opiniones (Bilbao & Mateos, 2006; Alonso, 2008), acerca de la ausencia de norma específica que regule y desarrolle de manera amplia el tratamiento fiscal de los derechos de emisión, con especial referencia al IVA, dentro del ámbito del ordenamiento interno español, e igualmente a nivel de la Unión Europea.

Ahora bien, para determinar las incidencias tributarias de los derechos de emisión en el IVA, ha de tenerse en cuenta en primer lugar la regla de asignación de dichos derechos, a partir de la cual se establecerán los tipos de sujeción a los cuales estarán sometidos. Igualmente, se analiza la calificación jurídica del régimen fiscal de la transmisión de los mismos.

En la reforma introducida por la Ley 13/2010 de 5 de julio, se establece el nuevo método de asignación de los derechos de emisión para el periodo 2013-2020, el cual está descrito en el artículo 14 de la ley 1/2005 de 9 de marzo, en dicho artículo se determina que el método básico de asignación para el periodo de tiempo en mención, será la subasta. Sin embargo, la ley permite otro tipo de asignación, la llamada asignación gratuita transitoria, que está reservada solo para un específico grupo de instalaciones³⁸; no obstante, para este tipo de asignación se aplicarán condiciones y restricciones, las cuales se determinarán conforme a las reglas que al respecto, se disponga a nivel comunitario³⁹.

4.2 Naturaleza y característica del impuesto

La naturaleza⁴⁰ jurídica del derecho de emisión está consignado en el artículo 20 de la Ley 1/2005 de 9 de marzo, como el “derecho subjetivo a liberar a la atmósfera una tonelada equivalente de dióxido de carbono desde una aeronave o desde una instalación”, es un derecho transmisible y registrable. Además, su asignación gratuita o mediante subasta, y la titularidad del mismo, recaen sobre la administración General del Estado. En tratándose, de su adecuación a efectos del IVA, el derecho de emisión está considerado como una prestación de servicio⁴¹ (Rodríguez, 2009; Gorospe, 2010).

4.3 Territorialidad y ámbito de aplicación

El impuesto devengado será aplicable y exigible en todo el territorio español, en virtud de los arts. 2 y 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

38 Las instalaciones que califican para el tipo de asignación gratuita transitoria, se encuentran descrita en el art 16 de la ley 1/2005 de 9 de marzo.

39 Ver el art 17 *ibidem*.

40 Sobre la naturaleza de los derechos de emisión, destacaré el comentario de (Alonso, 2008, p. 631), en el cual cita a Martín Zamora, y resalta que éste último, considera que “la naturaleza de los derechos de emisión presentan similitudes con las concesiones administrativas, por tratarse de un derecho de explotación otorgado por el Estado”.

41 Véase también el artículo 11 de la ley del IVA.

4.4 Supuestos de sujeción y exención

Teniendo en cuenta que se destacan dos tipos de asignación (subasta) y (gratuita) nos encontramos ante dos preceptos que llevan implícito la necesidad de calificación dentro de los parámetros de sujeción de la ley del IVA⁴². Es así como, para las asignaciones gratuitas, entendida como aquella entrega de bien o prestación de servicio realizada por un ente público sin contraprestación, según lo dispone el art 7.8 de la Ley del IVA, no estarán sujetas al impuesto⁴³. Siempre y cuando se den los requisitos que para el caso es esencial: “en primer lugar la cualidad de organismo público y, en segundo lugar, el ejercicio de actividades en condición de autoridad pública” (Sentencia JUR 2013\219663, 2013. Fj3). Sin embargo, la ley también es clara y dispone que, en el caso que los entes públicos actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles, no se dará aplicación al supuesto de no sujeción⁴⁴ (Sentencia RJ 2012\4549, 2012.fj 2). Igualmente, la jurisprudencia comunitaria se ha pronunciado respecto a este punto⁴⁵.

En lo que respecta a la asignación inicial mediante subasta, tenemos que, dicha asignación no cumple los parámetros de sujeción al impuesto, a pesar de que haya mediado precio en la subasta (Alonso, 2008 p. 625; Gorospe, 2010, pt 4.1). No obstante, existe la posibilidad de que dicha operación sea desarrollada por la administración actuando en calidad de particular, entonces, estaríamos ante una probable sujeción al ITP y AJD⁴⁶.

Por otra parte, cuando se trate de la transmisión de los derechos de emisión⁴⁷, efectivamente, estará sujeto al IVA, debido a que se trata de una prestación de servicio⁴⁸ en toda regla, integrada por todos los elementos que la configuran, es decir, existe la transmisión del derecho, que en sí, está afecto a la actividad y es

42 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Vigente hasta el 01 de Enero de 2014)

43 Claramente lo dispone el art 7.8º. “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”.

44 (Sentencia RJ 2011\5670, 2011).

45 (Sentencias (TJCE 2008, 212), 2008), (Sentencia (TJCE 2009, 345) , 2009), (Sentencias de 11 de julio de 1985), (Sentencia (TJCE 1987, 64) , 1987) (Sentencia (TJCE 1991, 257), 1991).

46 (Gorospe, 2010) respecto a este punto, considera que “podría estar sujeta al ITP, y al AJD como transmisión onerosa de un derecho por el Estado con un tipo de gravamen del 4%, siempre que no se realice en el ejercicio de una actividad empresarial” (Rodríguez, 2009), también opina que esta posible sujeción cabría si se dan los requisitos antes mencionados.

47 Ver Artículo 21 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.

48 La definición de prestación de servicio se encuentra descrita en el art 11 Ley del IVA.

realizado por el empresario⁴⁹. Del mismo modo, opina (Alonso, 2008) que “las transferencias de derechos de emisión a terceros son operaciones que se consideran sujetas y no exentas” (p. 631).

Otro punto a destacar es, cuando la compraventa de derechos de emisión la realiza quien no es empresario, en este supuesto, se considera como actividad comercial de transacción de derechos, y por tanto estará sujeta al IVA (Rodríguez, 2009, p. 492). Para el caso, de que las transmisiones se efectúen mediante operaciones financieras, como título valor, se aplicaría el supuesto de exención del art 20.uno.18.k de la Ley del IVA.

En relación, a la entrega y supresión de los derechos de emisión,⁵⁰ dicha entrega⁵¹ se realizará para cumplir con los compromisos de reducción de emisiones, será a título gratuito y tendrá carácter obligatorio, por disposición expresa del numeral 2 del artículo 27 de la Ley 1/2005, de 9 de marzo. En lo que respecta, a los aspectos fiscales de este tipo de operación, es de resaltar que, se trata de una prestación de servicio, realizada para fines propios de la empresa, por tanto se excluye el gravamen de sujeción al IVA por concepto de autoconsumo⁵² (García, 2007; Falcón, 2007).

4.5 Lugar de realización del hecho imponible

Como regla general, para establecer el lugar de la realización del hecho imponible del impuesto, para las prestaciones de servicio, será de aplicación el art 69.uno.1) y 69.dos. a). de la Ley del IVA, y tendrá como criterio aplicable, el lugar de realización de la prestación, el establecimiento permanente, domicilio o residencia del empresario. Para el caso, de que no aplique la regla general al supuesto de hecho se aplicarán las reglas especiales del art 70.uno.5.

49 En relación a la definición de empresario téngase en cuenta el art 5 Ley del IVA.

50 Artículo 27 Ley 1/2005, de 9 de marzo.

51 Véase en que consiste la entrega de bienes según el concepto del art 8 de la Ley del IVA.

52 Muchos se ha debatido sobre el proceso de adecuación de esta operación al impuesto del IVA, como autoconsumo, autores tales como: ((Bilbao & Mateos, 2006)) y (Rodríguez, 2009), entre otros. Véase también, una definición de autoconsumo citando a (García, 2007). “podemos definir el autoconsumo de servicios como aquella especie del género autoconsumo, a través del cual se grava en el IVA la salida gratuita de bienes del patrimonio empresarial al particular o el cambio de afectación del mismo de una actividad que permite deducir el IVA a otra donde tal deducción no es posible, condicionándose la sujeción al hecho de que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con objeto de la adquisición o importación de los bienes objeto de tales operaciones”.

4.6 Devengo

El devengo del impuesto se hará efectivo atendiendo dos criterios, en primer lugar, cuando se trate de una entrega de bienes, ésta se hará de acuerdo al artículo 75.uno.1. Y en segundo lugar, si es una prestación de servicio, se aplicarán los supuestos que describe el numeral 2 del art 75 Ley del IVA.

4.7 Base imponible

Teniendo en cuenta que la entrega de derechos de emisión, tiene carácter gratuito, y sin contraprestación alguna, no son de aplicación las reglas que sobre la base imponible se encuentran en el artículo 78 de la ley del IVA. De diferente opinión es Rodríguez Márquez, quien considera y plantea la posibilidad de calificar la asignación gratuita de derechos de emisión como una subvención vinculada al precio, lo que determinaría la obligación por parte de las empresas de repercutir el impuesto sobre una base imponible que incluya la parte correspondiente al valor de los derechos recibidos gratuitamente. Argumenta su posición sobre la interpretación extensiva del art 78.dos.3 de la ley del IVA (Rodríguez, 2009, pp. 492-502).

4.8 Sujetos pasivos del impuesto

Al tenor del art 84.uno.d⁵³, de la Ley del IVA, se considerarán sujetos pasivos del impuesto, por una parte, aquellas personas o empresarios que realicen la entrega de bienes o la prestación de un servicio sujetos a gravamen y por otra parte, también serán sujetos pasivos a efectos del impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones con sujeción a dicho impuesto, siempre que dichas operaciones las efectúe un prestador de servicio con establecimiento fuera de territorio español⁵⁴. Sin embargo, para las prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, no se les aplicarán las reglas de localización, del numeral a, de art 84.uno.2.Ley del IVA⁵⁵.

53 Art 84.uno.d, “cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren 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 y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto”.

54 De conformidad con el art 84.uno.2. Ley del IVA.

55 Ver. (DGT, 2011)

4.9 Tipo impositivo y deducciones

Como regla general, el tipo impositivo será aplicable en el momento de liquidar el impuesto. La ley del IVA prevé tres tipos impositivos, un tipo general del 21%⁵⁶, un tipo reducido del 10%⁵⁷ y el tipo súper reducido del 4%⁵⁸. Y en cuanto a las deducciones a que hubiera lugar sobre las prestaciones de servicios, se estará a lo dispuesto para tal efecto en el art 92 de la Ley del IVA.

Conclusiones

Los derechos de emisión y su comercialización encuentran su fundamento jurídico en el Protocolo de Kioto (PK), concretamente en el artículo 17 “comercio de emisiones”. En el ámbito nacional, en la legislación interna española los derechos de emisión se encuentran presentes en 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 y la Ley 13/2010 de 5 de julio, por la que se modifica la Ley 1/2005 de 9 de marzo, perfecciona y amplía el régimen general de comercio de derechos de emisión e incluye la aviación en el mismo.

A nivel autonómico, los mencionados derechos, están contenidos en las medidas (leyes y Reales Decretos) adoptadas por las comunidades autonómicas para proteger la atmósfera y garantizar con ello, la reducción de emisiones de GEI, para citar un ejemplo tenemos la Ley 18/2003 de 29 de diciembre de la comunidad autonómica de Andalucía.

Respecto de la tributación de los derechos de emisión en España, éstos tributarán en el IVA, su incidencia en este impuesto estará determinada por las reglas de asignación de los derechos emitidos (gratuitos o subasta). También, tributarán en el impuesto sobre sociedades, su sujeción se determina a partir de la valoración contable y su calificación como inmovilizado material.

Tributarán en el IRPF y para establecer su calificación jurídica y respectiva tributación, se utilizará el mismo criterio aplicado en el impuesto sobre sociedades. La calificación será variable de acuerdo a la finalidad que se obtenga por el comercio de los mismos y de este modo se determina su imputación al impuesto. Y por último, serán objeto de estimación contable en virtud de la Resolución de 8 de febrero de 2006 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

56 El tipo impositivo general se encuentra previsto en el Artículo 90 de la Ley del IVA.

57 Art 91.uno.

58 Art 91.dos.

Referencias

- Alonso, F. J. (2008). La tributación de las operaciones realizadas sobre los derechos de CO₂. En F. Becker, L. Casorla, & J. Martínez, *Tratado de Tributación Medioambiental Volumen I* (pág. 631). Navarra: Thomson Aranzadi.
- Aranzadi. (s.f.). *Aranzadi Thomson Reuters*. Recuperado de: www.aranzadidigital.es
- Bilbao, I., & Mateos, A. I. (Agosto-septiembre de 2006). Régimen tributario de los derechos de emisión CO₂. *Tribuna Fiscal* No. 190-191, pp. 36-38.
- Calvo, J. (2012). Tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio en el IS a la luz de la reciente doctrina administrativa. *Quincena Fiscal Aranzadi* (Núm. 4/2012. BIB\2012\263 parte Opinión Profesional).
- Calvo, J. (2010). El tratamiento fiscal de las provisiones en el impuesto sobre sociedades a la luz de la reciente reforma contable. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 8/2010 parte Estudio. BIB\2010\595).
- Calvo, J. (2007). La aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades: idas y venidas. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 20/2007 parte Análisis. BIB\2007\2262).
- De Haro, M. (2011). Activos intangibles, la difícil delimitación de su conceptualización, contabilización y aplicación fiscal en el ámbito de la I+D+I. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 13/2011. BIB\2011\960 parte estudio).
- DGT, Consulta vinculante núm. 2014/2011 de 8 septiembre. JT (Dirección General de Tributos, 8 de Septiembre de 2011).
- Falcón, R. (2007). La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.2.b). *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 1/2007 parte Editorial. BIB\2007\1).
- Ferreiro, J. J. (2007). Resultado contable y base imponible. Delegalización, autodeterminación y delito fiscal. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 8/2007 parte Doctrina. BIB\2007\50.).
- Fuster, R. (2007). Fiscalidad de los derechos de emisión CO₂. *Publicaciones Uría Menéndez. Cuadernos de Sostenibilidad y Patrimonio Natural, No. 12* (12), 12.
- Galapero, R. (2008). Reinversión de beneficios extraordinarios. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 20/2008 parte Análisis. Sumario 2, BIB 2008\2658).
- García, C. (2007). Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude. *Publicación: Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 13/2007 parte Doctrina (BIB\2007\1108).
- Gorospe, J. I. (2011). El régimen tributario de los CERs en el Impuesto sobre Sociedades. En I. Bilbao, & A. I. Mateos, *Aspectos Jurídicos, Contables y Fiscales de los Mecanismos de Desarrollo Limpio y las Reducciones Certificadas de Emisión* (págs. 225-226). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- Gorospe, J. I. (2010). Fiscalidad de los derechos de emisión en España. En Universidad CEU San Pablo., & E. f. USP-BSCH-04/08 (Ed.), *el proyecto de investigación titulado "Tributación del comercio de derechos de emisión y su problemática legal y contable"* (p. 12). Madrid: Universidad CEU San Pablo.
- Gorospe, J. I. (2009). El régimen tributario de los derechos de emisión en el impuesto sobre sociedades y el IRPF. En I. Bilbao, F. García, & A. Cornejo, *La Fiscalidad de los Derechos de Emisión: estado de situación y perspectivas de futuro* (pp. 358-364). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Montesinos, S. (2008). Rendimientos irregulares. *Quincena Fiscal Aranzadi*(núm. 9/2008. BIB 2008\597, parte Comentario de Jurisprudencia).
- Rodríguez, J. (2009). Los derechos de emisión de CO2 y el impuesto sobre el valor añadido. En I. Bilbao, F. García, & A. Cornejo, *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro* (p. 483). Madrid : Instituto de Estudios Fiscales.
- Sentencia (TJCE 1991, 257). Apartado 18; Isle of Wigh Council y otros, apartado 19; y Comisión/España, apartado 113. (TJCE 1991).
- Sentencia RJ 2012\4549, RJ 2012\4549 (20 de febrero de 2012).
- Sentencia JUR 2013\219663, núm. 471/2013 de 5 junio JUR 2013\219663 (2013).
- Sentencias (TJCE 2008, 212), Isle of Wigh Council y otros (asunto C-288/07, apartados 38 y 44), (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) desde 2009, actualmente es (TJUE) 16 de Septiembre de 2008).
- Sentencias de 11 de julio de 1985, (asunto 107/84, apartado 11); Comisión/Alemania (TJCE 11 de Julio de 1985).
- Sentencia (TJCE 1987, 64), (TJCE 1987, 64), apartado 21; Comisión/Países Bajos (TJCE 1987).
- Sentencia (TJCE 1991, 257), Apartado 18; Isle of Wigh Council y otros, apartado 19; y Comisión/España, apartado 113. (TJCE 1991).
- Sentencia (TJCE 2009, 345), Comisión/España (asunto C-154/08, apartado 112 ((TJCE) 12 de noviembre de 2009).
- Sentencia RJ 2011\5670, 2011 RJ 2011\5670 f3 (16 de 05 de 2011).