

Impuesto de donaciones y asignación gratuita de derecho de emisión: comentario a la Sentencia del TJUE, de 26 de febrero del 2015

María José Rovira Daudí

Abogada del Área de Derecho Administrativo y Regulatorio de Gómez-Acebo & Pombo

La disparidad normativa de las legislaciones nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea en materia de sucesiones y donaciones está provocando posibles problemas de mercado interior. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se ha pronunciado recientemente sobre la legalidad de la aplicación del impuesto de donaciones previsto en la legislación checa y sobre los derechos de emisión recibidos gratuitamente por las instalaciones eléctricas en el marco del comercio de carbono durante los años 2011 y 2012.

Introducción

Se recuerda que la Directiva 2003/87¹ pretende contribuir de manera eficiente al cumplimiento del compromiso de reducir las emisiones antropogénicas de gases de efecto invernadero contraído por la Comunidad Europea y sus Estados miembros, de conformidad con el Protocolo de Kioto, mediante la instauración y puesta en marcha del mercado europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (EU ETS)².

A fin de fomentar la reducción de emisiones de CO₂, el EU ETS se fundamenta en repartir los derechos o topes de emisión entre las instalaciones, eléctricas e industriales, que caen en su ámbito de aplicación conforme al anexo I. De esta forma, el derecho, que equivale a poder emitir una tonelada de CO₂e, funciona como «límite» a sus emisiones reales. Es decir, si las emisiones CO₂ de una instalación sobrepasan anualmente el tope asignado, aquélla puede optar por adquirir en el mercado una cantidad de derechos equivalentes a

sus emisiones, por invertir en tecnologías más eficaces —que emitan menos gases de efecto invernadero— o, incluso, por disminuir su producción, según la opción que económicamente le resulte más ventajosa.

Cuestión prejudicial

La petición de decisión prejudicial se presentó en el marco de un litigio entre Å KO-ENERGO s. r. o. (Å KO ENERGO) y la Agencia Tributaria (Odvolací finanční úřad), en relación con el abono de un impuesto sobre la asignación de derechos de emisión en los años 2011 y 2012.

La petición tuvo por objeto la interpretación del artículo 10 de la Directiva 2003/87/CE, titulado «Método de asignación», que dispone: «Para el periodo de tres años que comenzará el 1 de enero de 2005 los Estados miembros *asignarán gratuitamente* al menos el 95 % de los derechos de emisión. Para el periodo de cinco años que comenzará el 1 de enero de 2008, los Estados miembros

¹ Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre del 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo. Modificada por la Directiva 2009/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril del 2009.

² Siglas en inglés de EU Emissions Trading System.

asignarán gratuitamente al menos el 90 % de los derechos de emisión.» Se recuerda que el EU ETS comenzó el 1 de enero del 2005, primer periodo de tres años (2005-2007), seguido por el segundo (2008-2012), que coincidió con el periodo de reducción marcado por el Protocolo de Kioto.

Por su parte, la Ley 357/1992, de la República Checa, del impuesto sobre sucesiones, donaciones y transmisiones patrimoniales, en su versión modificada por la Ley 402/2010, dispone lo siguiente: «Estará sujeta al impuesto de donaciones la adquisición gratuita por un productor de electricidad de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en relación con los años 2011 y 2012 para la producción de electricidad en una instalación que el 1 de enero de 2005 o posteriormente haya producido electricidad para su venta a terceros y en que no se haya desarrollado ninguna actividad relacionada con el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero salvo la combustión de carburantes [...]» (art. 8).

Su artículo 7a expone: «La base imponible [...] será el valor medio de mercado del derecho de emisión el 28 de febrero del año natural correspondiente multiplicado por el número de los derechos de emisión adquiridos gratuitamente en dicho año natural para producir electricidad». Dicho valor medio será publicado por el Ministerio de Medio Ambiente.

En aplicación de lo anterior, la Agencia Tributaria reclama a Å KO-ENERGO el pago de 20 473 152 coronas checas (aprox. 752 350 €) por los derechos correspondientes al 2011 y al 2012. El valor medio de mercado del derecho en los años 2011 y 2012 fue aproximadamente 6,5 €/tCO₂e.

Así las cosas, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de la República Checa, que estaba conociendo el asunto, planteó al TJUE la siguiente cuestión: «¿Debe interpretarse el artículo 10 [de la Directiva 2003/87] en el sentido de que se opone a la aplicación de disposiciones de Derecho nacional que gravan con el impuesto de donaciones la asignación gratuita de derechos de emisión en el periodo pertinente?». Es decir, el artículo 10 obliga a los Estados miembros a

asignar gratuitamente al menos el 90 % de los derechos de emisión durante el periodo 2008-2012.

Fallo

El TJUE recuerda que la asignación cuasi gratuita (el 90 %), a todos los sectores afectados, de los derechos de emisión durante el segundo periodo del EU ETS tenía como objetivo mitigar provisionalmente el impacto económico de éste, de forma que se evitara la pérdida de competitividad de las empresas tras su implantación.

No obstante, conforme a sus fallos precedentes, el TJUE manifiesta que ni el referido artículo 10 ni ninguna otra disposición de la directiva se refieren a la utilización de dichos derechos ni restringen expresamente el derecho de los Estados miembros a adoptar medidas que puedan influir en las implicaciones económicas de su utilización —por ejemplo, determinando la manera de repercutir a los consumidores el valor de los derechos de emisión asignados gratuitamente a los productores o minorando la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica en el importe en que esa retribución ha aumentado como consecuencia de la internalización del valor de los derechos de emisión asignados gratuitamente en el precio de las ofertas de venta en el mercado mayorista de electricidad³—.

Ahora bien, el TJUE manifiesta que en ningún caso los Estados miembros pueden adoptar medidas nacionales que conlleven la neutralización del principio de asignación gratuita. A este respecto, el principio se opone no sólo a la fijación directa de un precio como método de asignación, sino también a la percepción *a posteriori* de una carga por la asignación, siempre que conlleve la no asignación gratuita del 90 % de los derechos que, según la metodología aplicada, deberían haber correspondido al titular de la instalación.

Conforme a lo anterior, en el presente caso, de los autos se infiere que el impuesto sobre donaciones, objeto del litigio principal, grava directamente, con el tipo del 32 %, los derechos de emisión asignados gratuitamente para la producción de electricidad. Además, dicho gravamen persigue objetivos

³ Supuesto legitimado tras la Sentencia de 17 de octubre de 2013 del TJUE, asunto Iberdrola y otros, C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 y C-640/11, EU:C:2013:660, apartados 28 y 29.

totalmente ajenos a los de la Directiva 2003/87, por lo que tampoco puede quedar legitimada, al amparo del artículo 193 del Tratado de la Unión Europea, por considerarse una medida de mayor protección⁴.

Frente a la defensa del Gobierno checo relativa a que el impuesto controvertido grava, en la práctica, menos del 10 % del valor total de los derechos de emisión asignados, el TJUE considera que el principio de asignación gratuita abarca al menos el 90 % de los derechos de emisión, sin hacer referencia al valor de éstos. Adicionalmente,

el 90 % de la gratuidad o el 10 % de una asignación retribuida deben apreciarse individualmente, es decir, en relación con el titular de la instalación afectada por el EU ETS y no con respecto al conjunto de los derechos de emisión que el Estado miembro asigna a todos los afectados.

Así las cosas, el impuesto de donaciones objeto de autos, a criterio del TJUE, sólo quedará legitimado si respeta el límite máximo de asignación retribuida del 10 % de los derechos de emisión, lo que incumbe comprobar, en su caso, al órgano jurisdiccional remitente.

⁴ Véanse, por analogía, las sentencias Deponiezweckverband Eiterköpfe, C-6/03, EU:C:2005:222, apartados 49 y 52, y Azienda Agro-Zootecnica Franchini y Eolica di Altamura, C-2/10, EU:C:2011:502, apartado 50.