

DOCUMENTOS DE TRABAJO

8/2022

Retos actuales del Derecho Financiero y Tributario
VII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario

SANTIAGO DE COMPOSTELA

12 a 14 de noviembre de 2021



ÍNDICE

Presentación, por Antonio López Díaz

Programa

PARTE I: EVALUACIÓN Y ACREDITACIÓN PARA LAS DISTINTAS FIGURAS DE PROFESORADO

Capítulo 1: SOBRE EL SEXENIO DE INVESTIGACIÓN, por Ernesto Eseverri Martínez

1. Procedimiento iniciado de oficio o a instancia de parte
2. Incongruencia en el formulario de la solicitud
3. Sobre la *reformatio in peius*
4. Revistas de referencia y revistas depredadoras
5. ¿Se valora el contenido o el continente?
6. Las aportaciones sustitutorias y el CV completo
7. ¿Está penalizada la coautoría?

Capítulo 2: EL PROFESORADO EN EL ANTEPROYECTO DE LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO, por Luis Martínez Giner

1. Introducción
2. Algunas consideraciones sobre el gasto público en las universidades españolas
3. La regulación del profesorado en el Anteproyecto de LOSU

Capítulo 3: ¿CÓMO VALORAR MONOGRAFÍAS EN LA EVALUACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN?, por Ana Isabel González González

1. Acreditación y evaluación en la universidad
2. Indicadores y sistemas para la evaluación de publicaciones
 - 2.1. Scholarly Publishers Indicators (SPI)
 - 2.2. Sello CEA-APQ
3. CONCLUSIONES

Bibliografía

PARTE II: NUEVAS PERSPECTIVAS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

Capítulo 1: LOS NUEVOS CRITERIOS DE NEXO Y ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS EN EL PILAR 1 DE LA OCDE, por Domingo Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie- Fallois

1. Introducción

2. Los resultados del Plan BEPS y el enfoque de los dos pilares
 - 2.1. La planificación fiscal agresiva contrarrestada por BEPS (1.0)
 - 2.2. Los resultados de BEPS y las estrategias de planificación fiscal agresiva
3. El pilar 1: los nuevos derechos de imposición
 - 3.1. El camino desde el informe final de la Acción 1 de BEPS hasta el compromiso político para la adopción de la solución de los dos pilares
 - 3.2. El ámbito de aplicación subjetivo del Pilar 1
 - 3.2.1. El cálculo de los test de la cifra neta de negocio global y rentabilidad
 - 3.2.2. Perímetro de consolidación y entidades excluidas
 - 3.2.3. Aspectos relativos a la entrada y salida del grupo y reglas anti-fragmentación
 - 3.3. Los nuevos derechos de imposición derivados del Pilar 1
 - 3.3.1. Acceso a los derechos de imposición y criterios de nexo: umbral mínimo de ventas y reglas de localización
 - 3.3.2. La atribución de nuevos derechos de imposición: La Cuantía A
 - 3.3.3. Las cuantías A y B y el *safe harbour*
 - 3.3.4. El reparto de la Cuantía A
 - 3.4. El sistema de arbitraje vinculante
 - 3.5. La implantación del Pilar 1
4. El Pilar 1 y los impuestos sobre servicios digitales
5. Impacto esperado del Pilar 1
 - 5.1. Impacto económico
 - 5.2. Impacto sobre los principios de tributación de los grupos multinacionales

Bibliografía

Capítulo 2: LAS MEDIDAS DEL PILAR II DE LA OCDE Y LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE UNA TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL, por Luz Ruibal Pereira

1. El origen de los trabajos en la OCDE sobre el Pilar II
2. El Pilar II: el acuerdo multilateral de 8 de octubre y el documento de la OCDE de 14 de diciembre de 2021
 - 2.1. Naturaleza del Acuerdo Multilateral y plazo para su implementación
 - 2.2. Medidas que conforman el Pilar II y ámbito subjetivo de aplicación
 - 2.3. Las medidas de carácter interno: IIR y UTPR
 - 2.3.1. La regla de la inclusión de rentas (IIR)
 - 2.3.2. La regla de pagos infragravados (UTPR)
 - 2.3.3. El proceso para el cálculo del impuesto complementario
 - 2.3.4. Los distintos tipos de exclusiones de las reglas GloBE
 - 2.3.5. Las obligaciones formales

- 2.4. La medida de carácter convencional: la cláusula de sujeción al impuesto (STTR)
- 3. La recepción de las reglas GLoBE en el ámbito de la Unión Europea
 - 3.1. La Propuesta de Directiva sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión
 - 3.2. Principales características de la Propuesta de Directiva frente a las reglas modelo de la OCDE
 - 3.3. Ámbito subjetivo de aplicación de la Propuesta de Directiva
 - 3.4. Cálculo del impuesto adicional en el marco de la Propuesta de Directiva
 - 3.5. Obligaciones formales y régimen sancionador
- 4. Reflexión final

Bibliografía

Capítulo 3: NOVEDADES EN MATERIA DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (LEYES 11/2020 Y 11/2021), por María Eugenia Simón Yarza

- 1. Marco legal internacional e interno
- 2. Elementos objetivos. renta imputable
 - 2.1. Imputación total de rentas
 - 2.2. Imputación parcial de rentas
 - 2.3. Una cuestión relativa a la doble imposición
- 3. Elementos subjetivos. el establecimiento permanente “transparente”

PARTE III: EL FUTURO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

Capítulo 1: LA FISCALIDAD AUTONÓMICA SOBRE EMISIONES Y RESIDUOS (CUESTIONES ABIERTAS), por María Marta Verdesoto Gómez

- 1. Introducción: la intención declarada del Estado de adoptar medidas fiscales de protección medioambiental y su repercusión en los impuestos propios de las comunidades autónomas
- 2. Posibles modificaciones en la imposición autonómica sobre emisiones actualmente vigentes (los impuestos sobre emisiones de la industria, el impuesto sobre las emisiones de óxido de nitrógeno de la aviación comercial y el impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica)
- 3. Algunas cuestiones relacionadas con el ejercicio de la autonomía financiera de las comunidades autónomas, en relación con el próximo impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

Bibliografía

Capítulo 2: LA FISCALIDAD ENERGÉTICA EN EL CONTEXTO DEL PACTO VERDE EUROPEO, por Álvaro Antón Antón

- 1. Introducción
- 2. El papel de la fiscalidad energética en la transición a una economía verde, sostenible y justa

- 2.1. La pretendida función ambiental de los impuestos a la energía
- 2.2. Problemas en el diseño de impuestos energéticos para alcanzar fines ambientales
3. La fiscalidad energética en el ámbito de la UE
4. La falta de alineación de la directiva sobre imposición energética con los objetivos del pacto verde europeo
5. El futuro de la fiscalidad energética en el contexto de los objetivos del pacto verde europeo
6. Posibles impactos distributivos y sobre la competitividad de la fiscalidad energética
7. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 3: LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL MARCO DE LA ESTRATEGIA DE ECONOMÍA CIRCULAR Y DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA, por Gema Patón García

1. Planteamiento: la política europea de transición ecológica y de economía circular
2. Incidencia de la estrategia de economía circular en la acción tributaria ambiental
3. Medidas fiscales en el plan de recuperación, transformación y resiliencia orientadas a la eficiencia energética
4. Priorización de objetivos circulares en el diseño de los instrumentos fiscales ambientales
 - 4.1. La Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular (LRSCEC): las medidas fiscales clave
 - 4.1.1. El impuesto sobre envases plásticos no reutilizables
 - 4.1.2. El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y coincineración de residuos
 - 4.1.3. Incorporación de tasa o prestación patrimonial de carácter pública no tributaria en el ámbito local
 - 4.2. Valoración provisional de las medidas fiscales ambientales
5. Estado actual y visión prospectiva de la tributación ambiental en España

Bibliografía

Capítulo 4: EL ROL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA GESTIÓN DE LOS RESIDUOS MUNICIPALES, por Paola del Valle Baudino

1. Introducción
2. Las tasas de residuos reguladas como tributos obligatorios
3. La cuantificación de la tasa por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación: la incorporación del pago por generación
 - 3.1. Modificaciones a la limitación de la cuantificación
 - 3.2. Estructura de la tasa
 - 3.2.1. Sistemas de pago por generación: el rol de la inteligencia artificial

3.2.1.1. Modelos de recogida separada de residuos

3.2.1.2. Fracciones de residuos a gravar

4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 5: LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO DE LA ECONOMÍA CIRCULAR, por Jorge J. Milla Ibáñez

1. Introducción

2. Nueva normativa

3. Las nuevas figuras impositivas

3.1. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

3.2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos

4. Consideraciones finales

Bibliografía

CAPÍTULO 6: LOS IMPUESTOS RELACIONADOS CON LA ELECTRICIDAD COMO MECANISMO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE, por María Bertrán Girón

1. Presentación

2. El Impuesto sobre la Electricidad

3. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)

4. Otras medidas relacionadas con la generación, producción y consumo de la electricidad

5. Conclusiones

Bibliografía

CAPÍTULO 7: MEDIDAS FISCALES PARA LA REHABILITACIÓN ENERGÉTICA EDIFICATORIA, por Milenka Villca Pozo

1. Introducción

2. La bonificación en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

2.1. Elementos configurativos de la bonificación según el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

2.2. Análisis comparativo de la regulación de la bonificación en los municipios

3. La deducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

3.1. Elementos configurativos de la deducción según el Real Decreto-ley 19/2021 de 5 de octubre

3.2. Comparativa de la deducción actual con relación a la deducción de 2010

4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 8: MEDIDAS FISCALES PARA UN MODELO DE TRANSPORTE URBANO SOSTENIBLE: IMPUESTO DE CIRCULACIÓN, TRANSPORTE COLABORATIVO Y TELETRABAJO, por Juan Ignacio Gorospe Oviedo

1. Introducción
2. La ambientalización del Impuesto de Circulación
3. Movilidad eléctrica y transporte colaborativo
4. El teletrabajo y la reducción de la contaminación
5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 9: HACIA UNA POSIBLE IMPLEMENTACIÓN DE UN TRIBUTO AMBIENTAL SOBRE LA CARNE, por Paloma García Córdoba

1. Consideraciones previas
2. Una externalidad negativa como punto de partida
3. Un tributo ambiental sobre la carne como respuesta
 - 3.1. El diseño del tributo ambiental sobre la carne
4. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 10: LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN AYUDA DE UN FUTURO MÁS SOSTENIBLE, por Eva María Sánchez Sánchez

1. Introducción
2. La fiscalidad energética en la Unión Europea
3. La consideración de los impuestos medioambientales como instrumentos efectivos para la naturaleza
4. La economía circular como motor del desarrollo industrial sostenible en Europa
 - 4.1. Estrategia de la Unión Europea en materia de plásticos
 - 4.2. Normativa de la Unión Europea sobre plásticos de un solo uso
5. Conclusiones

Bibliografía

PARTE IV: ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN LA ERA POST-COVID

Capítulo 1: DISCIPLINA PRESUPUESTARIA DE LA UE: LA CRISIS DE LA COVID-19 COMO CATALIZADOR DE REFORMAS LATENTES, por Ester Marco Peñas

1. Planteamiento
2. Situación de la UE previa a la crisis de la COVID-19
 - 2.1. Situación política y económica de la UE, en particular, la política de compras de valores públicos del BCE
 - 2.2. Creación del Fondo Monetario Europeo vs. reforma del MEDE
 - 2.3. Flexibilización del Pacto de Estabilidad y Crecimiento
3. Medidas adoptadas por la UE frente a la crisis de la COVID-19
 - 3.1. Suspensión de las reglas fiscales y adopción del marco temporal en ayudas de Estado
 - 3.2. Mecanismos de apoyo financiero a los Estados miembros
 - 3.2.1. Mecanismos de apoyo financiero adoptados durante la crisis de deuda soberana
 - 3.2.2. Mecanismos de apoyo financiero adoptados durante la crisis de la COVID-19
4. Futuro de la disciplina presupuestaria de la UE
 - 4.1. Aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento con anterioridad a la crisis de la COVID-19
 - 4.2. Potenciales líneas de reforma del marco fiscal europeo
5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 2: RETOS EN LA GESTIÓN Y CONTROL DE LOS FONDOS EUROPEOS “NEXT GENERATION EU”, por Begoña Villaverde Gómez

1. Introducción
2. Un apunte sobre el marco normativo
 - 2.1. Base jurídica del nuevo mecanismo
 - 2.2. Normas específicas del derecho de la Unión para los NGEU
 - 2.3. Los planes nacionales de recuperación y resiliencia. La regulación interna en España
3. El reto de la gestión de los fondos por las administraciones españolas
 - 3.1. Cuestiones generales
 - 3.2. El RDL 36/2020: las medidas para una nueva Administración ¿sólo para los fondos NGEU?
4. La gestión presupuestaria de los NGEU
5. Sobre el control de los fondos NGEU: más controles, mejores, más modernos y ¿lo bastante eficaces?
 - 5.1. El primer pilar. El “tradicional” control interventor o nivel 2
 - 5.2. El segundo pilar: la auditoría pública o el control ex -post como segundo nivel

5.3. El “nuevo” pilar: el control interno de gestión como parte de los mecanismos de control. Los Planes de medidas Antifraude

5.4. Una breve reflexión

Bibliografía

Capítulo 3: LOS “NUEVOS” RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA. UN PASO ADELANTE CON MUCHAS INCÓGNITAS, por José Miguel Martín Rodríguez

1. La evolución del sistema de recursos propios de la UE. Un poco de historia
 - 1.1. Construcción inicial del sistema de recursos propios 1957-1988
 - 1.2. La contribución nacional gana terreno en detrimento de los restantes recursos (1988-2005)
 - 1.3. Propuestas y propuestas sin cambios en el sistema (2005-2020)
2. La necesidad de un cambio, incluso antes de la pandemia. propuestas previas para el MFP 2021-2027
3. La Decisión 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, en su contexto
4. Los “nuevos” recursos propios de la UE
 - 4.1. El primer “nuevo” recurso propio basado en el plástico y la respuesta nacional de España
 - 4.1.1. Una contribución nacional calculada sobre la base de los envases de plástico no reciclados
 - 4.1.2. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
 - 4.2. Destinar parte de los ingresos del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión
 - 4.3. El Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono
 - 4.4. De un impuesto digital a una parte de la imposición mínima del Pilar 1
 - 4.5. Un Impuesto sobre Transacciones Financieras, ¿al fin?
 - 4.6. La genérica “contribución financiera vinculada al sector empresarial” o la “nueva” base imponible común consolidada

5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 4: EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO Y EL ESTADO SOCIAL, por José María Pérez Zúñiga

1. Introducción
2. La reserva de ley presupuestaria
3. Presupuestos y estado social. La incidencia de la Covid-19

Bibliografía

Capítulo 5: LA LEY ORGÁNICA 2/2012, DE 27 DE ABRIL, DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA EN EL CONTEXTO ACTUAL ¿ES NECESARIA UNA REFORMULACIÓN DE LAS REGLAS FISCALES?, por Daniel Blanco Núñez

1. Evolución normativa del principio de estabilidad presupuestaria hasta llegar a la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012
2. El principio de estabilidad presupuestaria en la Ley Orgánica 2/2012 y establecimiento de las reglas fiscales
 - 2.1. Constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria en el reformado artículo 135 de la CE
 - 2.2. Desarrollo del principio de estabilidad presupuestaria en la LOEPSF centrándonos especialmente en el establecimiento de las reglas fiscales
3. Las diferentes reglas fiscales en el escenario derivado de la crisis del Covid-19 y propuestas *de lege ferenda* para adaptarlas al contexto actual
 - 3.1. Las reglas fiscales ante el escenario derivado de la crisis del Covid-19
 - 3.2. Propuestas *de lege ferenda* para adaptar las reglas fiscales al contexto actual
4. A modo de conclusión

Bibliografía

Capítulo 6: LA TRANSFORMACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EUROPEA EN LA ERA POST-COVID, por Ana Belén Macho Pérez

1. Contexto y rasgos generales de la política fiscal europea post-Covid
 - 1.1. Contexto de la política fiscal europea post-Covid
 - 1.2. La suspensión de las reglas de disciplina presupuestaria
 - 1.3. La aprobación del Instrumento de Recuperación de la UE (Next Generation EU)
2. El mecanismo de recuperación y resiliencia de la UE y su financiación
 - 2.1. El Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR) como pieza principal de Next Generation EU
 - 2.2. La ejecución del MRR a través de los Planes nacionales de Recuperación y Resiliencia de los Estados Miembros
 - 2.3. La financiación del MRR mediante el sistema de recursos propios
 - 2.3.1. La Decisión de Recursos Propios de la UE de 2020
 - 2.3.2. La hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios
3. La transformación de la hacienda pública europea en la vertiente del gasto público
 - 3.1. Incidencia del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en el Marco Financiero Plurianual de la UE y en el Presupuesto anual de la UE
 - 3.2. Incidencia del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en el control del gasto público
 - 3.3. Propuestas de reforma de las reglas de disciplina presupuestaria europea
4. La transformación de la hacienda pública europea en la vertiente del ingreso público

4.1. La deuda pública europea

4.2. Los nuevos impuestos europeos: ¿hacia una Unión Fiscal?

5. Conclusiones

Bibliografía

CAPÍTULO 5

LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO DE LA ECONOMÍA CIRCULAR

JORGE JUAN MILLA IBÁÑEZ

Universitat de València

1. Introducción. 2. Nueva normativa. 3. Las nuevas figuras impositivas. 3.1. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. 3.2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. 4. Consideraciones finales. Bibliografía.

RESUMEN: La Agencia Europea de Medio Ambiente, en su último informe sobre el estado del medio ambiente, afirma que Europa no logrará sus objetivos para 2030 sin una acción urgente durante los próximos 10 años para abordar la tasa alarmante de pérdida de biodiversidad, los crecientes impactos del cambio climático y el consumo excesivo de recursos naturales.

Es crucial aprovechar la próxima década para proteger la naturaleza, disminuir los impactos del cambio climático y reducir radicalmente nuestro consumo de recursos naturales.

Para conseguirlo, tenemos a nuestro alcance una herramienta tan útil como la fiscalidad que, con la vista puesta más allá de la obtención de recaudación para financiar el déficit público, debe ser capaz de incidir de manera directa o indirecta en conductas que puedan afectar al medioambiente.

Examinaremos las posibilidades de las figuras impositivas que se han incorporado al sistema tributario español y que, con un marcado carácter finalista, deberán lograr incentivar comportamientos que fomenten la economía circular.

PALABRAS CLAVE: Economía circular, plástico, vertido, residuo, envase, cambio climático, recursos naturales.

ABSTRACT: The European Environment Agency, in its latest report on the state of the environment, states that Europe will not achieve its 2030 targets without urgent action over the next 10 years to address the alarming rate of biodiversity loss, the growing impacts of climate change and excessive consumption of natural resources.

It is crucial to seize the next decade to protect nature, lessen the impacts of climate change and radically reduce our consumption of natural resources.

To achieve this, we have at our disposal a tool as useful as taxation that, with an eye beyond obtaining collection to finance the public deficit, must be able to directly or indirectly influence behaviors that may affect the environment.

We will examine the possibilities of the taxes that have been incorporated into the Spanish tax system and that, with a marked finalist nature, should be able to encourage behaviors that promote the circular economy.

KEYWORDS: Circular economy, plastic, landfill, waste, packaging, climate change, natural resources.

1. INTRODUCCIÓN

Aunque existen multitud de definiciones de la economía circular, nos quedamos con la del Parlamento Europeo, que la define como un modelo de producción y consumo que implica compartir, alquilar, reutilizar, reparar, renovar y reciclar materiales y productos existentes todas las veces que sea posible para crear un valor añadido a fin de que el ciclo de vida de los productos se extienda. En la práctica, esto implica reducir los residuos al mínimo.

La economía circular se plantea como alternativa al actual modelo económico lineal basado en extraer recursos, utilizarlos y disponerlos en forma de residuos que abandonan el sistema económico, y que desemboca en el agotamiento de los recursos no renovables del planeta y en la explotación de recursos renovables a un ritmo superior al que la biosfera puede reponerlos (Sastre Sanz).

Entre la aprobación de la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos y la Directiva (UE) 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, las principales organizaciones ecologistas en España (Amigos de la tierra, Ecologistas en acción, Greenpeace, SEO/BirdLife y WWF) expusieron, en su resumen ejecutivo de 29 de enero de 2019, que “...la *fiscalidad ecológica* consiste en utilizar el sistema fiscal como *medio para incentivar cambios de comportamiento* que se consideran positivos desde el punto de vista ambiental” y “... resulta imprescindible que la *recaudación obtenida* de esta política fiscal se *destine íntegramente a facilitar la transición ecológica y alcanzar un modelo socioeconómico acorde a los límites del planeta.*”

En este resumen, se propuso -en consonancia con las Directivas mencionadas- la creación de nuevos impuestos ambientales (13, en concreto), entre los que destacan, por su relación con la economía circular: el *Impuesto sobre el Vertido y la Incineración de Residuos*, con el objetivo de incentivar iniciativas de reducción en la generación de residuos, la recogida selectiva y el reciclaje de los mismos, al encarecer el vertido y la incineración de residuos, que son los dos métodos de eliminación de residuos más perjudiciales para la salud y el medio ambiente; y el *Impuesto sobre los Envases No Reutilizables*, con el objetivo de fomentar el uso de envases reutilizables y duraderos, creando un impuesto sobre los envases de un solo uso.

La creación de estos impuestos, a juicio de este colectivo, supondría un incentivo a la economía circular, reduciría la elevada cantidad de envases de un solo uso consumidos cada día en España (51 millones), y fomentaría que los envasadores trasladaran su envasado a formatos reutilizables.

Sin duda, tanto la convicción¹, como la presión (desde un punto de vista normativo comunitario² y social), propició la iniciativa normativa en esta materia en el primer semestre de 2020.

2. NUEVA NORMATIVA

Con el objeto de llevar a cabo una correcta transposición de dos Directivas comunitarias, la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos; y la Directiva (UE) 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, España ha optado -en el inicio de la denominada Década del *Make-or-Break*³- por la elaboración de una nueva Ley de Residuos y Suelos Contaminados que nace con el ambicioso objetivo de reducir al mínimo los efectos negativos de la generación y gestión de los residuos en la salud humana y el medio ambiente, apostando por la promoción de la economía circular.

Es cierto que, en un principio, se planteó la posibilidad de modificar la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados en dos fases: una primera a fin de cumplir los objetivos de las directivas en plazo; y otra, para incorporar el resto de preceptos comunitarios. No obstante, finalmente -y, en nuestra opinión, de forma acertada- se optó por redactar una nueva ley que, tras su aprobación derogara la anterior e incorporara las citadas directivas al ordenamiento jurídico español.

La Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular fue finalmente aprobada por las Cortes Generales el 8 de abril de 2022 y se publicó en el Boletín Oficial del Estado número 85, de 9 de abril de 2022.

Además de la normativa comentada, también deroga, en particular, la siguiente:

- El Real Decreto 833/1988, de 20 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley 20/1986, Básica de Residuos Tóxicos y Peligrosos.
- La Orden MAM/304/2002, de 8 de febrero, por la que se publican las operaciones de valorización y eliminación de residuos y la lista europea de residuos.
- La Orden de 13 de octubre de 1989 por la que se determinan los métodos de caracterización de los residuos tóxicos y peligrosos.

¹ En 2016, a nivel de la UE, se generaron 2.500 millones de toneladas de residuos, contribuyendo España en un 5%, de las que casi el 50% se valorizaron materialmente, el 4% se valorizó energéticamente y el 47% restante se destinó a vertedero. A nivel de España, los datos de valorización material son algo menores (el 43%), la incineración se mantiene y se incrementa el vertido al 54%.

² No debemos olvidar que el plazo de transposición de la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos finalizaba el 5 de julio de 2020.

³ La década 2021-2030 es un momento decisivo, denominado *The Make-or-Break Decade* por la Comisión Europea, para abordar la emergencia climática y medioambiental de nuestro planeta,

3. LAS NUEVAS FIGURAS IMPOSITIVAS

La transposición de las Directivas se presenta en España como un reto y, al mismo tiempo, como una gran oportunidad. En efecto, el proceso de transposición constituye una ocasión única para proteger la naturaleza, disminuir los impactos del cambio climático y reducir radicalmente nuestro consumo de recursos naturales.

En el título VII se regulan las medidas fiscales para incentivar la economía circular⁴. En concreto, en su capítulo I regula el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y en el capítulo II se regula el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. Ambos impuestos entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.

Además de la creación de estas nuevas figuras impositivas, la norma aprovecha para establecer el régimen fiscal en el IVA de las donaciones de productos a entidades sin fines lucrativos, en su disposición final tercera, modificándose la regla 3.^a del apartado Tres del artículo 79 y adicionándose un nuevo apartado Cuatro al artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.1. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Se trata de un impuesto indirecto (artículo 67) que recae sobre *la utilización de los envases no reutilizables que contengan plástico* y el resto de los productos enumerados en el artículo 68. Se aplicará a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales (artículo 69) y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales (artículo 70). El artículo 71 contiene diversas definiciones a efectos del impuesto. El hecho imponible es la fabricación, importación o adquisición intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo, en los términos previstos en el artículo 72⁵. El artículo 73 regula los supuestos de no sujeción, sobresaliendo el relativo a los envases que vaya a ser enviados a un territorio distinto al de aplicación del impuesto, el artículo 74 el momento del devengo y el artículo 75 las exenciones, entre las que destacan las de los envases destinados a usos sanitarios, médicos u hospitalarios. Los contribuyentes del impuesto son las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto (artículo 76). La base imponible del impuesto está constituida por la *cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos* (artículo 77); a dicha base se le aplica un tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo (artículo 78), determinándose en consecuencia la cuota

⁴ A pesar de que la ley entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», la entrada en vigor del Título VII de esta ley se producirá el 1 de enero de 2023, de acuerdo con la Disposición final decimotercera.

⁵ Sobre este particular se muestran críticos algunos autores, entre los que destaca COBOS GÓMEZ, J. M. (2021), pág. 58, al considerar que “(...) resulta mejorable la confusa delimitación del hecho imponible, carente de una definición clara de lo que constituye el mismo objeto del tributo, los envases de plástico no reutilizables. Probablemente una fórmula sencilla hubiera sido la enumeración de los productos sujetos a tributación, de forma similar a los anexos que comprende el propio Anteproyecto para el resto de instrumentos que se regulan en este.”

íntegra (artículo 79). Los artículos siguientes regulan las deducciones, devoluciones, las normas generales sobre gestión y el régimen de infracciones y sanciones.

3.2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos

Este impuesto se constituye como tributo de carácter indirecto (artículo 84), y se aplicará a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales (artículo 85) y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales (artículo 86). El artículo 87 define distintos términos a efectos del impuesto⁶. El hecho imponible es la entrega de residuos para su eliminación en vertederos, para su eliminación o valorización en instalaciones de incineración o instalaciones de co-incineración (artículo 88). Los artículos 89 y 90 regulan las exenciones y el momento de devengo, respectivamente. El artículo 91 se refiere a los sujetos pasivos. La base imponible del impuesto estará constituida por el peso en toneladas métricas de los residuos depositados (artículo 92). En el artículo 93 se fija la cuota íntegra para los distintos supuestos. Los sustitutos del contribuyente deben repercutir el importe de las cuotas a los contribuyentes, que están obligados a soportarlas (artículo 94). El artículo 95 contiene algunas normas sobre la aplicación del impuesto y el artículo 96 sobre el régimen sancionador. Destacamos que el artículo 97 establece que *la recaudación del impuesto se asignará a las comunidades autónomas* en función del lugar donde se realicen los hechos imponibles.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Como hemos analizado, la Ley 7/2022, de 8 de abril, residuos y suelos contaminados para una economía circular actualiza el régimen jurídico aplicable a los residuos y a los suelos contaminados establecido en la Ley 22/2011, de 28 de julio, con el ambicioso fin de garantizar la protección del medio ambiente y la salud humana mediante la prevención o la reducción de la generación de residuos y de los impactos adversos de su generación y gestión; la reducción del impacto global del uso de los recursos y la mejora de la eficiencia de dicho uso, y promover la transición a una economía circular con modelos empresariales, productos y materiales innovadores y sostenibles; contribuyendo al cumplimiento de varios objetivos de desarrollo sostenible⁷ y a la vez garantizar el funcionamiento eficiente del mercado interior y la competitividad de España a largo plazo.

Estos dos nuevos impuestos se dirigen directamente a gravar tanto la fabricación de envases de plástico no reutilizables, como la entrega de residuos para su eliminación, dos de los principales obstáculos para la economía circular. De esta forma, la normativa española incorpora un impuesto

⁶ Encontramos de especial interés las definiciones relativas a los “residuos”, “residuos inertes” y “residuos municipales”.

⁷ Los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), herederos de los Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM), fueron creados el 25 de septiembre del 2015 por la Asamblea General de las Naciones Unidas (ONU) para abordar los grandes retos globales. En total, 193 países apostaron por el compromiso de un desarrollo que busque responder a las necesidades globales actuales, concretado en una agenda de 17 objetivos -con 169 metas- que deberían cumplirse en 2030.

verde por cada kilogramo fabricado de envases plásticos de un solo uso *con el objetivo de la prevención y fomento del reciclaje* (no se gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto⁸) y extiende otro, ya existente en algunas comunidades autónomas⁹, *con el fin de avanzar en economía circular e incentivar cambios de comportamiento* que se consideran positivos desde el punto de vista ambiental” y “... resulta imprescindible que la *recaudación obtenida* de esta política fiscal se *destine íntegramente a facilitar la transición ecológica y alcanzar un modelo socioeconómico acorde a los límites del planeta.*”

Una decena de comunidades autónomas cuentan ahora con cánones al vertido. Pero no están armonizados y esto causa el denominado “turismo de vertedero”: el movimiento de desechos entre comunidades en busca del lugar más barato para el vertido o incineración.¹⁰

Respecto al posible destino de los ingresos, sentimos cierta tristeza. En este sentido señala Cobos Gómez que la propuesta primitiva de esta normativa planteaba que cabía tanto la opción de que el impuesto fuera finalista como la contraria. El destino de la recaudación podrían ser políticas preventivas de gestión de envases o de residuos en general; o, por el contrario, también existirían argumentos para que el impuesto no fuera finalista, dado que el coste de la gestión de los envases debería ser íntegramente soportado por los sistemas de responsabilidad ampliada del productor. Todo esto siembra la duda de que se vaya a poder garantizar que el destino de lo recaudado se emplee directamente en incidir de manera directa o indirecta en conductas que puedan afectar al medioambiente. No obstante, *la cesión de la recaudación de este impuesto sí puede permitir* a las Comunidades Autónomas, en ejercicio de su autonomía financiera, *incrementar la financiación destinada a medidas de mejora de la gestión de residuos* que refuercen las opciones prioritarias frente a las menos sostenibles.

Finalmente, nos queda el mal sabor de boca de que entre los supuestos de no sujeción del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, se encuentre *la fabricación de aquellos productos que*, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, *se destinen a ser enviados* directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, *a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.* Entendemos que no es aceptable, si -según reza el preámbulo de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular- el primer objetivo de cualquier política en materia de residuos debe ser reducir al mínimo los efectos negativos de la generación y gestión de los residuos en la salud humana y el medio ambiente, el “lavarse las manos” respecto a la fabricación en España de envases si no son objeto de utilización en el mercado español. De esta forma, ni contribuye a la lucha contra el cambio climático ni a proteger el medio marino, como también proclama el preámbulo.

⁸ Será importante aquí maximizar los instrumentos que permitan seguir la trazabilidad para garantizar este supuesto.

⁹ De hecho, como hemos analizado, se prevé la cesión del mismo a las Comunidades Autónomas.

¹⁰ El Informe sobre España 2018, con un examen exhaustivo en lo que respecta a la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos de la Comisión Europea, (pág. 77) apuntaba, respecto a las bajas tasas de reciclaje de España, a la necesidad de que el Estado pusiera en marcha un impuesto sobre el vertido y la incineración común para todas las comunidades, constatando que España aún se encontraba lejos del objetivo de la UE de reciclaje del 50 % de los residuos municipales para 2020.

Bibliografía

- AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE (21-7-1999): *El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*. <https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum>
- AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE (2019a): *Sustainability transitions: policy and practice EEA Report No 09/2019*. <https://www.eea.europa.eu/publications/sustainability-transitions-policy-and-practice>
- AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE (2019b): *The European environment—state and outlook 2020. Knowledge for transition to a sustainable Europe*. <https://www.eea.europa.eu/soer/publications/soer-2020>
- AMIGOS DE LA TIERRA, ECOLOGISTAS EN ACCIÓN, GREENPEACE, SEO/BIRDLIFE y WWF (29-1-2019): *Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible. Resumen ejecutivo*. <https://www.ecologistasenaccion.org/wp-content/uploads/2019/01/propuestas-fiscalidad-ambiental-resumen.pdf>
- COBOS GÓMEZ, J. M. (2021): “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos”, *Crónica Tributaria*, núm. 178/2021; pp .11-60.
- COMISIÓN EUROPEA (2018): *Informe sobre España 2018, con un examen exhaustivo en lo que respecta a la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos que acompaña al documento Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo*.
- FISCHER-KOWALSKI, M. (2011): *Decoupling Natural Resource Use and Environmental Impacts from Economic Growth. A Report of the Working Group on Decoupling to the International Resource Panel*. United Nations Environment Programme.
- LABANDEIRA, X. (2010): “El futuro de la imposición ambiental”, *Papeles de Economía Española*, nº 125/126: 308-311
- MARTÍNEZ FRANCISCO, A. (2015): *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters Aranzadi.
- PARLAMENTO EUROPEO (2019): *Closing the loop. New circular economy package*.
- SASTRE SANZ, S. (2019): *Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España. Documentos de Trabajo, nº 10, Instituto de Estudios Fiscales*.
- SERVICIO DE ESTUDIOS DEL REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES (10-2019): *La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*. <https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPA%C3%91A.pdf>