

# Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible: retos ambientales

05

María García Caracuel (dir.)  
María Bertrán Girón (coord.)



Enfoques  
CENTRA  
Ciencias Sociales



# **Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible: retos ambientales**

Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible: retos ambientales / directora, María García Caracuel; coordinadora, María Bertrán Girón; - Sevilla : Fundación Centro de Estudios Andaluces, 2026 (Enfoques; 5)

331 páginas ; 23,5 cm

ISBN: 978-84-10064-30-0. - ISSN impreso: 3020-3724 - ISSN en línea: 3020-769X. - DOI: <https://doi.org/10.54790/fcentracs.50>

1. Impuestos ambientales -- Derecho y legislación. 2. Derecho fiscal. 3. Desarrollo sostenible -- Derecho y legislación. I. García Caracuel, María, directora. II. Bertrán Girón, María, coordinadora

336.226.44

---

#### EDITA

Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces M. P.,  
Consejería de Sanidad, Presidencia y Emergencias, Junta de Andalucía

© Del texto: los autores, 2026

Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces

Avda. Blas Infante s/n — Coria del Río. 41100 Sevilla

Tel.: 955 055 210 - Fax: 955 055 211

[www.centrodeestudiosandaluces.es](http://www.centrodeestudiosandaluces.es)

Primera edición, mayo de 2026

ISBN: 978-84-10064-30-0

ISSN: impreso: 3020-3724 - ISSN en línea: 3020-769X

DL: SE 2031-2026

DOI: <https://doi.org/10.54790/fcentracs.50>

# Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible: retos ambientales

María García Caracuel (dir.)

María Bertrán Girón (coord.)



# CENTRA

## Ciencias Sociales

---

### CONSEJO EDITORIAL

|              |                                                                                                                                                                     |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Presidente:  | <b>Tristán Pertíñez Blasco</b><br>Director-Gerente<br>Fundación Centro de Estudios Andaluces (CENTRA)                                                               |
| Director:    | <b>Félix Requena Santos</b><br>Catedrático de sociología<br>Universidad de Málaga y Patrono CENTRA                                                                  |
| Secretaría:  | <b>Eladia Illescas Estévez</b><br>Subdirectora de Investigación y Transferencia del Conocimiento de la Fundación<br>Centro de Estudios Andaluces (CENTRA) (España). |
| Editor:      | <b>Luis Ayuso Sánchez</b><br>Catedrático de sociología<br>Universidad de Málaga                                                                                     |
| Coordinador: | <b>Cristóbal Torres Albero</b><br>Catedrático de sociología<br>Universidad Autónoma de Madrid                                                                       |

---

|                                                                                                                                 |                                                                                                                                     |                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Inmaculada Aznar Díaz</b><br>Profesora titular de didáctica y<br>organización escolar<br>Universidad de Granada              | <b>José Manuel García Moreno</b><br>Profesor titular de sociología<br>Universidad de Málaga                                         | <b>Natascia Mattuci</b><br>Catedrática de filosofía política<br>Università de Macerata (Italia)                                   |
| <b>Marialva Carlos Barbosa</b><br>Profesora titular de periodismo<br>Universidade Federal do Rio de<br>Janeiro (Brasil)         | <b>Estrella Gualda Caballero</b><br>Catedrática de sociología<br>Universidad de Huelva                                              | <b>Felipe Morente Mejías</b><br>Catedrático emérito de<br>sociología<br>Universidad de Jaén                                       |
| <b>Carin Björngren Cuadra</b><br>Catedrática de trabajo social<br>Malmö University (Suecia)                                     | <b>Flor Mª Guerrero Casas</b><br>Catedrática de mét. cuantitativos<br>en economía y empresa<br>Universidad Pablo de Olavide         | <b>José Antonio Peña Ramos</b><br>Profesor titular de CC.PP. y de<br>la administración<br>Universidad de Granada                  |
| <b>Carmen Espejo Cala</b><br>Catedrática de periodismo<br>Universidad de Sevilla                                                | <b>Gonzalo Vicente Herranz de<br/>Rafael</b><br>Catedrático de sociología<br>Universidad de Málaga                                  | <b>Alejandro Portes</b><br>Catedrático emérito de<br>sociología<br>Princeton University (EE.UU.)                                  |
| <b>Manuel Fernández Esquinas</b><br>Científico titular de sociología<br>Instituto de Estudios Sociales<br>Avanzados (IESA-CSIC) | <b>Celeste Jiménez de<br/>Madariaga</b><br>Catedrática de antropología<br>social<br>Universidad de Huelva                           | <b>María Soledad Ramírez Montoya</b><br>Profesora titular de educación<br>Instituto Tecnológico de<br>Monterrey (México)          |
| <b>Juan Sebastián Fernández Prados</b><br>Catedrático de sociología<br>Universidad de Almería                                   | <b>Francisco José Llera Ramo</b><br>Catedrático emérito de ciencia<br>política y de la administración<br>Universidad del País Vasco | <b>Manuel Ricardo Torres Soriano</b><br>Catedrático de ciencia política<br>y de la administración<br>Universidad Pablo de Olavide |
| <b>Yolanda García Calvente</b><br>Catedrática de derecho<br>financiero y tributario<br>Universidad de Granada                   | <b>Mª Dolores Martín-Lagos<br/>López</b><br>Profesora titular de sociología<br>Universidad de Granada                               | <b>Karina Villalba</b><br>Profesora de salud pública<br>University of Central Florida<br>(EE.UU.)                                 |

# Índice

|                                                                                                                                                                             |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Introducción.....</b>                                                                                                                                                    | <b>13</b> |
| <b>1. Las paradojas de la fiscalidad medioambiental.....</b>                                                                                                                | <b>15</b> |
| 1.1. La regulación general de la fiscalidad medioambiental .....                                                                                                            | 15        |
| 1.2. Los impuestos estatales más relevantes con finalidad<br>medioambiental .....                                                                                           | 19        |
| 1.3. Los impuestos autonómicos más relevantes con finalidad<br>medioambiental .....                                                                                         | 24        |
| 1.4. Bibliografía.....                                                                                                                                                      | 32        |
| <b>2. La cooperación fiscal internacional y el cambio climático .....</b>                                                                                                   | <b>33</b> |
| 2.1. Introducción: la consideración del cambio climático como un<br>problema a atajar con medidas tributarias.....                                                          | 33        |
| 2.2. La multilateralidad y la cooperación entre los Estados como<br>única fórmula efectiva para salvaguardar el planeta<br>y alcanzar el deseado desarrollo sostenible..... | 37        |
| 2.3. La <i>fast fashion</i> como ejemplo de amenaza al desarrollo<br>sostenible.....                                                                                        | 46        |
| 2.4. Conclusión .....                                                                                                                                                       | 48        |
| 2.5. Bibliografía.....                                                                                                                                                      | 51        |
| 2.6. Normativa .....                                                                                                                                                        | 55        |
| <b>3. Análisis comparativo de las políticas nacionales de economía<br/>    circular en el ámbito europeo.....</b>                                                           | <b>57</b> |
| 3.1. Introducción .....                                                                                                                                                     | 57        |
| 3.2. Marco conceptual de economía circular .....                                                                                                                            | 60        |
| 3.3. Datos y metodología.....                                                                                                                                               | 62        |
| 3.4. Resultados y discusión.....                                                                                                                                            | 65        |
| 3.5. Conclusiones .....                                                                                                                                                     | 70        |
| 3.6. Bibliografía.....                                                                                                                                                      | 71        |

|                                                                                                                                                                     |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>4. Novedades jurisprudenciales sobre cuestiones fiscales atinentes al medio ambiente .....</b>                                                                   | <b>79</b>  |
| 4.1. Introducción .....                                                                                                                                             | 79         |
| 4.2. Impuesto sobre hidrocarburos.....                                                                                                                              | 80         |
| 4.3. Impuesto sobre el carbón .....                                                                                                                                 | 86         |
| 4.4. Impuestos sobre el sector de la energía .....                                                                                                                  | 89         |
| 4.5. Impuestos ambientales autonómicos.....                                                                                                                         | 92         |
| 4.6. Tributos locales con incidencia medioambiental.....                                                                                                            | 94         |
| 4.7. Bibliografía .....                                                                                                                                             | 97         |
| <br><b>5. Las ayudas de Estado y los beneficios tributarios ambientales: una necesaria coordinación para alcanzar los ODS en materia energética .....</b>           | <b>99</b>  |
| 5.1. Introducción .....                                                                                                                                             | 99         |
| 5.2. Marco general de las ayudas de Estado.....                                                                                                                     | 100        |
| 5.3. Las ayudas de Estado ambientales compatibles con el derecho de la UE.....                                                                                      | 105        |
| 5.4. Los beneficios tributarios ambientales como mecanismos para alcanzar los ODS .....                                                                             | 114        |
| 5.5. Conclusiones .....                                                                                                                                             | 117        |
| 5.6. Bibliografía.....                                                                                                                                              | 118        |
| <br><b>6. Reciclaje y regulación: un marco normativo eficiente y competitivo para una economía más circular y sostenible .....</b>                                  | <b>121</b> |
| 6.1. Introducción .....                                                                                                                                             | 121        |
| 6.2. RAP y gestión de residuos de envases.....                                                                                                                      | 123        |
| 6.3. Potencial cambio de modelo: de un modelo financiero a un modelo organizativo .....                                                                             | 130        |
| 6.4. Propuestas de mejora del marco regulatorio .....                                                                                                               | 132        |
| 6.5. Conclusiones .....                                                                                                                                             | 136        |
| 6.6. Referencias bibliográficas.....                                                                                                                                | 137        |
| <br><b>7 El protagonismo de los entes locales y la implementación de instrumentos fiscales en la consecución de los objetivos de la jerarquía de residuos .....</b> | <b>139</b> |
| 7.1. Introducción.....                                                                                                                                              | 139        |
| 7.2. Un modelo de crecimiento y de consumo insostenible .....                                                                                                       | 141        |
| 7.3. La transición hacia un modelo económico más sostenible con la implicación de los entes locales.....                                                            | 143        |
| 7.4. La fiscalidad local contra la generación de residuos municipales .....                                                                                         | 147        |
| 7.5. Consideraciones finales.....                                                                                                                                   | 158        |
| 7.6. Referencias bibliográficas.....                                                                                                                                | 159        |

|                                                                                                                                           |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>8. La contribución sobre residuos de envases de plástico no reciclados en el sistema de recursos propios de la Unión Europea .....</b> | <b>163</b> |
| 8.1. Introducción .....                                                                                                                   | 163        |
| 8.2. Los programas de acción en materia de medio ambiente de la Unión Europea .....                                                       | 167        |
| 8.3. Las fuentes de financiación de la Unión Europea.....                                                                                 | 178        |
| 8.4. Conclusiones .....                                                                                                                   | 185        |
| 8.5. Bibliografía.....                                                                                                                    | 185        |
| <br><b>9. Acceso a la vivienda, tributos locales y gestión de residuos en municipios costeros y turísticos del País Vasco.....</b>        | <b>189</b> |
| 9.1. Introducción.....                                                                                                                    | 189        |
| 9.2. La implementación de la tasa de recogida de residuos en las Haciendas locales vascas.....                                            | 191        |
| 9.3. La nueva implementación de la tasa de recogida de residuos y sus posibles consecuencias en las viviendas turísticas y de verano..... | 192        |
| 9.4. Posibles soluciones jurídicas a la problemática de la vivienda en municipios costero-turísticos del País Vasco .....                 | 195        |
| 9.5. Respuesta práctica al problema de la vivienda y gestión responsable de los residuos. El caso de Lekeitio .....                       | 199        |
| 9.6. Conclusiones.....                                                                                                                    | 202        |
| 9.7. Bibliografía.....                                                                                                                    | 204        |
| <br><b>10. ODS 7 y los incentivos fiscales municipales en materia de construcción.....</b>                                                | <b>207</b> |
| 10.1. Introducción .....                                                                                                                  | 207        |
| 10.2. El objetivo de desarrollo sostenible 7 y las acciones para su cumplimiento.....                                                     | 208        |
| 10.3. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y las facultades normativas de las entidades locales.....                   | 209        |
| 10.4. El carácter potestativo del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.....                                               | 210        |
| 10.5. Medidas adoptadas en las capitales de provincia para garantizar el acceso a una energía asequible y no contaminante .....           | 216        |
| 10.6. Conclusiones .....                                                                                                                  | 229        |
| 10.7. Bibliografía.....                                                                                                                   | 230        |

|                                                                                                                                         |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>11. De la combustión a la electromovilidad: implicaciones fiscales y retos en la transición hacia una movilidad sostenible .....</b> | <b>231</b> |
| 11.1. Encaje normativo de la electromovilidad.....                                                                                      | 231        |
| 11.2. Desafíos en la transición a la movilidad sostenible.....                                                                          | 235        |
| 11.3. Aranceles comunitarios al vehículo eléctrico.....                                                                                 | 239        |
| 11.4. La imposición sobre los vehículos privados electrificados en contraste con los tradicionales de combustión .....                  | 240        |
| 11.5. Otros incentivos fiscales a la electromovilidad .....                                                                             | 244        |
| 11.6. Propuestas de reforma tributaria en el avance a la movilidad sostenible.....                                                      | 246        |
| 11.7. Conclusiones.....                                                                                                                 | 248        |
| 11.8. Bibliografía .....                                                                                                                | 249        |
| Anexo .....                                                                                                                             | 251        |
| <br><b>12. Externalidades y fiscalidad de la energía eólica marina en España a la luz de la Agenda 2030 .....</b>                       | <b>253</b> |
| 12.1. Los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030 .....                                                                    | 253        |
| 12.2. Externalidades y fiscalidad medioambiental para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030.....   | 254        |
| 12.3. La Ordenación del Espacio Marítimo y el Dominio Público Marítimo Terrestre español.....                                           | 256        |
| 12.4. El concepto de energía eólica marina .....                                                                                        | 259        |
| 12.5. El impacto del sector eólico marino en la economía .....                                                                          | 260        |
| 12.6. Las externalidades de la energía eólica marina .....                                                                              | 261        |
| 12.7. La tributación de la energía eólica marina .....                                                                                  | 265        |
| 12.8. Inteligencia artificial en la fiscalidad medioambiental .....                                                                     | 270        |
| 12.9. Conclusiones .....                                                                                                                | 271        |
| 12.10. Bibliografía .....                                                                                                               | 274        |
| <br><b>13. Panorama de la fiscalidad medioambiental en Francia .....</b>                                                                | <b>281</b> |
| 13.1. Introducción.....                                                                                                                 | 281        |
| 13.2. Una fiscalidad medioambiental deficitaria pero en línea con la media europea.....                                                 | 282        |
| 13.3. Conclusión.....                                                                                                                   | 295        |
| 13.4. Bibliografía .....                                                                                                                | 296        |

|                                                                                                                                                       |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>14. El Derecho Financiero y Tributario como herramienta de aplicación de la economía circular hacia un desarrollo sostenible en Colombia .....</b> | <b>297</b> |
| 14.1. Introducción.....                                                                                                                               | 297        |
| 14.2. Relleno sanitario El Carrasco (Bucaramanga, Colombia) .....                                                                                     | 298        |
| 14.3. Disposiciones jurídicas y administrativas en Colombia.....                                                                                      | 301        |
| 14.4. El Derecho Financiero y Tributario como herramienta de aplicación de la economía circular .....                                                 | 306        |
| 14.5. Conclusiones .....                                                                                                                              | 310        |
| 14.6. Bibliografía.....                                                                                                                               | 310        |
| Anexo .....                                                                                                                                           | 313        |
| <b>15. Conclusiones finales.....</b>                                                                                                                  | <b>315</b> |
| 1. Reconocer la protección del medio ambiente como un derecho y no exclusivamente como un objetivo.....                                               | 320        |
| 2. Complementación de la fiscalidad con políticas estructurales sostenibles.....                                                                      | 320        |
| 3. Rediseño de los impuestos medioambientales para maximizar su impacto .....                                                                         | 320        |
| 4. Aplicación de un IVA reducido del 5,5% en servicios de reparación.....                                                                             | 321        |
| 5. Incentivos fiscales para la producción y consumo de productos ecodiseñados.....                                                                    | 321        |
| 6. Cumplimiento de los objetivos europeos en materia de residuos.....                                                                                 | 321        |
| 7. Promover el uso de energía limpia a través de bonificaciones en el ICIO .....                                                                      | 322        |
| 8. Reforma del sistema de financiación autonómica para la equidad territorial.....                                                                    | 322        |
| 9. Incentivar la rehabilitación de viviendas en zonas rurales mediante deducciones fiscales .....                                                     | 322        |
| 10. Implementar un sistema de evaluación de impacto de las políticas fiscales .....                                                                   | 322        |
| <b>16. Sobre los autores.....</b>                                                                                                                     | <b>325</b> |



# Introducción

María García Caracuel

Cuando nos acercamos al final de los veinticuatro meses que integran el periodo de investigación del proyecto de investigación PRY 108/22 «Instrumentos jurídicos para una transición justa hacia una economía circular en la Comunidad Autónoma de Andalucía», el grupo de investigadores que formamos parte del mismo nos hemos planteado la necesidad de elaborar una obra monográfica en la que dar difusión a los resultados del trabajo realizado en el marco del proyecto mencionado, contando, como claro valor añadido, con la colaboración de académicos expertos en la materia que han trabajado sobre las preocupaciones ambientales a las que se enfrenta nuestro territorio, pero también observando lo que ocurre en nuestro entorno europeo.

Esta obra colectiva que tengo el privilegio de dirigir, con la ayuda inestimable de coordinación de mi compañera, se divide en tres partes en las que, como si de una pirámide invertida se tratara, se analiza, en primer lugar, la eficacia de la introducción de un componente medioambiental en la fiscalidad en el ámbito europeo y nacional; en un segundo plano se tratan estrategias fiscales concretas que promueven la circularidad y los ODS; y se cierra con un análisis de derecho comparado.

De acuerdo con el esquema planteado, en la primera parte se refuerza el derecho financiero y tributario como herramienta de transformación so-

cial y la pertinencia de las políticas e incentivos fiscales para el desarrollo sostenible. En la Agenda 2030 de Naciones Unidas para el logro de los objetivos de desarrollo sostenible encontramos diversas manifestaciones sobre la importancia de la fiscalidad como una de las principales vías para llegar a economías eficientes, sostenibles y socialmente equitativas en muchos de sus objetivos y metas a alcanzar. Y, desde Europa, el Pacto Verde Europeo, estrechamente vinculado a la consecución de los ODS, impulsa un uso eficiente de los recursos mediante el paso a una economía limpia y circular, para restaurar la biodiversidad y para reducir la contaminación con el objetivo de convertir a Europa en el primer continente climáticamente neutro en 2050. En respuesta a las mencionadas iniciativas internacionales, el ordenamiento jurídico español ha integrado medidas financieras y fiscales, que se articulan en nuestro sistema tributario para la consecución de dichos objetivos y que son valorados de forma precisa, y a veces crítica, desde la perspectiva académica y judicial.

En la segunda parte de la obra se analizan con detalle y minuciosidad estrategias fiscales dirigidas a sectores específicos y tan importantes como la gestión de residuos, la construcción y el sector energético para hacer propuestas de mejoras que garanticen la eficiencia de las medidas estudiadas. Todos y cada uno de los capítulos de esta segunda parte son ejemplos concretos del compromiso de nuestras Administraciones públicas de alcanzar la sostenibilidad con la ayuda de instrumentos jurídico-tributarios. Pero, al mismo tiempo, estos trabajos de investigación permiten poner de manifiesto las deficiencias que presentan estas y realizar propuestas de mejora.

La tercera parte la componen dos capítulos de derecho comparado que nos muestran dos ejemplos, en Europa y en América Latina, del alcance de la fiscalidad medioambiental en los respectivos ordenamientos jurídicos.

La obra se cierra con un capítulo de conclusiones al que la coordinadora de la obra y quien escribe estas líneas hemos querido convertir en un decálogo de políticas públicas consecuencia de la necesidad de reevaluar nuestro sistema tributario para que, desde la justicia y la progresividad, persiga el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible.

Espero que esta breve introducción sirva como incentivo a la lectura de los trabajos que conforman esta obra, y aprovecho para agradecer a las autoras y autores sus colaboraciones, todas ellas de gran calidad y un claro ejemplo de la importancia de abordar desde la transversalidad el reto de la sostenibilidad ambiental y demográfica.

# Las paradojas de la fiscalidad medioambiental

Alejandro Menéndez Moreno

## 1.1. La regulación general de la fiscalidad medioambiental

La preocupación por el medio ambiente y la conveniencia o el deber de protegerlo mediante las oportunas medidas fiscales están contempladas en las normas jerárquicamente más relevantes de nuestro ordenamiento jurídico. Así, el artículo 45 de la Constitución española (en adelante, CE) se pronuncia a este respecto, prescribiendo su apartado 2 que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales»; en tanto que el propio texto constitucional otorga al Estado la competencia exclusiva para legislar «sobre protección del medio ambiente» (artículo 149.1.14ª CE), a la vez que contempla la posibilidad de que las CC. AA. asuman «la gestión en materia de protección del medio ambiente» (artículo 148.1.9ª CE).

Por su parte, el artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) conmina a la Unión a que obre «en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en [...] un nivel de protección y mejora de la calidad del medio ambiente»; y siguiendo la ya lejana recomendación de la OCDE de 26 de mayo de 1972, el apartado 2 del artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) se refiere detalladamente a esta

cuestión, estableciendo entre los objetivos de la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente «alcanzar un nivel de protección elevado [...] Se basará en los principios de cautela y acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente [...] y en el principio quien contamina paga [...]».

En desarrollo de lo prescrito en el derecho originario que se acaba de transcribir, la propia UE ha aprobado diversas Directivas, siendo relevante la 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de la energía procedente de fuentes renovables. Junto a esta, otras de contenido más específico que pueden citarse son la 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; y la 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales.

Incluso el Reglamento (CE) número 800/2008 de la Comisión Europea se ha atrevido a definir los tributos medioambientales como aquellos cuya «base imponible específica produce manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente o se destina a gravar determinados bienes, servicios o actividades, de tal forma que los costos medioambientales se incorporen a su precio o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas con el medio ambiente». Sin entrar en mayores consideraciones, sí parece adecuado significar que, según esta descripción, los requisitos que conforman la noción de tributo medioambiental —que habrán de contrastarse más tarde con los previstos en nuestro ordenamiento— los cumplen aquellos que gravan «efectos manifiestamente negativos en el medio ambiente»; o, en su caso, los que recaigan sobre los bienes, servicios o actividades o incorporen los costes medioambientales generados para, con ello, impeler a productores y consumidores a realizar actividades o consumos que sean más respetuosos con el medio ambiente. Y después de la descripción del transcrito precepto reglamentario, la Directiva 2010/75/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, formulaba esta definición de lo que debe entenderse por contaminación:

Aquella introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua o el suelo, que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que puedan causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilizaciones legítimas del medio ambiente.

Asimismo, el programa de acción de la UE de 2013 alude a la necesidad de «vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta», y la Comunicación de la Comisión de 2017 aborda la «revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados».

Digna de mención es, igualmente, la Directiva de la UE 2018/851, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, sobre los residuos, mediante la cual se modifica la Directiva 2008/98/CE<sup>1</sup>, sobre los residuos, en cuyo Anexo IV *bis* se alude a que para incentivar la aplicación de la jerarquía de residuos, entre otros instrumentos económicos, los Estados miembros de la UE deberán establecer tasas aplicables a las operaciones de depósitos en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos, manteniendo el depósito en vertederos como la opción de gestión menos deseable. Además, deberán establecerse también sistemas de pago por generación de residuos que impongan tasas a los productores de los mismos, y se hará en función de la cantidad real de los residuos generados, a la vez que incentivarán la separación en el origen de los residuos reciclables y, a la vez, la reducción de los residuos mezclados<sup>2</sup>. A nadie se le oculta que este es el origen de la discutida y discutible Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, cuyo artículo 11.3 ha concedido a los municipios un plazo de tres años para establecer «una tasa o en su caso una prestación patrimonial de carácter público no tributario [...]»<sup>3</sup>.

De conformidad con lo que se ha reseñado hasta aquí, los ordenamientos tributarios de la mayoría de los Estados y de las entidades supraestatales reiteran el propósito de orientar sus políticas fiscales con el loable fin de que los tributos constituyan instrumentos idóneos para el logro de un pla-

---

1 Se añadió un nuevo párrafo 3 al artículo 4 de la Directiva 2008/98 CE, sobre los residuos, según el cual: «Los Estados miembros harán uso de instrumentos económicos y de otras medidas a fin de proporcionar incentivos para la aplicación de la jerarquía de los depósitos, como los que se indican en el Anexo 4 *bis* u otros instrumentos o medidas adecuados».

2 Como señala certeramente García Martínez (2024): «Las exacciones fiscales que contemplan las normas de la UE tratan de conseguir dos objetivos primordiales: contener la producción de residuos y la emisión de las sustancias contaminantes que contienen los residuos urbanos o los residuos especiales; y la adquisición de los recursos necesarios para financiar la gestión del servicio público de recogida de residuos».

3 Dicha tasa o prestación, según el citado artículo 11.3 de la Ley 7/2022, deberá ser «específica, no diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía». ¡Ahí es nada! Total, solo han de asumir la tarea de implementar esta o estas tasas los más de 8.000 municipios de España y, de entre ellos, los casi 5.000 que tienen menos de 1.000 habitantes y una dotación de personal acorde con las necesidades de tan escasa población.

neta sostenible. Este dato justifica sobradamente el análisis de las características de algunas figuras tributarias suficientemente representativas de la fiscalidad medioambiental, con el fin de contrastar determinados aspectos relevantes de su configuración con algunas nociones básicas de la dogmática jurídico-tributaria, así como con los aludidos principios constitucionales que informan nuestro ordenamiento tributario.

No debe desconocerse que, en nuestros días, los tributos se conciben como instrumentos jurídicos mediante los cuales se transfieren recursos dineros de unos ciudadanos que los tienen a otros que los necesitan. Por eso, el principio nuclear inspirador de nuestro ordenamiento tributario, plasmado en el apartado 1 del artículo 31 CE, es el de capacidad económica, por el cual los tributos deben recaer sobre quienes la ostentan, para poder atender así las necesidades de quienes carecen de ella. Partiendo de esta premisa irrenunciable, la fiscalidad medioambiental deberá obtener recursos de quienes sean, en todo caso, titulares de capacidad económica, cuando su comportamiento resulte «ecológicamente mejorable», para, con lo recaudado, poder abordar la reparación de los daños ocasionados en el medio ambiente<sup>4</sup>. De esta manera, la ordenación de los tributos deberá atender al referido principio constitucional (y también, naturalmente, a los otros que contempla el citado artículo 31 CE); así como tener presente la posibilidad que explicita el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 2º de la Ley General Tributaria (LGT), según el cual: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Si bien, en todo caso y a efectos del análisis subsiguiente que se va a llevar a cabo, es importante tener presente que los tributos no son sanciones, sino instrumentos de solidaridad social, por lo que debe analizarse si nuestro ordenamiento tributario de finalidad medioambiental es coherente con estas premisas que se acaban de exponer.

Ni que decir tiene que los principios, requisitos, mandatos y sugerencias de la CE y de las instancias europeas que se han recogido han de estar necesariamente presentes en la fiscalidad medioambiental española, de cuyas manifestaciones más relevantes y de su correspondiente valoración se va a dar cuenta a partir de ahora.

---

4 No es esta, precisamente, la línea argumental que refleja con frecuencia la jurisprudencia del TJUE, fiel seguidor del conocido principio «quien contamina paga», por el cual los costes de los residuos han de satisfacerse por el productor o por el poseedor de los mismos, debido a que han generado o poseído dichos residuos. Puede consultarse, a este respecto, las SSTJUE de 24 de junio de 2008, asunto C-188/07; de 16 de julio de 2009, asunto C-254/08, asunto C-254/08, y de 30 de marzo de 2017, asunto C-335/16.

## 1.2. Los impuestos estatales más relevantes con finalidad medioambiental

Un primer efecto del impulso de la fiscalidad medioambiental del Estado se refleja en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), cuyo apartado 6 de su artículo 29 contempla un tipo de gravamen incrementado del 30% —como se recordará, el tipo general de este impuesto es del 25%, según el artículo 25.1 LIS—, que se aplica a los contribuyentes cuya actividad económica sea la «exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos».

Sobre este mismo sector empresarial recae el gravamen previsto en la Ley 8/2015, de 21 de mayo, de Medidas en relación con la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos, en cuyo artículo 9 se describe la naturaleza del denominado Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados en los siguientes términos: «[...] es un tributo directo y naturaleza real que grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en el ámbito de aplicación del impuesto, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos». Es, pues, dada su naturaleza de impuesto directo —según el texto que se acaba de transcribir—, una superimposición del Impuesto sobre Sociedades, ya que recae sobre el mismo sector empresarial gravado en este último impuesto, cuyo fundamento, al menos «nominalmente», es la consecución de una finalidad ecológica. Sin embargo, ni para lo recaudado por este impuesto ni para lo obtenido por el incremento del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades —a que se hizo referencia en el párrafo anterior— se prevé la afectación a la cobertura de algún gasto con el que corregir o paliar los daños medioambientales —daños cuyos efectos negativos tampoco se miden, dándose por hecho que son «manifiestos»— producidos por los destinatarios de ambas normas fiscales. Su afectación constituiría un síntoma inequívoco —y podría ser también, ¿por qué no?, una condición inexcusable de todos los tributos que sean calificados de medioambientales— de la «sincera» vocación de protección ecológica de cualquier carga fiscal con esta finalidad.

Otros impuestos estatales, calificados asimismo de directos, son los contemplados en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética (en adelante, LMFSE). Dichos impuestos son los siguientes: el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, que regulan sus artículos 1 a 11; el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado (artículos 12 a 17 *quater*) y de Residuos

Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica (artículos 12 a 14 y 18 a 18 *quarter*); y el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas (artículos 19 a 27). Además, el artículo 29 de la misma LMFSE añadió el artículo 112 *bis* al texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, en el que se establece un canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

Como sucedía con los anteriormente comentados Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, en ningún caso se alude en la LMFSE a la afectación de lo recaudado por este elenco de figuras impositivas a la cobertura de algún gasto de naturaleza medioambiental. A este respecto, el Preámbulo de la LMFSE se limita a decir que la misma «ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental». Es más, a continuación, al mencionar concretamente al primero de los impuestos citados —esto es, al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante IVPEE)—, el mismo preámbulo se refiere expresamente a la finalidad de «favorecer el equilibrio presupuestario», objetivo muy relevante en el año 2012 de aprobación de la LMFSE, pero que excluye la posibilidad de una afectación específicamente medioambiental de lo que se recaude por el citado IVPEE. Y, aunque en el resto del comentado preámbulo se mencionan los costes del Estado por sus actuaciones de control y de mantenimiento de los planes de emergencia nuclear, en ningún caso se alude siquiera a la posibilidad de mejorar estos servicios con lo recaudado por los reseñados impuestos de esta LMFSE. Expresamente, su disposición adicional segunda, reguladora de los «costes del sistema eléctrico», se refiere a que en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico, previstos en el artículo 13 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, un importe en el que se deberá incluir: «La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley». Sin embargo, es evidente que lo recaudado por los impuestos establecidos en la LMFSE —su título III recogió también una serie de modificaciones en los Impuestos Especiales, a los que se aludirá después— no se afecta a paliar ninguno de los hipotéticos daños medioambientales generados por las actuaciones sujetas a ellos. Aunque tampoco se da noticia de estimación alguna de los «efectos negativos en el medio ambiente»; ni se ha evaluado después si el comportamiento de los productores y consumidores se ha inclinado en favor de las producciones o

consumos «más respetuosas con el medio ambiente», aspectos ambos a que alude, como se indicó, el Reglamento 800/2008 de la Comisión Europea.

Estas mismas «sospechas» en cuanto a la «insinceridad» medioambiental del conjunto de los impuestos contemplados en la reiteradamente aludida LMFSE se han revelado también tanto en las instancias jurisdiccionales españolas como en las de la UE, respecto de alguna de sus figuras impositivas como IVPEE, los Impuestos sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica, y el denominado Canon por la Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica. Concretamente, respecto del primero de ellos —el IVPEE—, que es el de mayor capacidad recaudatoria —con más del 80% del total de lo recaudado por los impuestos de los títulos I y II de la LMFSE—, conviene recordar que el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019, ya planteó ante el TJUE, al amparo de lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE, una serie de cuestiones prejudiciales atinentes, en lo que aquí interesa, a la cuestión de si realmente el IVPEE es un impuesto medioambiental o si «persigue una esencial finalidad recaudatoria». Así pues, las señaladas «sospechas» las comparte también el mencionado Auto, sospechas que a su vez explicitan y respaldan el fundamento de la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE a que se acaba de aludir. Y, en relación con los citados Impuestos sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica, el Auto del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2016, que resolvía el recurso de casación 3240/2014, señaló que no es indiscutible la relación entre los hechos imposables y el impacto medioambiental, que ni las exenciones y supuestos de no sujeción incentivan en la realización de tareas menos contaminantes y que «las necesidades que se pretenden subvertir están ya cubiertas... ni siquiera queda la recaudación por estos impuestos afectada...». Cuestionamiento extensible en los mismos términos respecto del Canon por la Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica, y sobre su compatibilidad con el principio de no discriminación del mercado interior de la electricidad, a que impele la Directiva 2009/72/CE.

Como era de esperar, también la finalidad medioambiental «inspira» la regulación de relevantes impuestos indirectos, entre los que resultan muy significativos los denominados Impuestos Especiales, regulados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que, como es sabido, son compatibles con el IVA. Responden a esta naturaleza el Impuesto sobre Hidrocarburos (capítulo VII del título I), el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (título II), el Impuesto Especial sobre el Carbón (capítulo I del título III) y el Impuesto Especial sobre la Electricidad (capítulo II del título III). Respecto

del primero de ellos, el de Hidrocarburos, ya en la Directiva 2003/96/CE, de 13 de abril, sus tipos impositivos diferenciaban los diversos productos gravados, pero en ningún caso tenía en cuenta su impacto medioambiental, por lo que proponía, sin que prosperara su propuesta, que se estableciera un tipo específico ligado a las emisiones de CO<sub>2</sub>. El Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte sí distingue en su articulación los efectos contaminantes de los vehículos —lo que ha supuesto una disminución de su capacidad recaudatoria, dicho sea de paso—, si bien es cierto que los más ecológicos son, a la vez, los vehículos más nuevos y también más caros, lo que suscita la fundada posibilidad de contravención de las exigencias del principio de capacidad económica. En cuanto al Impuesto Especial sobre el Carbón, su estructura sí parece fiel a su finalidad medioambiental, al establecer como referencia de su carga impositiva el valor energético del carbón, pero cuyo mayor (e irremediable) inconveniente es que desincentiva aún más su producción en las socialmente muy castigadas regiones mineras de España. El Impuesto Especial sobre la Electricidad se cuantifica con remisión a lo previsto en el IVA, por lo que el dato más relevante que se toma como referencia es «el importe total de la contraprestación» (artículo 78.Uno LIVA), que no distingue la procedencia, más o menos ecológica, de la fuente generadora de la electricidad; además de contemplar la importante reducción del 85% de la base en favor de los grandes consumidores industriales, lo que responde al razonable deseo de supervivencia económica de estos productores, pero ignora flagrantemente su pretendida finalidad medioambiental. Por último —aunque no es en sentido estricto un Impuesto Especial—, debe darse cuenta, entre la relación de impuestos indirectos estatales que declaran obedecer al cumplimiento de un fin ecológico, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, regulado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, tal y como se plasma expresamente en su artículo 5.Uno, que lo describe como «un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico»; y que, además, configura las tarifas, en el apartado once del mismo artículo 5, en función del «potencial de calentamiento atmosférico», en lo que debe interpretarse como una señal de coherencia con su declarado fin medioambiental.

Aunque no todos de igual manera, la configuración de los impuestos indirectos estatales a que se acaba de hacer referencia deja serias dudas sobre la coherencia de su regulación con la finalidad de protección ecológica con que se pretende justificar su establecimiento. En muchos de ellos, en efecto, su propia regulación olvida tal finalidad, de manera que su cuantificación no toma en consideración los efectos contaminantes de los productos gravados. En otros casos, esa regulación, más respetuosa con el

fin medioambiental, pone en cuestión las exigencias del principio constitucional tributario de referencia como es el de capacidad económica. Y, por último, tampoco aparecen en su regulación referencias explícitas a la afectación de lo recaudado por dichos impuestos, afectación que debería estar dirigida a paliar el pernicioso efecto medioambiental con que se pretende justificar su propia existencia; como tampoco se recogen estimaciones (a veces ni siquiera alusiones) a esos efectos dañinos, y aún menos a la reconducción de la producción o el consumo de los productos gravados por otros más respetuosos con la preservación de la naturaleza.

En cuanto recogidos en una ley del Estado y presentes en la mayor parte de su territorio, pueden considerarse estatales los impuestos regulados en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), norma que contempla también algunas medidas dirigidas a la citada protección medioambiental, de las que se va a dar cuenta muy sintéticamente.

El artículo 74.5 TRLHL prevé la posibilidad de una bonificación potestativa del 50% en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en favor de quienes tengan «instalados sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol». Otra bonificación de esa misma cuantía y análoga naturaleza se prevé en el artículo 88. 2.c) del mismo TRLHL en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, incluyendo, además, entre las actuaciones fiscalmente incentivadas las que se plasmen en un plan de transporte eficiente para los trabajadores de las empresas.

El repaso por alguno de nuestros más representativos tributos locales medioambientales o ecológicos ha de continuar por el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IMVTM), del citado TRLHL, cuyo artículo 95, regulador del IMVTM, establece, en su apartado 1, la posibilidad de que las ordenanzas fiscales contemplen una bonificación de hasta el 75% según la clase de carburante que consuma el vehículo «en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente» (letra a), así como una bonificación de hasta ese mismo porcentaje «en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente» (letra b). Pero a nadie se le oculta que los carburantes y motores menos contaminantes son los de los vehículos más modernos y costosos, lo que significa que quienes pueden disfrutar de esas bonificaciones son quienes tienen más capacidad adquisitiva (o sea, económica), ya que son los titulares de los vehículos de mayor valor patrimonial; y quienes no disfrutan de ellas son los que difícilmente pueden asumir el coste de adquirir y mantener esos vehículos nuevos y menos contaminantes, precisamente porque, como se infiere de lo que se acaba de

indicar, su capacidad adquisitiva (económica) es menor y no se lo permite. La certeza de los antedichos asertos, que muy extrañamente tendrá excepciones, justifica el que se ponga en duda el sometimiento de las referidas bonificaciones del IMVTM a las exigencias del principio constitucional de capacidad económica, sin que la relatada flagrante contravención pueda justificarse por su pretensión de dar cumplimiento a un fin constitucional como lo es, incuestionablemente, el de la protección del medio ambiente, aunque, como se recordará, la posibilidad de que los tributos, además de recaudar, puedan atender a la realización de alguno de los fines de la Constitución, se prevé expresamente en el transcrito párrafo segundo del apartado 1 del artículo 2º LGT. Porque la pretensión de alcanzar algún objetivo o fin de los previstos en el texto constitucional ha de estar supeditada, en todo caso, a que la regulación de cada una de las figuras de nuestro sistema tributario no infrinja frontalmente el mencionado principio constitucional de capacidad económica que ha de informar inexcusablemente, como es bien sabido, la configuración de todos los tributos. Incentivar con dinero público la renovación del parque de vehículos parece una medida preferible para la consecución del objetivo constitucional de protección del medio ambiente, y una parte del dinero público destinado a este fin podría provenir, precisamente, de una adecuada ordenación jurídica del IMVTM que tuviera en cuenta el valor patrimonial de los vehículos sujetos a este impuesto. Y es evidente, asimismo, que una regulación del IMVTM escrupulosamente cumplidora del principio de capacidad económica podría ser más apropiada que la actual para conseguir la preservación del medio ambiente, ya que los dueños de los vehículos más antiguos y, en consecuencia, más contaminantes, habrían de ser, en su mayor parte, los destinatarios de los incentivos económicos dirigidos a la renovación del parque automovilístico, pudiendo así desprenderse de sus vehículos contaminantes y adquirir otros más nuevos y respetuosos con el medio ambiente.

### **1.3. Los impuestos autonómicos más relevantes con finalidad medioambiental**

En la mayoría de los alrededor de ochenta impuestos propios de las comunidades autónomas (CC. AA.) se pretende justificar su aprobación en el logro de un fin medioambiental o ecológico, aunque, como se verá, su contenido cuestiona a veces, muy fundadamente, esta justificación; lo que se va a poner de manifiesto con la mera relación de los citados impuestos que se recoge a continuación, relación que deberá considerarse orientativa, dada la posibilidad de que, cuando este comentario llegue a manos del lector, haya podido ser objeto de más de una modificación.

En Aragón se contemplan los impuestos sobre la contaminación de las aguas, sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada, medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, medioambiental sobre las grandes áreas de venta y medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. En Andalucía se aplican los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera, sobre vertidos a las aguas litorales, sobre el depósito de residuos peligrosos y sobre las bolsas de un solo uso. En Asturias hay impuestos sobre las afecciones ambientales del uso del agua, sobre grandes establecimientos comerciales y sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Canarias se regulan el canon de vertido y el impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo. En Cantabria se contemplan el canon del agua residual y el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Castilla-La Mancha se han establecido el canon eólico y el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Cataluña hay una generosa relación de ellos, como es el caso de los cánones del agua, sobre la deposición controlada de residuos municipales, la incineración de residuos municipales, de residuos de la construcción y de residuos industriales, así como los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre las estancias en establecimientos turísticos, sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria, sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. En la Comunidad Valenciana se han aprobado el canon de saneamiento y los impuestos sobre las grandes áreas de venta, sobre actividades que inciden en el medio ambiente, sobre la contaminación de las aguas, sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada y sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. En Extremadura se contemplan el canon de saneamiento y los impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y sobre la eliminación de residuos en vertederos. En Galicia el canon del agua y el eólico y los impuestos sobre la contaminación atmosférica, compensatorio ambiental minero y sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada. En las Islas Baleares se han aprobado los cánones sobre saneamiento de aguas y sobre el vertido y la incineración de residuos, y el impuesto sobre las estancias turísticas. En La Rioja se aplican el canon de saneamiento y los impuestos sobre la eliminación de residuos en vertederos y sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas y telemáticas. Y en la Región de Murcia el

canon de saneamiento, y los impuestos sobre vertidos a las aguas litorales, sobre el almacenamiento o depósito de residuos y por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.

La relación de los impuestos medioambientales o ecológicos de las CC. AA. que se acaba de mostrar corrobora, como se anunció, el elevado porcentaje de los mismos respecto del total de los impuestos propios de las referidas CC. AA. A la vez que es posible observar el significativo número de los que, de entre ellos, recaen sobre la eliminación de residuos en vertederos u otras situaciones similares, lo que justifica que se centren en estos impuestos las consideraciones generales que se exponen a continuación.

Sorprende desde un primer momento que los citados impuestos propios de las CC. AA. recaigan sobre lo que parece un inobjetable comportamiento ecologista, tanto de quienes gestionan esos depósitos como de quienes trasladan a ellos los residuos que inevitablemente genera el desarrollo de su respectiva actividad personal o económica. Y lo mismo cabe decir de, entre otros, los gravámenes que recaen sobre la incineración de residuos para eliminarlos, o sobre los vertidos legales y necesarios de aguas residuales y demás desechos, así como sobre las emisiones de gases contaminantes, siempre y cuando se trate de actividades ineludibles que se desarrollen legalmente. Esta conclusión se desprende de la incuestionable apreciación de que resulta más ecológico y respetuoso con el medio ambiente trasladar los antedichos residuos a vertederos legales que lo contrario, o sea, que no hacerlo. De donde es posible inferir también la dificultad —por no decir imposibilidad— de compatibilizar estos impuestos con, entre otros, el principio constitucional de capacidad económica, ya que todos ellos gravan comportamientos que en nada reflejan una capacidad económica adicional a la que sea específica de su respectiva actividad económica; a la par de resultar, como se ha significado, unos comportamientos cumplidamente respetuosos con el medio ambiente. Y otro tanto cabe decir del proceder, en las antedichas condiciones, de quienes gestionan los mencionados depósitos.

Uno de los motivos con los que se pretende justificar el establecimiento de la modalidad de impuesto a que se ha venido haciendo referencia es el que las normas que los regulan aluden a que tiene como finalidad «fomentar el reciclado y la valorización de los residuos». Pero no puede decirse que, con el establecimiento de un gravamen de naturaleza impositiva —más comprensible, aunque tampoco precisamente pro ecológico, sería la exi-

gencia de una tasa<sup>5</sup>—, que recae sobre los aludidos residuos, se persigue incentivar su reciclado y su valorización, dado que, en la mayoría de los casos, su regulación no contempla una carga impositiva superior cuando efectivamente se lleva a cabo la eliminación de residuos susceptibles de ser reciclados y valorizados. Y ello es debido a que dicha regulación prescinde con frecuencia de diferenciar el montante del impuesto en estos casos y cuando los residuos no son susceptibles de la posibilidad de reciclarlos; pese a que resulta obvio que lo coherente sería liberar del gravamen a quienes reciclan, y también a quienes se desprenden de residuos que no sean susceptibles de ser reciclados y los depositan en un vertedero legal.

Pero tampoco cabe desconocer que la posibilidad de reciclar los residuos no es concebible en algunos casos, aunque sean susceptibles de reciclarse. Ello acontecerá en la mayoría de las ocasiones en las que los residuos se generen por quienes no desarrollen actividades empresariales, como sucede en el supuesto en que acometen, por ejemplo, el derribo del tabique de una casa, ya que ni con la mayor de las convicciones ecologistas puede pensarse que en estos casos es asumible proceder a tal reciclaje. Otro supuesto en el que tampoco es posible «descifrar» el proclamado fin medioambiental de la referida modalidad de impuestos es cuando estos recaen sobre unos depósitos legales cuya gestión sea competencia, por ejemplo, de las entidades locales, porque la asunción de esa competencia gestora denota ya un compromiso con el medio ambiente mayor que el desentenderse de ella; lo cual puede ser aún más meritorio (a la par que tributariamente paradójico), si esas mismas entidades son titulares de las instalaciones donde se lleva a cabo el depósito, porque su construcción vuelve a expresar un loable compromiso en favor del medio ambiente — que además, por lo general e incomprensiblemente, suele llevar aparejado el coste político del rechazo del vecindario—, que se «premia», paradójicamente, con la exigencia de este impuesto.

Otra figura impositiva no menos sorprendente es la que se refiere a los denominados cánones eólicos, contemplados en varias CC. AA. y entre ellas la de Castilla y León, que lo regula en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de Tributos Propios y Cedidos en dicha comunidad autónoma (en adelante, TRTPCCYL). La elección de esta norma como re-

---

5 Cabe significar que la Sentencia del TJUE de 30 de marzo de 2017, asunto C-335/16, señala: «En el Estado actual del Derecho de la Unión, no existe ninguna normativa que adoptada sobre la base del artículo 192 del TFUE que imponga a los Estados miembros un método concreto respecto de la financiación del coste de eliminación de los residuos urbanos, de modo que dicha financiación puede garantizarse, a elección del Estado miembro de que se trate, indistintamente mediante una tasa, un canon o cualquier otra modalidad».

ferencia se debe, además de por mi vinculación territorial con Castilla y León, a la abundancia de las instalaciones sobre las que recae el referido gravamen.

El citado TRTPCCYL contempla, en efecto, en el capítulo I de su título II, el denominado «Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía». Se trata —pese a su enunciado en singular— de tres impuestos diferentes, y respecto del que recae sobre los «parques eólicos» —similar a los de otras CC. AA., como Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Galicia o La Rioja—, su hecho imponible se describe, en el artículo 51.1.b) del TRTPCCYL, como: «La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los suministros de energía eléctrica de alta tensión en el territorio de la Comunidad de Castilla y León». Pero a cualquiera se le alcanza que la afección visual no es *per se* manifestación alguna de capacidad económica, y desde luego no es una forma de contaminación de las definidas en la citada Directiva 2010/75CE; sin olvidar que, paradójicamente, los parques eólicos son una fuente de energía limpia, aunque resulten, desde luego, antiestéticos y posiblemente dañinos para algunas especies de aves.

La regulación de las figuras impositivas análogas a las de las otras cinco CC. AA. tiene, como se ha indicado, un contenido sustancialmente idéntico al de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Así, en el caso de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el fondo para el desarrollo tecnológico de las energías renovables y el uso racional de la energía en Castilla-La Mancha, la particularidad más reseñable es que los tipos de gravamen, regulados en el artículo 8 de la citada Ley 9/2011, aun siendo también tipos de gravamen en sentido estricto, consisten en cantidades de dinero que se incrementan en función del número de aerogeneradores de que dispongan los parques eólicos, sin depender de la potencia de estos como acontece en el impuesto de la Comunidad de Castilla y León. Por su parte, la Ley 8/2009, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental, contempla, en el capítulo I de su título III, el denominado canon eólico, que tiene, asimismo, una regulación sustancialmente idéntica a la del impuesto castellanoleonés, con la salvedad de los tipos de gravamen que se incrementan, como en el caso de Castilla-La Mancha, en función del número de aerogeneradores de los parques eólicos; y también difiere del impuesto castellanoleonés la regulación de las bonificaciones en la cuota, que se contemplan en el artículo 16 de la citada Ley 8/2009, ya que, en el caso de este canon de Galicia, se pretende favorecer la instalación de nuevos aerogeneradores con mayor potencia en los parques eólicos preexistentes, promoviendo la «sustitución total o

parcial de los aerogeneradores de mayor potencia, y que den lugar a una reducción efectiva de las unidades de aerogeneradores». Por último, la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos contempla, en su capítulo II, el «Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas», figura esta que contempla también como hecho imponible «el impacto visual y medioambiental», si bien en este caso no es objeto de gravamen la afección visual que produzcan dichos aerogeneradores, sino los otros elementos a que se acaba de hacer referencia al transcribir el enunciado del impuesto, lo que permite llegar a la conclusión de que lo que tienen en común esta figura impositiva y las tres anteriores es el gravamen del «impacto visual» que se genera, y que, para concluir el análisis que se ha venido haciendo, se va a evaluar a continuación.

Sin poder entrar en otros pormenores del contenido de las regulaciones que se acaban de exponer, llama la atención el dato incontestable de que la fuente de energía que producen los aerogeneradores busca, precisamente, sustituir otras fuentes más dañinas para el medio ambiente. No parece, pues, coherente gravarlas con un impuesto nominalmente ecológico que se pretende fundamentar en un daño como el de la «afección visual». Además, es difícilmente argumentable que una «afección» de cualquier tipo (incluidas, por lo tanto, las visuales) pueda legitimar el establecimiento de un tributo, puesto que es esta una característica de los aerogeneradores y de las demás instalaciones objeto de gravamen que no reflejan capacidad económica alguna, obviando así palmariamente las exigencias más elementales del cumplimiento de este principio y contraviniendo, en consecuencia, nuestra Constitución. Fundamentar la posibilidad de establecer un tributo en la «afección visual», abre, eso sí, unas amplias posibilidades de establecer nuevos gravámenes. Figuras de esta naturaleza podrían recaer sobre los edificios, las cadenas de televisión e incluso las personas, aunque dada la especial subjetividad que, en este último caso, comporta dilucidar la susodicha «afección», habría que recurrir, tal vez, a los expertos de los concursos de belleza. Y si no se extiende el establecimiento de esta modalidad de gravámenes a las demás situaciones en que se produzca el referido «daño visual», se podría argüir también la contravención por nuestro ordenamiento tributario del principio de generalidad, principio que contiene, como es bien sabido, el término «todos» del artículo 31.1 de nuestro texto constitucional.

Una referencia, que puede considerarse anecdótica, pero que pone claramente en cuestión la «insinceridad» de su pregonada finalidad medioam-

biental, es la que refleja el contenido de la Ley 2/2016, de 30 de marzo, reguladora de otra figura impositiva, concretamente del denominado «Impuesto sobre estancias turísticas de las Illes Balears». Es reseñable, a este respecto, lo establecido en los apartados a) y b) del número 2 del artículo 13, regulador de la «cuota tributaria», el primero de los cuales establece «una bonificación del 75% sobre la cuota íntegra para las estancias turísticas que se realicen en temporada baja»; entendiendo por tal, según el número 3 de ese mismo artículo 13, «el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de cada año y el 30 de abril del año siguiente». Por su parte, la letra b) de ese mismo artículo 13.2 contempla «una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra —o, en su caso, minorada por la aplicación de la bonificación anterior— correspondiente a los días noveno y siguientes en todos los casos de estancias en un mismo establecimiento turístico superiores a los ocho días». Una norma que alude, en su exposición de motivos, a que la actividad turística ha generado «una explotación excesiva de los recursos territoriales y medioambientales», y también a que «la atención al medio ambiente y la lucha contra el cambio climático tienen que convertirse en acciones preferentes de los poderes públicos, que intentan despertar la conciencia ciudadana para que el medio natural sea respetado y se preserve de actuaciones perturbadoras de su equilibrio natural», para tratar así de justificar la aprobación de la referida Ley 2/2016, es evidente que se contradice frontalmente con el reconocimiento de las mencionadas bonificaciones de hasta el 75% para las estancias en temporada baja y del 50% cuando las estancias sean superiores a ocho días, con la reseñada posibilidad de que al resultado de la primera bonificación se le deberá añadir el de esta última cuando la estancia supere esos ocho días.

Parece oportuno recoger, para terminar este estudio, exponer siquiera sean unas breves consideraciones relativas al significado y alcance del principio —más bien, eslogan— «Quien contamina paga», al que se recurre para justificar, especialmente en el ámbito institucional y territorial de la Unión Europea, los impuestos ecológicos, sobre todo porque el enunciado literal del susodicho principio, que no es en rigor un principio impositivo, y del que, por lo tanto, tampoco sería posible extraer el debido fundamento en nuestro texto constitucional. Es evidente, en efecto, que el verbo «contaminar» no es *per se* expresivo de la capacidad económica de quien contamina, y que, en consecuencia, no puede legitimar el establecimiento de ningún impuesto. Por otra parte, y como es sabido, el presupuesto de hecho de esta última modalidad de tributo no contempla la realización de actuación administrativa alguna, o sea, de ninguna actividad o cesión de bienes por parte de la Administración en favor de quienes están obligados a satisfacer los impuestos. Estos son, por eso, indiscutiblemente ingresos «contributivos», dirigidos a financiar los gastos indivisibles y, en consecuencia,

quienes los satisfacen no pueden exigir jurídicamente nada a cambio de su «contribución».

Sin embargo, la prestación por los entes públicos en régimen de derecho público de algún servicio dirigido a paliar o evitar la contaminación que se genera puede indiscutiblemente legitimar el cobro de una tasa, al igual que la realización de los otros presupuestos de hecho que, al menos en nuestro ordenamiento, son susceptibles de originar la exacción de esta última modalidad de tributos o de una contribución especial. Pero debe reiterarse que para dar lugar a alguna de estas exacciones de naturaleza retributiva habrá de cumplirse alguno de los presupuestos de hecho con las que nuestro ordenamiento jurídico configura a las tasas y a las contribuciones especiales. Y desde luego, resulta innegable que estos son supuestos que responden a la legítima finalidad de cubrir los gastos divisibles que comportan las antedichas actuaciones administrativas generadoras de estas dos últimas modalidades de tributos.

Es posible, naturalmente, que la contaminación se produzca infringiendo la ordenación jurídica que lo regula, supuestos en los que procederá la aplicación de las correspondientes sanciones. Pero es obvio que en estos casos se está «reprimiendo» legítimamente la contaminación ilegal, pero no se está pretendiendo directamente «contribuir» a financiar los costes de la Administración por las actuaciones llevadas a cabo para controlar y/o minorar las actuaciones contaminantes.

En nuestro ordenamiento y en el de la Unión Europea se contemplan figuras impositivas que, sin vulnerar el principio de capacidad económica, pretenden contraer legítimamente los consumos agresivos con el medio ambiente. Es el caso proverbial del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales cuando gravan, por ejemplo, el consumo de los hidrocarburos, del carbón o de la electricidad. En conclusión, cualquier medida fiscal no puede articularse desairando los criterios y principios generales que ordenan la regulación de los tributos, porque es evidente que «el fin no justifica los medios», proverbio aplicable también ¿por qué no? al fin medioambiental. Articular unos tributos supuestamente ecológicos, como se viene haciendo en buena parte de los supuestos que han sido analizados, significará persistir en la irracionalidad y cooperar, por ende, a la perspectiva pseudorreligiosa que con frecuencia transmite la parafernalia mediática pregonera del cambio climático y transmisora del sentimentalismo —que no de la racionalidad— ecologista.

## 1.4. Bibliografía

García Martínez, A. (2024). «La experiencia francesa e italiana en el establecimiento de gravámenes por la recogida de residuos sólidos urbanos de acuerdo al principio de pago por generación». En B. García Carretero (Coord.), *Tasas y tarifas de residuos y otras prestaciones ambientales con incidencia local* (pp. 115-150). IEF.

# La cooperación fiscal internacional y el cambio climático

Eva María Márquez Campón

## 2.1. Introducción: la consideración del cambio climático como un problema a atajar con medidas tributarias

En la lucha contra el cambio climático y como fórmula de frenada del proceso de deterioro del ecosistema, prácticamente todos los países han establecido medidas fiscales. Así, en los sistemas tributarios domésticos hallamos ejemplos de tributos ambientales, la mayoría del tipo *Piguvian tax* y fundamentados en el principio de «quien contamina paga» que desincentivan el consumo energético ineficiente (favoreciendo el uso de energías limpias o basadas en recursos renovables en detrimento del uso de combustibles fósiles u otros recursos más contaminantes) o se formulan como impuestos que recaen sobre la fabricación, el uso o la emisión de agentes contaminantes (carbono y gases efecto invernadero, plásticos, vertidos contaminantes, etc.).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Un repaso a diferentes modelos de este tipo de imposición lo encontramos en los recién presentados (16 de octubre de 2024 en la 29ª sesión del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Tributaria) documentos Annex C-1 to E/C.18/2024/CPR.33 y Annex C-2 to E/C.18/2024/

A nivel europeo, la Comisión ha manifestado la utilidad de los tributos para conseguir la reducción de emisiones y, por tanto, la relación directa entre la imposición medioambiental y la lucha frente al cambio climático<sup>2</sup>. De hecho, la regulación europea sobre la imposición de la energía está enfocada a los objetivos climáticos asegurando que la tributación sobre los hidrocarburos para motores y calefacciones y la electricidad tenga en cuenta el impacto de estos consumos en nuestro medio ambiente y en nuestra salud. La revisión de la Directiva sobre tributación de la energía (Energy Taxation Directive, ETD) trata de evitar en el seno de la Unión los perjuicios de la competencia en la tributación de las energías, incentivando el uso de energías renovables y limpias. La presión fiscal se incrementa para los que siguen usando energías malas. Para ello, por ejemplo, se eliminan anticuadas exenciones y otros incentivos<sup>3</sup> por el uso de combustibles fósiles (en el transporte marítimo o aéreo). Se busca además acelerar y dar seguridad a las inversiones en tecnologías verdes y renovables en el largo plazo.

Así mismo, los países de la OCDE han sido conscientes de la utilidad de las políticas fiscales en la estrategia medioambiental<sup>4</sup>. Se recomienda en particular la retirada de subvenciones medioambientalmente perjudiciales y el uso más sistemático de ecotasas, cargas y otros instrumentos económicos para adecuar los precios y así influir en el comportamiento de consumidores y fabricantes<sup>5</sup>. La tributación de la energía es un ejemplo de ello y, de hecho, aunque se ha ido muy lento en la introducción de medidas tributarias domésticas efectivas para incentivar el uso de las energías limpias y propulsar la transición energética, la reforma fiscal del combustible va mostrando levemente los primeros resultados. Según la OCDE, pese a que los impuestos se encuentran entre las herramientas más efectivas para mitigar los impactos negativos del uso de la energía, la mayoría de las emisiones no se gravan a niveles que consigan reducir el consumo de energía y limiten el cambio climático. La proporción de emisiones sujetas a un impuesto sobre el carbono ha ido en constante aumento, sobre todo en

---

CPR.33 del subcomité de tributación medioambiental del UNTAXCO. Contienen, respectivamente, un análisis de varias figuras de tributos ambientales (Other Environmental Measures than Carbon Taxes), así como un inventario muy ilustrativo de tipos de tributos ambientales (Inventory of Select Environmental Taxes and other Measures).

- 2 En la nueva versión de la Energy Taxation Directive (ETD) se expresa claramente que «Taxation initiatives at both EU and Member State level can help us reach our climate policy goals by encouraging a switch to cleaner energy, more sustainable industry and more environmentally friendly choices, as part of a socially fair green transition» (Comisión Europea, 2021, p. 1) (OCDE, 2001).
- 3 Es cierto también que ha habido excepciones a este criterio en el año 2022, sobre todo por las exorbitantes subidas de las energías por restricciones en el abastecimiento provocadas por la guerra de Ucrania.
- 4 La Estrategia Medioambiental de la OCDE para la Primera Década del Siglo XXI fue adoptada por los ministros de Medio Ambiente de la OCDE el 16 de mayo de 2001.
- 5 OCDE, 2001, p. 18.

los últimos años, pero no siempre el gravamen se corresponde al coste para el medio ambiente<sup>6</sup>.

Naciones Unidas ha proclamado la estrecha relación entre las políticas fiscales y la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS, en inglés, Sustainable Development Goals, SDGs)<sup>7</sup>, entre los que destacan sobremanera los objetivos relacionados con la lucha frente al cambio climático y la preservación del planeta<sup>8</sup>. La determinante relación entre los tributos como la herramienta principal para conseguir los ODS ha sido subrayada en múltiples ocasiones<sup>9</sup>. Así, en la Agenda Addis Abeba (Naciones Unidas, 2015) se resalta no solo la importancia de fortalecer el funcionamiento de los sistemas tributarios nacionales, sino también la cooperación fiscal internacional para conseguir corregir las fallas que facilitan el escape de bases impositivas y minoran la movilización de los recursos necesarios para que la meta del desarrollo sostenible pueda alcanzarse.

El trabajo del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales (United Nations Tax Committee, UNTAXCO)<sup>10</sup> es ejemplo de esto, pues ayuda sobre todo a los países en desarrollo a movilizar recursos internos para el desarrollo sostenible ampliando sus bases tributarias, fortaleciendo la Administración fiscal y ayudando a frenar la evasión y elusión fiscal. De hecho, para propiciar la movilización de recursos internos, trabajan sobre diferentes áreas impositivas incluyendo, entre otras, la tributación de las industrias extractivas y la imposición ambiental<sup>11</sup>.

---

6 Véase OECD (2018).

7 Resolución 70/1 (United Nations, 2015). Y también la íntimamente relacionada Resolución 69/313 (Naciones Unidas, 2015).

8 De hecho, en materia medioambiental los ODS han de entenderse como la premisa para el desarrollo del Acuerdo de París (Naciones Unidas, 2015). Y aunque realmente los 17 objetivos se interrelacionan entre sí e integran la idea única de desarrollo sostenible, en materia climática y medioambiental, destacan el objetivo 5, aguas limpia y saneamiento; el 7, energía asequible y no contaminante; el 13, acción por el clima, y los 14 y 15, vida submarina y vida de ecosistemas terrestres.

9 De hecho, en materia medioambiental los ODS han de entenderse como la premisa para el desarrollo del Acuerdo de París (Naciones Unidas, 2015). Y aunque realmente los 17 objetivos se interrelacionan entre sí e integran la idea única de desarrollo sostenible, en materia climática y medioambiental, destacan el objetivo 5, aguas limpia y saneamiento; el 7, energía asequible y no contaminante; el 13, acción por el clima, y los 14 y 15, vida submarina y vida de ecosistemas terrestres.

10 El mandato original (ECOSOC, 2004). Se trata de un grupo de 25 expertos de diversa índole en materia tributaria que han sido elegidos por su experticia en la materia y no representan a sus países de origen. Proceden mayoritariamente de las correspondientes Administraciones tributarias nacionales y tienen gran experiencia en la negociación de tratados. La Resolución de la Asamblea General (Naciones Unidas, 2015) determina que los miembros del Comité sean elegidos por la Secretaría General tras haber sido nominados por los diferentes Estados miembros. La vigente composición, en la Nota de la Secretaría General (Naciones Unidas, 2021). Por su parte, los miembros de las diferentes subcomisiones pueden consultarse en <https://www.un.org/esa/ffd/taxcommittee/tc-current-subcommittees.html>.

11 Naciones Unidas, 2022, p. 4, párrafos 16 y 17.

Y es que los impuestos sirven para prácticamente todos los objetivos de desarrollo sostenible, pues generan los recursos que financian las acciones que los apoyan:

- Fomentan la solidaridad y el crecimiento económico.
- Influyen en el comportamiento y las decisiones de las personas, lo que tiene beneficios en los sistemas de salud, las políticas de género y en la protección del medio ambiente.
- Y, finalmente, los sistemas tributarios justos facilitan la consciencia fiscal de los contribuyentes y fortalecen el contrato social<sup>12</sup>.

También en el seno de las Naciones Unidas, el recientemente finalizado trabajo del Comité Ad Hoc (Ad Hoc Committee, AHC) creado<sup>13</sup> para la redacción del borrador de los Términos de Referencia de la Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional (Draft of the Terms of Reference of the Framework Convention on International Tax Cooperation, TOR of FC) se ha referido a esta conexión. De hecho, los Términos de Referencia aprobados:

- Sostienen en el Preámbulo que la Convención Marco ha de reflejar las resoluciones que contienen las agendas de desarrollo sostenible.
- Citan entre los Principios de la Convención una perspectiva holística de desarrollo sostenible que abarque de manera equilibrada e integrada los aspectos de las políticas económicas, sociales y ambientales.
- Y, entre los cometidos de la Convención, mencionan que la cooperación fiscal internacional ha de contribuir al logro del desarrollo sostenible en sus tres dimensiones: económica, social y ambiental, de manera equilibrada e integrada<sup>14</sup>.

De esta manera, los tributos se convierten en armas idóneas frente al cambio climático, pues son instrumentos que facilitan la transición de los com-

---

12 La Plataforma de Colaboración Tributaria (integrada por Naciones Unidas, la OCDE, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional) afirma que «Taxation is a significant factor in 10 of the 17 SDGs» y que «Making progress on taxation is therefore vital for achieving the SDGs», véase Banco Mundial, 2018, p. 9.

13 Resolution Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations (Naciones Unidas, 2023).

14 Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation (United Nations, 2024). Aprobados por el AHC el 16 de agosto de 2024. La aprobación por la Asamblea General de estos TOR, en el seno del 79º periodo de sesiones (United Nations, 2024, p. 5).

bustibles fósiles a combustibles más limpios, la reducción de la emisión de gases efecto invernadero y el ahorro de energía.

## **2.2. La multilateralidad y la cooperación entre los Estados como única fórmula efectiva para salvaguardar el planeta y alcanzar el deseado desarrollo sostenible**

Las medidas sobre fiscalidad ambiental introducidas en los últimos años de manera generalizada en los sistemas tributarios domésticos carecerían de eficacia si los países no sumaran todos los esfuerzos en la misma dirección. El planeta es uno y la naturaleza no entiende de fronteras. La lucha frente al cambio climático ha de aunarse en iniciativas conjuntas y, en este sentido, la cooperación fiscal internacional a diferentes niveles ha adquirido una importancia transcendental.

### **2.2.1. Nivel comunitario**

A escala europea, la sucesión de normas que atienden los problemas medioambientales y climáticos se ha ido acelerando desde 2019 en el marco del llamado Pacto Verde Europeo (European Green Deal, EGD)<sup>15</sup>.

De hecho, sobre todo a partir de 2021, tras la crisis provocada por la pandemia y en la implementación del Acuerdo de París, todos los Estados miembros se han comprometido a disminuir al menos en un 55% sus emisiones de carbono en 2030 y a alcanzar emisiones cero en 2050 (no contaminar nada, esto es, conseguir la denominada neutralidad climática)<sup>16</sup>. El Pacto Verde engloba una serie de planes y normas que contienen compromisos y tareas organizadas en diferentes líneas de actuación que convergen en una acción común de la Unión frente al cambio climático:

- Un Plan de transición energética: Plan REPowerEU<sup>17</sup>.
- Un mecanismo de corrección de precios del gas (Market Correction System, MCS)<sup>18</sup>.

---

15 Pacto Verde Europeo (Comisión Europea, 2019).

16 Reglamento por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática (Comisión Europea, 2021).

17 «REPowerEU trata de reducir rápidamente nuestra dependencia de los combustibles fósiles rusos acelerando la transición hacia una energía limpia y uniendo fuerzas para lograr un sistema energético más resiliente y una verdadera Unión de la Energía» (Unión Europea, 2022, p. 2).

18 European Commission, 2022.

- Un Plan Industrial del Pacto Verde (Green Deal Investment Plan, GDIP) para la era de cero emisiones netas<sup>19</sup> (Net-Zero Industry Act, NZIA).
- La Ley de restauración de la naturaleza (Nature Restoration Act, NRA)<sup>20</sup>: el pésimo estado de los ecosistemas naturales de Europa motiva la propuesta de la Comisión en el marco de la estrategia de biodiversidad de la UE para 2030 (Pacto Verde). Se busca adoptar medidas no solo para preservar, sino también para devolver balance y equilibrio a los espacios naturales de nuestro territorio<sup>21</sup>.

Como es obvio, llegar al objetivo de neutralidad implica la realización de una amplia gama de inversiones<sup>22</sup>. Precisamente el Plan de Inversiones del Pacto Verde Europeo atiende a esta necesidad y la UE ha dispuesto de una artillería de mecanismos de financiación en apoyo a los esfuerzos de inversión de las Administraciones regionales, las empresas y los ciudadanos:

- El Mecanismo para una Transición Justa se dirige a mitigar los efectos negativos de la transición climática en aquellas regiones y sectores más perjudicados por su dependencia de los combustibles fósiles..
- El Fondo Social para el Clima (Social Climate Fund, SCF) acompaña al ETS II<sup>23</sup>, con el fin de apoyar a los ciudadanos y las empresas vulnerables más afectados por la ampliación del régimen de comercio de derechos de emisión a los sectores de edificios y de transporte por carretera.
- El Fondo de Modernización, financiado con el 2% del total de la subasta de derechos de emisión (Emission Trading System, ETS) del período 2021-2030.
- El Fondo de Innovación, financiado también en el marco del ETS, financiará el desarrollo de tecnologías innovadoras de baja emisión de carbono (tecnologías y procesos en industrias de gran consumo de energía, en la captura, uso y almacenamiento de carbono, en energías renovables o en almacenamiento de energía).

---

<sup>19</sup> Comisión Europea, 2023. Así, el reciente Reglamento que establece un marco de medidas para reforzar el ecosistema europeo de fabricación de tecnologías de cero emisiones netas (Consejo Europeo, 2024).

<sup>20</sup> European Parliament and Council, 2024.

<sup>21</sup> Además, la regulación ayudará a la UE a cumplir con sus compromisos internacionales, en particular con el Marco Global de Biodiversidad (Naciones Unidas, 2022).

<sup>22</sup> El Banco de España estima un importe anual de más de 477.000 millones durante un periodo de 10 años (Banco de España, 2024, p. 29).

<sup>23</sup> Emission Trading System II.

- El Programa Horizonte Europa.
- El Programa LIFE que financiará proyectos en naturaleza y biodiversidad, economía circular y calidad de vida, mitigación y adaptación al cambio climático y transición a energías limpias.

Así mismo, a una escala supraeuropea, se apoya a países en desarrollo a reducir sus emisiones de GEI<sup>24</sup>, y se destinan fondos del presupuesto de la UE, del Fondo Europeo de Desarrollo y del Banco Europeo de Inversiones.

Pero los países de la Unión son los que han de contribuir a la provisión de los fondos (comunes) que sostienen y financian la ambiciosa meta de 2050 y es ahí donde entran en juego las directrices para las políticas fiscales ambientales de los Estados miembros<sup>25</sup>.

### 2.2.2. La OCDE

Desde el principio, la fórmula de acción climática de la OCDE<sup>26</sup> atiende a cooperación y a la integración conjunta de las cuestiones medioambientales en las políticas económicas de los Estados. Se definen diferentes objetivos:

- La integridad de los ecosistemas mediante una gestión eficaz de los recursos naturales, señalando a este efecto tres áreas prioritarias de actuación: el cambio climático, los recursos de agua dulce y la biodiversidad.
- El crecimiento económico ha de elaborar modelos de consumo y producción sostenibles acordes con las exigencias medioambientales en los sectores prioritarios, esto es, la agricultura, el transporte y la energía.
- La captación de datos: los miembros de la OCDE elaboran pequeños conjuntos de indicadores de síntesis y llevan a cabo acciones de observación medioambiental.
- La mejora de la comunicación al consumidor con más precisión en la información de los etiquetados de productos.
- Y el avance en la gobernanza y la cooperación en materia de medio ambiente a escala mundial.

---

24 Gases de efecto invernadero.

25 Consejo Europeo (2003). Su actualización, en European Commission (2021).

26 OCDE (2001).

En este sentido, la OCDE ha subrayado tanto la ampliación y el perfeccionamiento de los tributos ambientales y demás medidas fiscales relacionadas con la protección de la naturaleza (reducción de incentivos, por ejemplo)<sup>27</sup> como la cooperación entre los Estados como las claves para conseguir los objetivos climáticos comunes<sup>28</sup>.

### 2.2.3. Naciones Unidas

Sin duda, en los últimos dos años, hay que destacar los avances en sede de cooperación fiscal internacional llevados a cabo por las Naciones Unidas que, entre otros aspectos, buscan soluciones tributarias para la problemática del cambio climático como una de las tres dimensiones del desarrollo sostenible.

El Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria (United Nations Tax Committee, UNTAXCO) estableció el Subcomité de Tributación Ambiental durante su 23ª sesión<sup>29</sup>. Este grupo actúa en varias líneas<sup>30</sup>:

- La interacción de los impuestos al carbono con otras medidas nacionales.
- El papel de los impuestos al carbono y otras medidas en el apoyo a la transición energética.
- La interacción entre los impuestos al carbono y los programas de compensación de carbono.
- Los mecanismos de ajuste fronterizo de carbono y cómo los países en desarrollo pueden evitar efectos indeseados por la implementación de tales medidas en otras jurisdicciones.
- Otras medidas fiscales ambientales, aparte de los impuestos al carbono, que son relevantes para los países en desarrollo.

27 Para la OCDE: «La incorporación de la acción climática y ambiental en los procesos presupuestarios, fiscales y de planificación nacionales es fundamental para que las transiciones tengan éxito y sean equitativas» (2021, párrafo 20).

28 OCDE (2013, p. 70). Véase también OCDE (2021, párrafo 26).

29 Esta sesión se desarrolló en formato virtual (por las restricciones de la pandemia) del 19 al 28 de octubre de 2021.

30 Líneas de trabajo aprobadas durante la 24ª sesión del Comité desarrollada todavía virtualmente del 4 al 7 y del 11 al 12 de abril de 2022. E/C.18/2022/CRP9 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2022).

Obviamente, el trabajo del subcomité está alineado con los objetivos de desarrollo sostenible<sup>31</sup>: el ODS 13 (Acción por el Clima), el ODS 7 (Energía Asequible y No Contaminante), ofreciendo a los países en desarrollo opciones para reducir emisiones, fomentar una transición hacia energías limpias y fortalecer la resiliencia climática y, claramente, el ODS 17 (Alianzas para los Objetivos) a través de la cooperación internacional para la movilización sostenible de recursos.

Precisamente, en la 29ª sesión del Comité, a la que hemos tenido oportunidad de asistir<sup>32</sup>, este grupo de trabajo sobre tributación ambiental ha presentado para su aprobación varios trabajos que contemplan una visión actualizada de las posibles medidas fiscales que, coordinadas multilateralmente, atienden a los acuciantes problemas ambientales y climáticos<sup>33</sup>.

Así, en la primera línea de trabajo sobre la interacción de los impuestos al carbono<sup>34</sup> y otras medidas fiscales ambientales domésticas se considera ahora la eliminación de los subsidios a los combustibles fósiles<sup>35</sup>.

En la línea de trabajo relativa a los mecanismos de ajuste transfronterizo de los créditos de carbono, se presentan posibles respuestas a desequilibrios en los ajustes<sup>36</sup>.

En cuanto a las otras medidas tributarias ambientales distintas a la tributación sobre el carbono se estudian diferentes ejemplos de impuestos ambientales y hace un inventario de impuestos ambientales y otras medidas fiscales<sup>37</sup>.

---

31 E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024, p. 2, párrafo 3).

32 La 29ª sesión del UNTAXCO ha tenido lugar en la sede de Naciones Unidas de Ginebra del 14 al 18 de octubre de 2024.

33 Se trata de los resultados de la labor del subcomité de fiscalidad ambiental en el seguimiento de la sesión anterior en Nueva York, E/C.18/2024/CRP.7 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024). Entonces se aprobaron los documentos resultantes de las líneas de trabajo 2 y 3 sobre la imposición del carbono y transición energética (The Role of Carbon Taxes and other Measures to Support Energy Transition) y la interacción entre la imposición sobre el carbono y los programas de compensación de créditos al carbono (The Interaction between Carbon Taxes and Carbon Offset Programs).

34 E/C.18/2023/CRP.16 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2023). Entre los manuales desarrollados por el Comité está precisamente el Handbook on Carbon Taxation for Developing Countries (United Nations, 2021).

35 ANNEX A to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

36 ANNEX B to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

37 ANNEX C-1 to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

Finalmente, se propone para su discusión (aunque no se aborda el asunto) un trabajo sobre la interacción entre la imposición sobre el carbono y el resto de los impuestos regulares (impuestos sobre la renta, IVA, etc.)<sup>38</sup>.

En su trigésima sesión, celebrada en Nueva York<sup>39</sup>, el Comité recibió del Subcomité sobre Medio Ambiente los trabajos de esta membresía del comité 8 que finaliza ahora y ha presentado una serie de recomendaciones orientadas a profundizar en el tratamiento de las cuestiones tributarias relacionadas con el medio ambiente y el cambio climático<sup>40</sup>:

- Reforzar el papel de la tributación ambiental en los países en desarrollo. Se propone continuar y ampliar el trabajo sobre diversos tipos de impuestos ambientales de interés para los países en desarrollo, prestando especial atención a la adaptación de los sistemas tributarios existentes a contextos con baja capacidad administrativa. Se sugiere brindar orientación práctica para la transición gradual de los impuestos especiales sobre combustibles hacia gravámenes basados en el contenido de carbono, con el fin de movilizar recursos internos de manera compatible con el crecimiento económico e incentivar inversiones en tecnologías sostenibles. Además, se plantea explorar nuevas fuentes de ingresos fiscales ambientales, especialmente en sectores como la gestión de residuos, el uso del agua y del suelo, la silvicultura y la agricultura.
- Analizar las principales consideraciones administrativas, tanto a nivel local como nacional, para la aplicación efectiva de medidas de tributación ambiental, desarrollando un marco que permita evaluar su viabilidad práctica. Asimismo, se propone profundizar en los lineamientos contenidos en el Manual sobre tributación del carbono en países en desarrollo y en los trabajos del Comité en su mandato actual, con el objetivo de comparar distintos modelos de Administración tributaria. Esto incluye el análisis del marco legislativo necesario en torno a la determinación del sujeto pasivo, los mecanismos de recaudación y control, la mitigación de la evasión fiscal y los procedimientos que fomenten el cumplimiento voluntario. También se sugiere recopilar estudios de caso sobre buenas prácticas, incluyendo la tributación de los créditos negociados en mercados voluntarios de carbono.

38 ANNEX D to E/C.18/2024/CRP.33 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

39 30th Session UNTAXCO, 24-28 marzo 2025, Nueva York.

40 Véase E/C.18/2025/CRP.21 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Thirtieth session. Environmental Taxation Co-Coordination Report, 2025).

- Profundizar los aspectos tributarios ambientales vinculados a sectores específicos como la navegación marítima y la aviación. Además, se plantea examinar cómo estructurar la tributación en industrias asociadas a la deforestación, de modo que contribuya tanto al uso sostenible de los recursos forestales como al crecimiento económico.

Desde el primer momento este grupo ha colaborado con otros subcomités también relacionados con el cambio climático, como el subcomité de las industrias extractivas y el subcomité del modelo de convenio.

Así, por su parte, en esta penúltima reunión, el subcomité de industrias extractivas ha presentado:

- Un documento sobre transición energética<sup>41</sup> que, desde la óptica de la producción de energía, estudia la intersección entre la política fiscal y la transición energética. Destaca la disparidad en la inversión y la producción de energía entre los países desarrollados y los países en desarrollo y propone medidas fiscales para impulsar la inversión en energía limpia en los países en desarrollo donde el desafío radica en equilibrar la necesidad de aumentar el acceso a la energía con la producción de energía no contaminante. Se ejemplifica con las medidas adoptadas en algunos países.
- Un borrador con una guía para la valoración de productos mineros para fines tributarios<sup>42</sup>. La valoración correcta de los productos naturales es fundamental en prevención conjunta de la erosión de bases y traslado de beneficios y para que los países de la fuente recauden de manera justa, pero también para la protección de los recursos naturales no renovables en los países en desarrollo. En esta guía se señalan los problemas en la fijación de precios de estos productos y se da capacidad a las Administraciones tributarias con métodos para abordarlos de manera efectiva.
- Un borrador del que será el anexo 2 del capítulo 5<sup>43</sup> sobre incentivos fiscales del Manual de Naciones Unidas para la Tributación de las Industrias Extractivas para Países en Desarrollo<sup>44</sup>. Este anexo analiza el impacto potencial del Impuesto Mínimo Global (reglas Global

---

41 E/C.18/2024/CRP.43 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

42 E/C.18/2024/CRP.42 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

43 E/C.18/2024/CRP.44 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

44 United Nations Handbook on Extractive Industries (United Nations, 2021).

Anti-Base Erosion o GloBE)<sup>45</sup> sobre los incentivos fiscales que típicamente se ofrecen a los inversionistas en las industrias extractivas.

Entre los trabajos del subcomité de redacción del Modelo de Convenio (MC)<sup>46</sup> se abordan cuestiones ambientales. Conscientes de que muchos de los países en desarrollo cuentan con recursos naturales valiosos, pero no siempre renovables o finitos, hay que encontrar el equilibrio entre lograr el máximo beneficio «sostenible» para el país y atraer a los inversores con retorno acorde con los riesgos asumidos. Por ello se propone<sup>47</sup> un nuevo artículo 5A<sup>48</sup> del Modelo de Convenio<sup>49</sup> que contemplaría una rebaja en la regla de los 30 días de permanencia para la aplicación del principio de tributación en la fuente sobre las rentas procedentes de actividades vinculadas a las industrias extractivas y de otros recursos naturales (no renovables, y se amplía a los renovables)<sup>50</sup>.

Por otra parte, también en el seno de las Naciones Unidas, la Resolución 78/230, aprobada por la Asamblea General el 22 de diciembre de 2023<sup>51</sup>, Promoción en las Naciones Unidas de la Cooperación Internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación, incide en la idea de fortalecer la cooperación internacional en cuestiones de tributación para que esta sea plenamente inclusiva y más eficaz, tanto en términos de procedimiento como sustantivos, de modo que los Gobiernos puedan cooperar mejor en la generación de financiación para el desarrollo. La elaboración de una Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional contribuirá a acelerar la implementación de la Agenda de Acción de Addis Abeba sobre la Financiación para el Desarrollo y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Para ello, establece que un comité intergubernamental especial (Ad Hoc Committee, AHC) sea el encargado de elaborar el proyecto de Términos de Referencia de esta Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional (TOR) que habrá de adoptar una perspectiva holística

45 Pilar II del Inclusive Frame (IF) Anti-Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) de la OCDE y el G20.

46 Modelo de Convenio de Naciones Unidas (Naciones Unidas, 2021).

47 Este nuevo artículo 5A ha sido cuestionado en el debate, pues los observadores representantes de las industrias extractivas han puesto de manifiesto que la limitación de los 30 días resulta demasiado escasa para este tipo de actividades que exigen un estudio prospectivo previo amplio y donde la toma de decisiones de inversión no es tan rápida, pues envuelve cuestiones de gobernanza tales como acuerdos, impacto ambiental, traslado de activos, etc. También se ha criticado la ampliación de la regla a las renovables.

48 Esta nueva provisión se presentó en una nota con insumos por parte del subcomité de las extractivas en la sesión anterior. E/C.18/2024/CRP.14 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

49 Naciones Unidas (2021).

50 E/C.18/2024/CRP.31 (Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 2024).

51 United Nations (2023).

de desarrollo sostenible considerando las interacciones con otros ámbitos importantes de la política económica, social y ambiental.

El mandato del AHC finalizó el 16 de agosto de 2024 con la aprobación del borrador de los Términos de Referencia de la Convención Marco. El informe que incluye estos TOR ha quedado aprobado en la Asamblea General en el 79<sup>a</sup> periodo de sesiones (Naciones Unidas, 2024).

Aunque en los debates<sup>52</sup> muchos países manifestaron la necesidad de priorizar en la Convención las cuestiones sobre tributación ambiental<sup>53</sup>, los TOR se refieren tímidamente a este asunto<sup>54</sup>:

- En el Preámbulo: la Convención ha de reflejar, entre otras, las emblemáticas agendas para el desarrollo sostenible: resoluciones 70/1 del 25 de septiembre de 2015, sobre Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, y 69/313 del 27 de julio de 2015, sobre la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo<sup>55</sup>. Como ya hemos mencionado, en estas resoluciones enfatiza la importancia de que los países se esfuercen en una cooperación fiscal internacional inclusiva y eficaz en aras de implementar un sistema global de gobernanza fiscal liderado por las Naciones Unidas<sup>56</sup>. Un sistema fiscal internacional más justo en el que, sirviéndose de los trabajos llevados a cabo en otros foros internacionales, se consigan depurar las fallas aún existentes, se optimice las bases de recaudación, sea posible la construcción de capacidad en las economías más

---

52 El AHC se constituyó en la sesión inicial de febrero de 2024. Las reuniones de la primera sesión sustantiva tuvieron lugar en el mes de abril y la segunda sesión ha sido la llevada a cabo del 9 al 16 de agosto de 2024 en Nueva York.

53 Sobre todo, han sido países en desarrollo muy amenazados por las consecuencias del cambio climático, como las pequeñas islas (Jamaica y Barbados, por ejemplo); países caribeños (Brasil) y del sudeste asiático (Indonesia) aludieron a la acuciante necesidad de que la Convención Marco haga referencia expresa a la cooperación en sede de tributación ambiental.

54 Como bien comenta la profesora Amparo Grau, en aras de lograr una mayoría de votos en el AHC, el texto de los TOR ha descafeinado ciertas menciones, como ha sido el caso de la necesidad de cooperar en las medidas tributarias relacionadas con el clima (Grau, 2024).

55 El preámbulo de los TOR, literalmente, enuncia que: «The text of the framework convention should reflect, inter alia, the following General Assembly resolutions:

a. 78/230 of 22 December 2023 on Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.

b. 77/244 of 30 December 2022 on Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.

c. 70/1 of 25 September 2015 on Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development and

d. 69/313 of 27 July 2015 on the Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development».

56 La profesora Eva Andrés Saucejo ha sido precursora de estas ideas, véanse, por ejemplo, sus trabajos de 2018 y 2024.

débiles y la movilización de recursos necesaria para el desarrollo sostenible de los pueblos.

- En los Principios: entre los principios que han de inspirar la Convención aparece la perspectiva holística del desarrollo sostenible en una visión equilibrada que integre las políticas económicas, sociales y también ambientales<sup>57</sup>. Y es que, a nuestro modo de ver, este es el principio inspirador más potente de la Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional. El desarrollo sostenible no será posible sin que los recursos lleguen a todos los campos en los que se desenvuelven los 17 objetivos de las agendas y porque, al final, todos los aspectos que lo engloban están interconectados y convergen.

### 2.3. La *fast fashion* como ejemplo de amenaza al desarrollo sostenible

Ilustremos con un ejemplo la industria de la *fast fashion*<sup>58</sup>, una de las actividades económicas que hoy en día genera mayores beneficios y también distorsiones a distintos niveles.

Las empresas más rentables en este sector son grandes gigantes de la economía digital y global y del *E-commerce* (TEMU, ETSY, NEXT o SHEIN). Exportan mercancías de bajo coste a todo el mundo. La mayoría de las transacciones son directas al consumidor final, lo que les permite eludir el pago de impuestos de importación debido a las exenciones que muchos sistemas tributarios nacionales conceden a las importaciones de escaso valor. Esto crea una evidente injusticia tributaria, pues los países donde se genera el beneficio no recaudan nada por los consumos que finalmente tienen lugar en su territorio. Además, se quiebra el principio de competencia leal frente a los competidores locales.

Desde una perspectiva ecológica, los países importadores se enfrentan a altos costes en el intento de reparar las consecuencias ambientales del crecimiento exponencial de los envíos bajo este modelo comercial. Los millones de toneladas de plásticos y residuos generados por los embalajes de estos pequeños paquetes son un problema que debe abordarse con urgencia. A esto se suma la contaminación derivada del transporte de esta

---

<sup>57</sup> La Convención Marco debe tomar una «holistic, sustainable development perspective that covers in a balanced and integrated manner economic, social and environmental policy aspects» (United Nations, 2024, p. 3).

<sup>58</sup> Sobre esta cuestión véase Nana Ama Sarfo (2023, 20 de mayo de 2024 y 30 de septiembre de 2024).

paquetería<sup>59</sup>, tanto en el envío como en la recogida en caso de devoluciones a domicilio. Este tráfico genera innumerables problemas de congestión y polución en las ciudades de todo el mundo.

Tampoco debemos olvidar que la industria textil es una de las más contaminantes, tanto en la emisión de gases de efecto invernadero como en los vertidos tóxicos al medio ambiente<sup>60</sup>.

Y a esto se añade que la «fast fashion» es un modelo «low cost». Estas compañías producen a escala descomunal y pueden vender a precios ridículos porque fabrican en las economías más débiles (India, Pakistán, China), con costos ínfimos y sin respetar los acuerdos internacionales sobre el clima ni los derechos humanos<sup>61</sup>.

Algunos países<sup>62</sup> ya están implementando diferentes soluciones frente a este fenómeno: un impuesto de cuota fija por prenda nueva comercializada en el país<sup>63</sup>, tipos de IVA más reducidos para las tiendas de segunda mano y plataformas en línea, servicios de alquiler o de reparación de ropa, con el fin de fomentar la reutilización y el reacondicionamiento de prendas, así como ampliar el impuesto sobre plásticos a productos textiles. También en la Unión Europea se plantea una regulación con medidas fiscales para este sector<sup>64</sup>.

Hacemos notar aquí que los TOR de la Convención Marco de Naciones Unidas establecen que el primer protocolo temprano a redactar juntamente con el texto de la Convención Marco sobre la tributación de los servicios transfronterizos en una economía digital y global, aunque no específicamente, también atendería a los problemas del impacto ambiental de este modelo económico.

---

59 Aunque las compañías incentivan las entregas más eco usando *riders* o puntos de entrega, realmente el volumen no es significativo si se compara con el transporte con vehículos a motor.

60 Según la OMS la industria de la moda es responsable del 10% de las emisiones globales de gases de efecto invernadero. El teñido textil representa el 20% de la contaminación del agua y la fabricación de tejidos es el segundo mayor contaminante del agua a nivel mundial, solo por detrás de la agricultura.

61 En muchos casos empleando mano de obra infantil.

62 Reino Unido, Francia, Australia o Brasil, entre otros. En España tenemos el tímido Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable (Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados para una economía circular, 2022) y la «tasa Amazon» sobre los envíos en Cataluña.

63 Los ingresos de este impuesto se destinarían a mejorar y desarrollar las instalaciones locales de reciclaje de ropa y la recolección de prendas.

64 European Commission (2022).

En definitiva, nos enfrentamos a problemas complejos que requieren soluciones en diversos planos, pero que deben converger hacia la misma idea, transformar el formato de nuestra vida en el planeta Tierra hacia un modelo económico, social y ambiental sostenible<sup>65</sup>.

Y todo lo anterior se reitera también en los cometidos: la Convención ha de favorecer que la cooperación fiscal internacional contribuya a la consecución del desarrollo sostenible en sus tres dimensiones, económica, social y ambiental, de manera integrada y equilibrada<sup>66</sup>.

Sí que ha quedado reflejado de manera expresa la inquietud general de todos los Estados sobre el cambio climático y la necesidad de una acción coordinada y global frente a las amenazas que supone este fenómeno para todos en los protocolos<sup>67</sup>, pues la tributación ambiental está entre los temas sugeridos para uno de los protocolos de desarrollo de la Convención<sup>68</sup>.

## 2.4. Conclusión

En sede europea, la nueva Comisión, tras establecer los objetivos climáticos para 2040, deberá adoptar las medidas e impulsar las inversiones necesarias para alcanzar los objetivos del Pacto Verde europeo. Estas acciones deberán ser compatibles con las nuevas prioridades de la UE en materia de defensa, seguridad económica y autonomía energética. Han de ser tenidos en cuenta los efectos desiguales de la transición climática en distintas regiones, sectores, empresas y hogares a fin de mitigar el impacto negativo de la transición energética. La tendencia debería ir hacia un instrumento de financiación común permanente que permita financiar este tipo de macroproyectos, evitando el impacto desigual sobre las finanzas públicas nacionales y preservando el mercado único.

---

65 Véase la nota 53.

66 Para alcanzar sus objetivos la Convención debe acometer «international tax cooperation approaches that will contribute to the achievement of sustainable development in its three dimensions, economic, social and environmental, in a balanced and integrated manner» (United Nations, 2024, párrafo 10 c).

67 En las reuniones de la segunda sesión del AHC hubo intensos debates en relación con los protocolos como instrumento de desarrollo de la Convención Marco. Finalmente, el texto de los TOR aclara su carácter vinculante e integrado con la Convención Marco.

68 Después de definir la materia del primer protocolo temprano («address taxation of income derived from the provision of cross-border services in an increasingly digitalized and globalized economy») y un listado de los posibles temas para el segundo (a elegir después por el Comité negociador de la Convención), el párrafo 17 de los TOR establece que «Protocols addressing the following topics, inter alia, could be considered: a. tax cooperation on environmental challenges; b. exchange of information for tax purposes; c. mutual administrative assistance on tax matters; and d. harmful tax practices».

Las acciones de la estrategia energética de los países de la OCDE estimulan el avance hacia la descarbonización y el tránsito a las energías limpias.

Sin embargo, el calendario sigue corriendo y los países no han cumplido sus compromisos. Ya nos hicimos eco de las palabras del secretario general para el Desarrollo Económico y Social (DESA) de Naciones Unidas, en la 26ª sesión del UNTAXCO<sup>69</sup>:

[...] se ha encendido la luz de alarma bajo la rúbrica «rescate a los ODS». Hay urgencia máxima para llegar a la meta, se ha recorrido ya más de la mitad del camino trazado por la agenda 2030 y el hambre y la desigualdad en el mundo no se han frenado, es más, no paran de crecer: No se ha llevado a cabo la inversión económica acordada por los estados en Addis Abeba. La agenda exigía transición energética, digital y sostenibilidad, fin de los subsidios distorsionantes y acción solidaria con normas compartidas y complementar con el fomento de capacidades. Había que identificar las oportunidades y las vulnerabilidades de los países desfavorecidos para canalizar el esfuerzo a la hora de mejorar sus sistemas fiscales. Es una necesidad fortalecer el vínculo entre imposición, salud, sostenibilidad, energía y medioambiente [...]. En definitiva, la tarea es inminente, debemos ayudar a los países en desarrollo a identificar sus debilidades, a superar estas deficiencias y a alcanzar los ODS<sup>70</sup>.

En el discurso de bienvenida a la 29ª sesión del Tax Committee, la representación de la Secretaría General<sup>71</sup> reiteró que los países no habían cumplido su compromiso de aportaciones para la financiación para el desarrollo, y por ello los ODS están en crisis. El calendario que se había trazado es ya imposible de cumplir, no ya para 2030, sino para 2050, cuando parece muy difícil conseguir la neutralidad climática comprometida por los Estados. Como ya se dijo en 2015, los recursos domésticos son fundamentales para conseguir cumplir las agendas. Hay que conseguir incrementar la recaudación justa y que estos recursos se asignen también de manera justa a financiar el desarrollo sostenible.

---

69 24 -27 de marzo de 2023 en Nueva York.

70 Márquez (2023, p. 11).

71 Shari Spiegel (Secretaría General de Naciones Unidas, 2024).

En el momento del cierre de este trabajo, nos encontramos a pocas semanas de la celebración de la cuarta Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo que tendrá lugar en Sevilla del 30 de junio al 3 de julio de 2025, es una gran oportunidad para ratificar los compromisos y acelerar al máximo la acción frente al desastre climático<sup>72</sup>. Esta cuarta conferencia de Sevilla es la continuación de los trabajos específicos de Naciones Unidas sobre financiación para el desarrollo tras las conferencias celebradas en Monterrey, México (2002), Doha, Catar (2008) y Addis Abeba, Etiopía (2015). Se espera que Sevilla sea un llamado inequívoco a los Estados para reactivar sus economías, recuperar recursos y canalizarlos hacia la financiación del desarrollo sostenible. El deterioro geopolítico, la amenaza de desastres relacionados con el cambio climático y el agravamiento de la desigualdad de género exigen una acción urgente. El tiempo apremia: esta cumbre debe traducirse en un compromiso genuino por parte de los Estados para contribuir al cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible.

Un esfuerzo más evidente es necesario para que los países más desfavorecidos puedan implementar una transición energética que al mismo tiempo garantice el acceso a la energía. En un mundo cada vez más amenazado por los desastres naturales, diez años después de Addis Abeba y a solo cinco años del 2030, la Cuarta Conferencia sobre Financiación para el Desarrollo (FFD4<sup>73</sup>) puede ser la última oportunidad para que los países manifiesten este compromiso en firme, una mayor y real movilización de recursos para preservar los recursos naturales en pro del desarrollo sostenible.

Los ODS están en peligro y solo el fortalecimiento de la cooperación internacional en materia tributaria puede salvarlos. Es por ello por lo que, como hemos expuesto *supra*, Naciones Unidas, consciente de que el avance no ha sido suficiente restando tan poco tiempo para 2030<sup>74</sup>, ha dibujado y ahora propulsa una nueva hoja de ruta: la de una cooperación fiscal internacional más inclusiva y efectiva enmarcada en la cada vez más cercana Convención

72 Será la IV Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo tras las de Monterrey en 2002, Doha en 2008 y Addis Abeba en 2015. Esta vez la cumbre tendrá lugar en Sevilla del 30 de junio al 3 de julio de 2025. Su principal objetivo es precisamente agilizar la movilización de los recursos financieros por parte de la comunidad internacional para cumplir los compromisos de la Agenda 2030 y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible a nivel global.

73 Un repaso de todas las Conferencias Internacionales sobre la Financiación para el Desarrollo celebradas bajo los auspicios de las Naciones Unidas en <https://financing.desa.un.org/fr/node/6379> (United Nations. History of FFD Conferences, 2025).

74 La agenda que contienen los TOR establece un margen de tres años para la finalización de la Convención y los dos primeros protocolos (los denominados protocolos tempranos o «early protocols») y la fecha de 2027 para su aprobación por la Asamblea General en lo que sería su 82º periodo de sesiones (United Nations, 2024, p. 5, párrafo 18).

Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional y sus protocolos. Una herramienta fiscal holística hacia la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible.

## 2.5. Bibliografía

Ama, N. (6 de noviembre de 2023). The Tax Man Comes for Fast Fashion. Tax Notes.

Ama, N. (20 de mayo de 2024). The Tax Man Comes for Fast Fashion. Tax Notes.

Ama, N. (30 de septiembre de 2024). The Tax Man Comes for Fast Fashion. Tax Notes.

Andrés, E. (2018). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. *Revista Derecho del Estado*, enero-junio(40).

Andrés, E. (2024). Hacia una nueva arquitectura de la cooperación tributaria internacional institucionalizada en el siglo XXI, bajo el rol clave de Naciones Unidas: a propósito de la Resol. A 77/441 (29 dic. 2022) y del informe de la SG A/78/235 (julio 2023) de NU. En *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario: Estudios en memoria del Profesor Carmelo Lozano Serrano*. Pamplona: Aranzadi.

Banco de España (2024). Las políticas de la UE para la transición verde, 2019-2024. Documentos Ocasionales 2424.

Comision Europea (11 de diciembre de 2019). *Pacto Verde Europeo. Hacia la consecución de nuestros objetivos*. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/attachment/869813/EGD\\_brochure\\_ES.pdf](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/attachment/869813/EGD_brochure_ES.pdf)

Comisión Europea (14 de julio de 2021). *Revision of the Energy Taxation Directive (ETD): Questions and Answers*. Brussels: Comisión Europea.

Comisión Europea (1 de febrero de 2023). Un Plan Industrial del Pacto Verde para la era de cero emisiones netas. COM(2023) 62 final. Bruselas.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (18 de marzo de 2022). Environmental Taxation Co-ordinators' Report (24th session). E/C.18/2022/CPR.9. New York.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (10 de marzo de 2023). The Interaction of Carbon Taxation with other National Measures Part A: Interaction between carbon taxes and other environmental measures (emissions trading and climate policy) (26th session). *E/C.18/2023/CRP.16*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (27 de septiembre de 2024). Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: The treatment of income arising from extractives and other natural resources (29th session). *E/C.18/2024/CRP.31*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation for discussion and first consideration by the Tax Committee, Assessing the Interaction between Carbon Taxation and Mainstream Taxes: VAT, Pers. Inc. Tax, Corp. Inc. Tax and Excise Duties Part A. *ANNEX D to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation proposed for final approval by the Tax Committee in October 2024, Border Carbon Adjustments: Impact and Relevance for Developing Countries Part C: Potential responses to border carbon adjustments. *ANNEX B to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation proposed for final approval by the Tax Committee in October 2024, Environmental Taxation (Other than Carbon Taxes) (29th session). *ANNEX C-1 to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (octubre de 2024). Draft paper from the Subcommittee on Environmental Taxation proposed for final approval by the Tax Committee in October 2024, Phasing Out Fossil Fuel Subsidies (29th session). *ANNEX A to E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (26 de septiembre de 2024). Environmental Taxation Co-Coordination report (29th session). *E/C.18/2024/CRP.33*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (4 de marzo de 2024). Issues related to the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: The treatment of income arising from extractives and other natural resources. *E/C.18/2024/CRP.14*. New York.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (1 de octubre de 2024). Taxation of the Extractive Industries: Energy transition in extractive industries. *E/C.18/2024/CRP.43*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (1 de octubre de 2024). Taxation of the Extractive Industries: Tax incentives and the global minimum tax in the extractive industries. *E/C.18/2024/CRP.44*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (30 de septiembre de 2024). Taxation of the Extractive Industries: The Valuation of Mining Products for Tax Purposes (29th session). *E/C.18/2024/CRP.42*. Genève.

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (10 de marzo de 2024). Transfer Pricing Co-Coordinator's Report (28th session). *E/C.18/2023/CRP.7*. New York.

European Commission (14 de julio de 2021). Revision of the Energy Taxation Directive (ETD): Questions and Answers. Brussels.

European Commission (22 de noviembre de 2022). Establishing a market correction mechanism to protect citizens and the economy against excessively high prices. *COM(2022) 668 final 2022/0393 (NLE)*. Strasbourg.

European Commission (30 de marzo de 2022). EU Strategy for Sustainable and Circular Textiles, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. *COM(2022) 141 final*. Brussels.

Grau, A. (6 de septiembre de 2024). United Nations Tax Framework Convention: Terms of Reference for an Inclusive and Effective International Tax Cooperation? Critical Issues. *Kluwer International Tax Blog*.

Márquez, E. (2023). Apuntes sobre los últimos trabajos de Naciones Unidas en materia tributaria: las 25ª y 26ª Sesiones del Comité de Expertos para

la Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de Naciones Unidas. *Carta Tributaria*, abril (24).

Naciones Unidas (21 de junio de 2021). Nota de la Secretaría General. *E/2021/9/Add.13*.

Naciones Unidas (2022). Marco Global de Biodiversidad de Kunming-Montreal. *Conferencia de Biodiversidad de la ONU de 2022 (COP15)*. Kunming-Montreal.

OCDE (16 de agosto de 2001). *Estrategia Medioambiental de la OCDE para la Primera Década del Siglo XXI*. París.

OCDE (2001). *Perspectiva medioambiental de la OCDE*. París.

OCDE (2013). El sistema tributario, la innovación y el medio ambiente, Foro Consultivo Científico y Tecnológico. A.C. <https://doi.org/10.1787/9789264208193-es>. México, D.F.

OCDE (2021). *Declaración del CAD de la OCDE sobre un nuevo enfoque para adaptar la cooperación para el desarrollo a los objetivos del Acuerdo de París sobre el cambio climático*. París.

OECD (2018). *Taxing Energy Use 2018: Companion to the Taxing Energy Use Data Base*. París: OECD Publishing.

Spiegel, Shari (Secretaría General de Naciones Unidas) (15 de octubre de 2024). Discurso de inauguración de la 29ª sesión del UNTAXCO en Ginebra.

United Nations (2021). *UN Handbook on Carbon Taxation for Developing Countries*. Obtenido de <https://desapublications.un.org/publications/united-nations-handbook-carbon-taxation-developing-countries>.

United Nations (2021). *United Nations Handbook on Extractive Industries Selected Issues for by Developing Countries*. Obtenido de [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-03/web\\_VERSION\\_EH\\_2021.pdf](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-03/web_VERSION_EH_2021.pdf)

United Nations (8 de agosto de 2022). Taxation and the Sustainable Development Goals. *E/C.18/2022/4*.

United Nations (15 de agosto de 2024). Chair's Proposal for Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation. *A/AC.295/2024/L.4*. NY.

United Nations. *History of FFD Conferences*. <https://financing.desa.un.org/fr/node/6379>

Unión Europea (18 de mayo de 2022). Plan REPowerEU. COM(2022) 230 *final*. Bruselas: WD.

World Bank (14-16 de febrero de 2018). *Taxation and the SDG. Report Final of the First Global Conference of the Platform of the Collaboration on Tax*. New York.

## 2.6. Normativa

Comisión Europea (30 de junio de 2021). Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n. 401/2009 y (UE) 2018/1999 (Leg. europea sobre el clima).

Consejo Europeo (27 de octubre de 2003). Directiva 2003/96/CE del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. DOUE L 283/51, de 31 de octubre de 2003.

Consejo Europeo (13 de junio de 2024). Reglamento (UE) 2024/1735 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece un marco de medidas para reforzar el ecosistema europeo de fabricación de tecnologías de cero emisiones netas y se modifica el R. (UE) 2018/1724.

ECOSOC (11 de noviembre de 2004). Resolution 2004/69 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.

European Parliament and Council (24 de junio de 2024). Regulation on Nature Restoration and amending regulation (EU) 2022/869, 2022/0195(COD), LEX 2321. Brussels.

Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados para una economía circular (8 de abril de 2022).

Naciones Unidas (12 de diciembre de 2015). Acuerdo de París.

Naciones Unidas (17 de agosto de 2015). Resolución 69/313. Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo.

Naciones Unidas (2021). *Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*. <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210001045/read>

United Nations (21 de octubre de 2015). Resolution 70/1. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development.

United Nations (22 de diciembre de 2023). Resolución 78/230 of 22 December 2023, Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations.

United Nations (19 de noviembre de 2024). Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations. *A/C.2/79/L.8/Rev.1*.

# Análisis comparativo de las políticas nacionales de economía circular en el ámbito europeo

Vicente Sanz Torró,  
Consuelo Calafat Marzal y  
José Manuel Guaita Martínez

## 3.1. Introducción

La neutralidad climática requiere un compromiso universal encaminado a lograr la tan deseada transición ecológica, modificando los hábitos de producción y consumo para orientarlos hacia prácticas sostenibles. En este sentido, la Unión Europea (UE) aspira a liderar esta etapa y convertirse en un referente a nivel mundial, estableciendo las directrices necesarias para garantizar soluciones reales a la emergencia climática del planeta. Al amparo del Pacto Verde Europeo se ha marcado una senda política de trabajo, buscando herramientas jurídicas que favorezcan no solo aportar más de lo consumido, sino también la plena implicación de todos los territorios (European Commission, 2019), objetivo materializado mediante la Ley Europea del Clima (European Commission, 2021a). La apuesta por reducir las emisiones en al menos un 55% en 2030 (*Fit for 55*), el 90% en 2040 y el 100% en 2050, exige someter a todos los sectores eco-

nómicos a una profunda transformación, asignando un precio creciente a la contaminación (Comisión Europea, 2021b).

Esta transición requiere un modelo respetuoso con el medio ambiente, modificando el sistema económico tradicional basado en la linealidad de «extraer, producir, utilizar y desechar», otorgándole circularidad (Schot y Kanger, 2018; Boonman *et al.*, 2023). El objetivo último de la economía circular (EC) es ampliar la vida útil de los productos mediante la reutilización, renovación, reparación y reciclaje de materiales, reduciendo al máximo la generación de residuos (Arieniwa *et al.*, 2024). Las cifras hablan por sí solas, actualmente cada europeo origina casi 180 kg de envases al año, la industria es responsable del 9,10% de las emisiones de gases de efecto invernadero, mientras que la gestión de residuos tan solo representa el 3,32%. Problemática agravada por el déficit comercial de materias primas, en 2021 las importaciones superaban a las exportaciones en más de 35.500 millones de euros (European Parliament, 2023).

Esta necesaria evolución hacia la circularidad exige desacoplar el crecimiento económico del uso de recursos, instaurando la EC en todos los niveles de la vida cotidiana y la industria. Ello permitirá suavizar la presión existente sobre las materias primas, así como la pérdida de biodiversidad (European Commission, 2020a). Sin embargo, queda mucho por hacer, las estimaciones de Bianchi y Cordella (2023) revelan que los recursos vinculados al crecimiento cuatuplican el ahorro conseguido por las distintas iniciativas de EC. Se precisa un gran esfuerzo de todas las partes implicadas, fomentando la innovación y el apoyo social a los más vulnerables para conseguir su completa implantación (European Commission, 2023). El fomento de la educación y la comunicación ayudan a la concienciación de la población y a la adopción de medidas encaminadas a reducir la demanda de bienes naturales (Cooney *et al.*, 2023).

La EC ha despertado un gran interés en la comunidad científica buscando evidencias que faciliten y mejoren su expansión. Así, por ejemplo, autores como Piscicelli (2023) y Neligan *et al.* (2022) analizan el papel de las nuevas tecnologías digitales como vía para maximizar el uso de recursos, minimizando las emisiones y los residuos. Otros se han centrado en sectores concretos como la construcción (Ding *et al.*, 2023), la industria textil (Reike *et al.*, 2023), la cadena de suministros de alimentos (Kumar *et al.*, 2023) e incluso en la vinculación de la EC con un desempeño empresarial sostenible (Yin *et al.*, 2023). Todos ellos con el propósito común de allanar la ardua tarea de frenar el cambio climático.

Igualmente ha levantado un gran debate el estudio de la posible conexión entre la EC y las principales variables macroeconomías, crecimiento y empleo (Moreno-Mondéjar *et al.*, 2021; Sulich y Soloduch-Pelc, 2022). Se ha demostrado que determinadas políticas tributarias obstaculizan y amplían simultáneamente la adopción de nuevas tecnologías verdes. En este sentido, Ren y Albrecht (2023) verifican el papel dual de los impuestos ambientales, argumentando el efecto directo negativo sobre los fondos que podrían destinarse a la innovación en EC, y de forma paralela su posible vía de estímulo empresarial conducente a actividades potenciadoras de ahorro de recursos. Sin embargo, Aguilar-Hernández *et al.* (2021) confirman el impacto positivo de la presión fiscal sobre el PIB, el empleo y la reducción de emisiones, comprobando que limita la extracción y supone una fuente de ingresos públicos destinados a fomentar la eficiencia de las materias utilizadas. Por su parte, Caramilleri (2020) evalúa los planes de EC enfocados a cumplir con la neutralidad climática marcada por la Comisión Europea, sin obviar la competitividad internacional. Bongers y Casas (2022) demuestran la existencia de una relación positiva entre la circularidad de la economía y el desarrollo, cristalizado este último en producción y bienestar social.

La literatura confirma el nexo positivo existente entre políticas macroeconómicas e implementación de instrumentos de EC (Melo *et al.*, 2022; González Forastero, 2023; Murano y Tavares, 2023; Agovino *et al.*, 2024). Sin embargo, existe un gran vacío en torno a la evaluación de las medidas adoptadas para incrementar la eficiencia de los recursos naturales utilizados. Esta investigación trata de cubrirlo, realizando un estudio dirigido a cuantificar el grado de idoneidad de las estrategias adoptadas en materia de EC, identificando aquellos ítems que precisan mayor atención. Dado el liderazgo e implicación de la UE en la lucha contra el cambio climático, el estudio se ha centrado en aquellos países europeos que han aprobado políticas nacionales de EC. Concretamente, se han analizado 19 Estados miembros de la UE durante 2010-2022. Los resultados permitirán dar respuesta a las siguientes cuestiones de investigación:

*Q1. ¿Las políticas nacionales se han traducido en sistemas de EC más eficientes? En caso afirmativo, ¿han logrado avances en productividad?*

El desarrollo empírico del estudio planteado se ha realizado mediante el Data Envelopment Analysis (DEA), técnica no paramétrica ampliamente testada en la literatura. Además, se propone el Índice de Malmquist Secuencial (IMS) para obtener una valoración de las posibles mejoras en productividad, así como su origen. Las estadísticas de las variables que definen las actividades de EC de los países europeos han sido obtenidas de Eurostat

entre 2010 y 2022. Esta investigación realiza aportaciones novedosas que podrán ser directamente aplicables por los organismos públicos de la UE. Concretamente destacan las siguientes evidencias a nivel nacional: (1) se obtiene una medida cuantitativa del impacto de las políticas implementadas, permitiendo a los responsables conocer la valía de sus esfuerzos; y (2) se detectan los avances en productividad acaecidos durante el periodo analizado.

El artículo se estructura de la siguiente forma: en el apartado 2 se realiza una revisión de la literatura para determinar el marco conceptual del estudio; en el 3 se presenta la metodología y las variables utilizadas; en el 4 se analizan los resultados obtenidos en el análisis empírico, así como una discusión con el paradigma existente; y, por último, las conclusiones, contribución del estudio y limitaciones se resumen en el apartado 5.

### 3.2. Marco conceptual de economía circular

Las exigencias climáticas acordadas en las sucesivas reuniones de la Conferencia de las Partes (COP) celebradas anualmente desde 1995 han posicionado la EC como uno de los instrumentos prioritarios para frenar el declive medioambiental. Sin embargo, y a pesar de la gran implicación de sus 197 países miembros, su materialización en medidas concretas no está consiguiendo una expansión uniforme. Así, por ejemplo, mientras China ha centrado su foco de actuación en los residuos, la UE considera primordial el consumo y diseño de productos, siendo la durabilidad, la reparación y el reciclaje elementos esenciales (McDowall *et al.*, 2017). Estados Unidos, por su parte, está fomentando la innovación en energía nuclear como fuente limpia y fiable a incorporar en las iniciativas de EC (Hassan *et al.*, 2023). En ocasiones, la inclusión de leyes y regulaciones que chocan con las prioridades territoriales provocan ritmos de avance desiguales, si cabe más lentos en los países en desarrollo (Toker y Görener, 2023).

Los responsables de la formulación de las normas gubernamentales analizan las barreras existentes para conseguir superarlas y lograr el impulso demandado en esta transición. Los aspectos sociales y políticos deben ir asociados a otros técnicos y medioambientales, buscando estrategias concretas para cada material y sinergias viables que limiten los posibles fracasos debido a la falta de capacidad (Marsh *et al.*, 2022). Metzger *et al.* (2023) abogan por defender la libre circulación de conocimiento en aras del bien común mundial, de manera que todos los actores de la innovación compartan sus avances. Estudios como el de Siderius y Zink (2023) defienden la eficiencia técnica por encima de la eficiencia de mercado para que las políticas de economía circular no estén abocadas al fracaso. Los

nuevos modelos circulares reclaman formas de producir verdes, donde se refuerce el control de la contaminación y la gestión de recursos, debiendo superar innumerables obstáculos institucionales, organizativos, sociales y tecnológicos (Díaz-López *et al.*, 2019).

La colaboración entre gobiernos, universidades y empresas brinda grandes oportunidades, encauzadas a reforzar los efectos de la EC sobre la calidad del aire y el agua, el consumo de energía, los residuos e incluso el uso de la tierra, favoreciendo el cuidado del planeta (Yang *et al.*, 2022). El éxito dependerá del grado de participación de todas las partes interesadas (organismos gubernamentales, industrias manufactureras y empresas individuales) y del entendimiento de los desafíos enfrentados en los diferentes sectores (Grafström y Aasma, 2021). Según Gedam *et al.* (2021), la falta de *know-how*, innovación y beneficios económicos constituyen las principales trabas que ralentizan el avance de la EC.

Existe, por tanto, una imperiosa necesidad de modificar todos los sistemas productivos, obligando a las empresas a innovar para conseguir ofrecer productos competitivos y ambientalmente adecuados (Suchek *et al.*, 2021). La digitalización facilita la cooperación entre las partes acelerando la transición hacia modelos limpios y eficientes (Khatami *et al.*, 2023). Sin embargo, su grado de implantación y la normativa requerida están condicionados por el sector industrial y el tamaño de las empresas, destacando las manufactureras por la limitada utilización de tecnología digital capaz de respaldar acciones sostenibles (Schöggl *et al.*, 2023).

Las directrices oficiales, los modelos de negocio y la concienciación de la población constituyen el eje central sobre el que gira el éxito de esta transición (Wasserbaur *et al.*, 2022). Los estudios de la comunidad científica han arrojado luz a los responsables públicos y privados para suavizar este camino de no retorno. La situación del planeta exige cambios radicales a todos los niveles con la finalidad de intentar frenar el deterioro medioambiental, cuyas consecuencias son cada vez más visibles. Ante esta situación existe un deber universal de modificar los modelos de producción y consumo, para hacerlos más respetuosos. Sin embargo, la realidad revela grados de implicación diferentes con retrasos en el cumplimiento de los objetivos marcados en las COPs. De ahí la importancia de disponer de una valoración de las políticas nacionales adoptadas por una de las entidades geopolíticas más comprometidas con el cambio climático, la UE.

### 3.3. Datos y metodología

La necesidad de definir un modelo circular se hace evidente, considerando aspectos como el carácter finito de las materias primas, su demanda creciente, la dependencia exterior y el desgaste medioambiental. El modelo ha sido diseñado para poder evaluar el desempeño alcanzado por cada país en las fases definidas, así como el posible impacto de las políticas naciones de EC. El objetivo final está orientado a garantizar la sostenibilidad global, la resiliencia y la participación internacional a través del comercio. La información estadística de todas las variables ha sido obtenida de Eurostat, abarcando un periodo de 13 años, desde 2010 hasta los últimos datos disponibles, 2022.

#### 3.3.1. Métodos: Análisis envolvente de datos e índice secuencial de Malmquist

El DEA es una técnica no paramétrica de programación lineal enfocada a medir la eficiencia relativa de un conjunto de unidades de decisión (DMUs), definidas por múltiples *inputs* y *outputs*. El origen de esta metodología se atribuye a Charnes *et al.* (1978), como extensión directa del trabajo de Farrell (1957). Consiste en construir, a partir de una función de producción, una frontera eficiente formada por aquellas DMUs que han sido capaces de maximizar sus *outputs* con los recursos disponibles (orientación *output*, oo) o viceversa, minimizar los recursos para obtener un volumen de *output* establecido (orientación *input*, oi). El grado de ineficiencia del resto de DMUs se mide mediante su distancia a la frontera definida. Inicialmente se le otorgó un carácter lineal, atribuyéndole rendimientos constantes a escala, es decir, modificaciones proporcionales de *inputs* y *outputs*. Ante esta limitación, Banker *et al.* (1984) desarrolló el DEA en un entorno de rendimientos variables a escala (VRS), aportándole mayor flexibilidad. Esta metodología está siendo ampliamente utilizada en estudios de sostenibilidad como el ahorro de suministros (García-Mollá *et al.*, 2021), innovación (Puertas *et al.*, 2022), social *start-ups* (Sanchez-Robles *et al.*, 2023) e incluso políticas de seguridad hídrica (Castro-Pardo *et al.*, 2022).

En esta investigación, dadas las características de las cuestiones planteadas, se propone un DEA con oo y VRS, buscando maximizar los *outputs* con los recursos disponibles y permitiendo la libre modificación de las variables que definen el modelo. Además, se le ha otorgado carácter intertemporal, habilitando las comparaciones entre los distintos niveles de eficiencia (Cruz-Cázares *et al.*, 2013; Bresciani *et al.*, 2022). El DEA evalúa las DMUs, detectando las similitudes entre todas aquellas que definen la muestra, de ahí la necesidad de construir una sola frontera eficiente y contemplar

la amplitud de los años de estudio, evitando construir fronteras anuales que impediría el estudio de analogías. Las DMUs eficientes serán aquellas que obtengan una puntuación igual a 1, siendo el exceso sobre la unidad el nivel de ineficiencia de la DMU en cuestión. La segunda cuestión de investigación se resuelve realizando un análisis individualizado de todas las variables que han definido el modelo propuesto, comparando su *target* con el valor original.

El Índice de Malmquist, originariamente propuesto por Caves *et al.* (1982) y desarrollado por Färe *et al.* (1998), determina el cambio en productividad y su origen, es decir, si este se debe a mejoras tecnológicas ( $T_c$ ) y/o de eficiencia ( $E_c$ ). Se calcula midiendo la distancia respecto de la frontera tecnológica de cada DMU en dos periodos de tiempo consecutivos ( $t$ ,  $t+1$ ). Concretamente se ha utilizado el IMS, contemplando la acumulación de conocimiento en el tiempo, evitando así tener que considerar pérdidas tecnológicas. Esto último sería difícilmente explicable en un sector que está constantemente introduciendo herramientas novedosas (Tulkens y Vanden Eeckaut, 1995). IMS alcanza valores mayores, iguales o inferiores a la unidad:  $IMS > 1$  refleja crecimientos en productividad ( $1 - IMS$ ),  $IMS = 1$  cuando se ha mantenido estable, y  $IMS < 1$  evidencia descensos en productividad ( $IMS - 1$ ).

Se ha formulado un modelo en dos etapas para aportar información adicional y evitar el tratamiento de «black boxes» de las DMUs, aportando luz a los pasos intermedios hasta alcanzar los *outputs* deseados (Omriani *et al.*, 2022). De esta forma, los *inputs* iniciales se utilizan para obtener los *outputs* de la fase intermedia y, posteriormente, estos últimos facilitarán la generación del producto final (Tavana *et al.*, 2018). La estructura propuesta en la figura 3.1 refleja adecuadamente las etapas de la EC. Sin perder el objetivo final de alcanzar la limpieza ambiental, se evalúa la autosuficiencia, así como el grado de colaboración internacional.

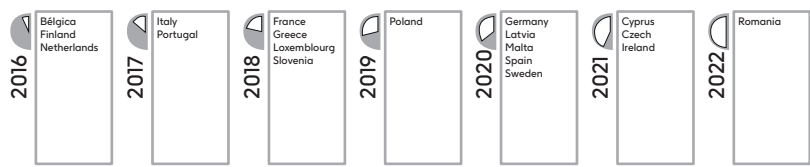
### 3.3.2. Datos

La UE ha demostrado un intenso compromiso con el cambio climático desde 2015, aprobando distintos planes de acción encaminados a crear un marco sólido y coherente para luchar contra el consumo excesivo de materias primas, potenciando la gestión de residuos desde las fases iniciales del diseño de los productos (European Commission, 2015, 2020b). Sin embargo, dada la complejidad aneja al desarrollo de las políticas de EC, su traslación a normativas institucionales ha conllevado un *decalaje*, reflejo del grado de implicación de los distintos Gobiernos. Este diferencial de tiempo ha marcado las desigualdades en el avance de cada territorio. En la

figura 3.1 se señalan los 19 Estados miembros que han adoptado políticas nacionales de EC y su año de aprobación (Geerken *et al.*, 2022).

Figura 3.1

Políticas nacionales de EC adoptadas por los Estados miembros de la UE



Rumanía ha sido eliminada de la muestra por carecer de información estadística posterior a 2022, impidiendo la valoración del efecto de sus normativas. Las variables utilizadas han buscado conformar las distintas fases de la EC, desde el inicio, donde se contempla la extracción, gestión de residuos e importación de materia prima, hasta sus impactos globales sobre el territorio (tabla 3.1). Se han expresado en términos per cápita, evitando que el tamaño de los países pudiera condicionar los resultados.

Tabla 3.1

Variables de las fases de economía circular

| Fase 1. Generación EC |                        |                                                                                              |                       |
|-----------------------|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Input                 | Extracción nacional    | Material natural extraído para su incorporación al proceso productivo                        | Toneladas per cápita  |
| Input                 | Residuos generados     | Residuos generados por hogares, comercio, oficinas, instituciones públicas                   | Kilogramos per cápita |
| Input                 | Importación materiales | Compra de recursos naturales a otros países                                                  | Toneladas per cápita  |
| Output                | Tasa de circularidad   | Porcentaje de material reciclado y reincorporado a la economía en el uso total de materiales | Porcentaje            |
| Output                | Productividad recursos | Producto interior bruto dividido por el consumo interno de materiales                        | Euro por kilogramo    |

| Fase 2. Impacto EC |                          |                                                                                                           |                               |
|--------------------|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Input              | Tasa de circularidad     | Porcentaje de material reciclado y reincorporado a la economía en el uso total de materiales              | Porcentaje                    |
| Input              | Productividad recursos   | Producto interior bruto dividido por el consumo interno de materiales                                     | Euro por kilogramo            |
| Output indeseado   | Huella de consumo        | El impacto medioambiental del consumo                                                                     | Weighted Score per inhabitant |
| Output indeseado   | Emisiones GEI            | Emisiones de GEI procedentes de todas las actividades productivas                                         | Kilogramos per cápita         |
| Output             | Autosuficiencia material | Grado de independencia del país respecto al resto del mundo en lo que se refiere a varias materias primas | Porcentaje                    |
| Output             | Exportación residuos     | Comercio de residuos entre países para su posterior tratamiento                                           | Toneladas per cápita          |

Nota: GEI, Gases de efecto invernadero.

Las variables de la fase 1 permiten calcular el nivel de eficiencia de los países al transformar sus recursos en productividad y circularidad. Mientras que en la fase 2 se mide si dichas prácticas han sido capaces de reducir la dependencia exterior, contribuyendo a alcanzar la neutralidad climática y ayudando al comercio de materias primas reciclables. Los estadísticos descriptivos corroboran las discrepancias existentes entre los países analizados (Anexo. Tabla 1A).

### 3.4. Resultados y discusión

*Q1. ¿Las políticas nacionales se han traducido en sistemas de EC más eficientes? En caso afirmativo, ¿han logrado avances en productividad?*

A pesar del intenso compromiso de la UE con el cambio climático, los Estados miembros han precisado un desfase más o menos amplio para adaptar sus normativas internas a estas exigencias comunitarias, quedando todavía algunos territorios por regular. La investigación realizada busca, en primer lugar, determinar el grado de idoneidad de estas políticas, calculando

para ello el nivel de eficiencia alcanzado en las distintas etapas de la EC, antes y después de su aplicación. En la tabla 3.2 se recogen los resultados obtenidos mediante el DEA intertemporal. Concretamente, se expone en la columna: (2) el año de adopción de las políticas nacionales (t); (3), (4) y (5) los niveles de eficiencia medios alcanzados en las etapas 1, 2, así como en el global EC respectivamente, durante (2010 - t); (6), (7) y (8) siguiendo el patrón, los resultados medios desde  $t + 1$  hasta 2022; y, por último, (9) las consecuencias de las normativas gubernamentales, calculadas por la diferencia entre (8) y (5). El exceso sobre la unidad refleja el grado de ineficiencia. Así, cabe destacar que, en Bélgica, antes de las directrices de EC, el sistema alcanzaba una ineficiencia del 30,2%, donde el 16% correspondía a la primera etapa y el 12,2% a la segunda. Tras aprobar la normativa en 2016, la ineficiencia cae al 6,2%, demostrando que las políticas nacionales de EC han mejorado la circularidad en 24 puntos porcentuales.

De forma casi generalizada se aprecia un impacto positivo, destacando el comportamiento de Alemania e Irlanda, países en los que, a pesar de haber dilatado la introducción de la normativa específica de EC, muestran avances que superan el 31 y el 29%, respectivamente. En términos medios, los efectos en la UE han sido superiores en la primera etapa (18,3 - 9,5 = 8,8%) que en la segunda (1,4%), alcanzando una mejora conjunta del 13,3% (tabla 3.2). Estos resultados permiten confirmar que la implementación de políticas nacionales de EC se ha traducido en sistemas más eficientes, optimizando las tasas de circularidad y productividad, y en menor medida, pero también con un impacto notable, la limpieza climática, así como el nivel de autosuficiencia y cooperación internacional.

A pesar de que todas las normativas aplicadas se rigen por la causa común de lograr la neutralidad climática, las tácticas utilizadas difieren según territorios. La estrategia de EC alemana recogida en el Programa de Eficiencia de Recursos-ProgRes III aprobado en 2020 actúa bajo los siguientes principios rectores: (1) asociar las necesidades ecológicas a las oportunidades económicas, innovadoras y de compromiso social; (2) guiar la política nacional de recursos hacia la responsabilidad global; (3) reducir la dependencia de las materias primas y potenciar el reciclaje; (4) apoyar el crecimiento cualitativo fortaleciendo el uso sostenible de recursos a largo plazo (Federal Ministry for the Environment, Nature Conservation, Nuclear Safety and Consumer Protection, 2020). Mientras que, en Irlanda, la estrategia adoptada combina la eliminación de los combustibles fósiles y la introducción de la circularidad en los procesos de fabricación, mediante medidas orientadas a la producción y el consumo sostenible. Su normativa se ha centrado en la preservación de recursos, sensibilizando a los hogares, empresas y particulares sobre la importancia de la EC. El Gobierno ha

respaldado el aumento de la inversión en todos los territorios, abordando activamente la eliminación de las barreras económicas, regulatorias y sociales de esta transición (Government of Ireland, 2021).

**Tabla 3.2**  
Impacto de las políticas nacionales de EC

| EFF antes de políticas nacionales |                      |                     |                     |                 | EFF después de políticas |                         |                     | Efecto de las políticas nacionales (%) |
|-----------------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|-----------------|--------------------------|-------------------------|---------------------|----------------------------------------|
| País                              | Políticas nacionales | EFF Etapa1 [2010-t] | EFF Etapa2 [2010-t] | EFF EC [2010-t] | EFF Etapa1 [(t+1)-2022]  | EFF Etapa2 [(t+1)-2022] | EFF EC [(t+1)-2022] |                                        |
| Bélgica                           | 2016                 | 1,160               | 1,122               | <b>1,302</b>    | 1,007                    | 1,054                   | <b>1,062</b>        | <b>24,0</b>                            |
| Chipre                            | 2021                 | 1,321               | 1,124               | <b>1,484</b>    | 1,224                    | 1,127                   | <b>1,379</b>        | <b>10,5</b>                            |
| Rep. Checa                        | 2021                 | 1,119               | 1,033               | <b>1,155</b>    | 1                        | 1,057                   | <b>1,057</b>        | <b>9,8</b>                             |
| Dinamarca                         | 2018                 | 1,298               | 1,114               | <b>1,445</b>    | 1,174                    | 1,131                   | <b>1,327</b>        | <b>11,8</b>                            |
| Finlandia                         | 2016                 | 1,277               | 1,054               | <b>1,345</b>    | 1,266                    | 1,019                   | <b>1,290</b>        | <b>5,5</b>                             |
| Francia                           | 2018                 | 1,180               | 1,081               | <b>1,276</b>    | 1,127                    | 1,033                   | <b>1,164</b>        | <b>11,2</b>                            |
| Alemania                          | 2020                 | 1,264               | 1,235               | <b>1,560</b>    | 1,077                    | 1,153                   | <b>1,241</b>        | <b>31,9</b>                            |
| Grecia                            | 2018                 | 1,203               | 1,012               | <b>1,218</b>    | 1,138                    | 1,021                   | <b>1,162</b>        | <b>5,6</b>                             |
| Irlanda                           | 2021                 | 1,287               | 1,167               | <b>1,502</b>    | 1,073                    | 1,128                   | <b>1,210</b>        | <b>29,2</b>                            |
| Italia                            | 2017                 | 1,154               | 1,126               | <b>1,299</b>    | 1,082                    | 1,123                   | <b>1,216</b>        | <b>8,4</b>                             |
| Letonia                           | 2020                 | 1,182               | 1,016               | <b>1,200</b>    | 1,060                    | 1                       | <b>1,060</b>        | <b>14,0</b>                            |
| Luxemburgo                        | 2018                 | 1,101               | 1,303               | <b>1,435</b>    | 1,014                    | 1,477                   | <b>1,498</b>        | <b>-</b>                               |
| Malta                             | 2020                 | 1,081               | 1,113               | <b>1,203</b>    | 1                        | 1,002                   | <b>1,002</b>        | <b>20,2</b>                            |
| Países Bajos                      | 2016                 | 1,015               | 1,104               | <b>1,120</b>    | 1,009                    | 1,081                   | <b>1,091</b>        | <b>2,9</b>                             |
| Polonia                           | 2019                 | 1,040               | 1,012               | <b>1,053</b>    | 1,072                    | 1,024                   | <b>1,097</b>        | <b>-</b>                               |
| Portugal                          | 2017                 | 1,280               | 1,031               | <b>1,319</b>    | 1,177                    | 1,029                   | <b>1,211</b>        | <b>10,8</b>                            |
| Eslovenia                         | 2018                 | 1,170               | 1,017               | <b>1,191</b>    | 1,119                    | 1,014                   | <b>1,134</b>        | <b>5,6</b>                             |
| España                            | 2020                 | 1,111               | 1,051               | <b>1,167</b>    | 1,055                    | 1,027                   | <b>1,083</b>        | <b>8,4</b>                             |
| Suecia                            | 2020                 | 1,238               | 1,047               | <b>1,296</b>    | 1,134                    | 1                       | <b>1,134</b>        | <b>16,2</b>                            |
| <b>Promedio</b>                   |                      | 1,183               | 1,093               | <b>1,293</b>    | 1,095                    | 1,079                   | <b>1,180</b>        | <b>13,3</b>                            |

Otros, como Países Bajos, cuyo programa se aprobó en 2016, están más orientados al diseño de productos circulares, donde se impulse la utilización de materias primas renovables reduciendo la dependencia (Ministry

of Infrastructure and Water Management, 2016). Por su parte, Francia ha puesto el foco en los métodos de recogida de residuos, prestando especial atención a los envases de plástico y al residuo biodegradable municipal. Se exige a los ciudadanos una mayor participación en su clasificación, ofreciéndoles los instrumentos necesarios para ello. El Gobierno respalda estos objetivos con incentivos sobre precios para la gestión de residuos, un impuesto general sobre actividades contaminantes y, en definitiva, un marco regulatorio eficiente. Estas iniciativas se han traducido en un aumento progresivo de las tasas de reciclaje, disminuyendo los biorresiduos (Ministerio de la Transición Ecológica y la Solidaridad, 2018). En la tabla 3.2 se constata una notable mejora de la eficiencia francesa (11,2%), siendo menor en Países Bajos (2,9%).

Dinamarca, por su parte, ha impulsado la transición mediante el apoyo económico a la recirculación de materiales y a la innovación medioambiental, manifestando la necesidad de mayores estímulos estatales para potenciar la reparación y la transacción con fines sociales (Danish Government, 2018). En Portugal ha sido el sector público el que ha demostrado una gran vinculación con la agenda circular, no apoyada por el sector privado (República Portuguesa, 2017). A diferencia de España, donde existe una implicación conjunta de la población, los sectores productivos y las autoridades, demandando esfuerzos para reducir el uso de materias primas y la producción de residuos, así como la descarbonización mediante la adaptación de infraestructuras y consumo local (Ministère de la Transition Ecologique et Solidaire, 2020). En definitiva, se puede concluir que las características propias de cada país condicionan las estrategias implementadas y, en ocasiones, el resultado de las mismas, cuyo éxito en términos de eficiencia oscila entre el 31,9% de Alemania y el 2,9% de Países Bajos.

En segundo lugar, se han calculado los cambios en productividad acaecidos tras la implantación de las políticas nacionales. En la tabla 3.3 se muestra un leve crecimiento del 2,3% en el global de la EC (IMS, columna 9), donde el 4,3% (IMS, columna 3) corresponde a la primera etapa, experimentándose una ligera caída en la segunda (IMS, columna 6). Además, se comprueba que estos cambios se deben exclusivamente a la mejora tecnológica que llega a alcanzar el 5,8% en la primera etapa (Tc, columna 4) y el 2,5% en la segunda (Tc, columna 7), aumento, este último, atribuido casi en exclusividad a Irlanda (36,8%), y en menor medida a Finlandia (8,2%) y Luxemburgo (2,5%). Sin embargo, la eficiencia no ha experimentado crecimientos visibles en ninguna de las etapas analizadas, hecho que confirma la necesidad de realizar un uso más adecuado de los recursos para poder mejorar los resultados de circularidad potenciando los crecimientos en productividad.

Según Hailemariam y Erdiaw-Kwasie (2023), los Gobiernos deben predicar con el ejemplo, incitando a las empresas a adoptar prácticas que reduzcan las emisiones. Esto requiere marcos regulatorios sólidos, así como un programa educativo con firmes valores ambientales, sin escatimar recursos destinados a subvenciones, subsidios o créditos fiscales para alcanzar la neutralidad climática. En este sentido, UI-Durar *et al.* (2023) evidencian la conexión entre innovación ambiental y EC, siendo los gestores de políticas sostenibles los que han de alentar el aprendizaje para orientar a las organizaciones hacia prácticas circulares. Jesus y Jugend (2023) consideran que la innovación abierta podría ser el instrumento idóneo para alcanzar las metas propuestas, necesitando la colaboración entre las partes interesadas para conseguir alinear objetivos.

**Tabla 3.3**  
Crecimientos en productividad tras la aprobación de las políticas nacionales de EC

| País         | Políticas nacionales t | Fase 1           |                 |                 | Fase 2           |                 |                 | EC               |                 |                 |
|--------------|------------------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|
|              |                        | IMS [(t+1)-2022] | Tc [(t+1)-2022] | Ec [(t+1)-2022] | IMS [(t+1)-2022] | Tc [(t+1)-2022] | Ec [(t+1)-2022] | IMS [(t+1)-2022] | Tc [(t+1)-2022] | Ec [(t+1)-2022] |
| Bélgica      | 2016                   | 1,024            | 1,024           | 1               | 0,977            | 1               | 0,977           | 1,001            | 1,024           | 0,977           |
| Chipre       | 2021                   | 1,075            | 1,120           | 0,960           | 0,877            | 1               | 0,877           | 0,943            | 1,120           | 0,842           |
| Rep. Checa   | 2021                   | 1,114            | 1,114           | 1               | 0,907            | 1               | 0,907           | 1,011            | 1,114           | 0,907           |
| Dinamarca    | 2018                   | 1,035            | 1,053           | 0,984           | 1                | 1               | 1               | 1,035            | 1,053           | 0,984           |
| Finlandia    | 2016                   | 1,023            | 1,053           | 0,972           | 1,106            | 1,082           | 1,020           | 1,131            | 1,139           | 0,993           |
| Francia      | 2018                   | 1,019            | 1,034           | 0,986           | 0,991            | 1               | 0,992           | 1,010            | 1,034           | 0,977           |
| Alemania     | 2020                   | 1,044            | 1,060           | 0,985           | 0,956            | 1               | 0,957           | 0,998            | 1,060           | 0,942           |
| Grecia       | 2018                   | 1,022            | 1,046           | 0,978           | 0,977            | 1               | 0,976           | 0,999            | 1,046           | 0,955           |
| Irlanda      | 2021                   | 1,071            | 1,073           | 0,998           | 1,110            | 1,368           | 0,811           | 1,188            | 1,468           | 0,810           |
| Italia       | 2017                   | 1,012            | 1,032           | 0,981           | 1,009            | 1               | 1,009           | 1,021            | 1,032           | 0,990           |
| Letonia      | 2020                   | 1,098            | 1,099           | 0,999           | 0,989            | 1               | 0,988           | 1,085            | 1,099           | 0,987           |
| Luxemburgo   | 2018                   | 1,041            | 1,041           | 1               | 1,101            | 1,025           | 1,034           | 1,147            | 1,067           | 1,075           |
| Malta        | 2020                   | 1,030            | 1,037           | 0,994           | 0,829            | 1               | 0,829           | 0,854            | 1,037           | 0,824           |
| Países Bajos | 2016                   | 1,044            | 1,044           | 1               | 0,973            | 1               | 0,974           | 1,016            | 1,044           | 0,973           |
| Polonia      | 2019                   | 1,024            | 1,045           | 0,980           | 0,985            | 1               | 0,985           | 1,009            | 1,045           | 0,965           |
| Portugal     | 2017                   | 1,026            | 1,056           | 0,972           | 0,993            | 1               | 0,992           | 1,019            | 1,056           | 0,965           |
| Eslovenia    | 2018                   | 1,031            | 1,050           | 0,982           | 0,979            | 1               | 0,979           | 1,009            | 1,050           | 0,961           |
| España       | 2020                   | 1,036            | 1,053           | 0,984           | 0,899            | 1               | 0,902           | 0,932            | 1,053           | 0,885           |
| Suecia       | 2020                   | 1,038            | 1,062           | 0,978           | 0,982            | 1               | 0,982           | 1,020            | 1,062           | 0,961           |
| Promedio     |                        | 1,043            | 1,058           | 0,986           | 0,981            | 1,025           | 0,957           | 1,023            | 1,084           | 0,946           |

En el trabajo de Chioatto y Sospiro (2022), a diferencia de lo mostrado en las tablas 3.2 y 3.3, se han obtenido evidencias de la existencia de una leve convergencia positiva de los países europeos hacia la gestión sostenible de residuos, presentando un gran déficit en cuanto a la fabricación de materias primas secundarias. Además, los autores manifiestan la necesidad de enfocar los esfuerzos en el diseño de productos ambientalmente respetuosos, proporcionando más ayuda financiera a las industrias para solventar las barreras tecnológicas existentes. Según Marino y Parisino (2020), la reducción de la brecha existente entre los países analizados exige estructuras económicas fuertes, mayor voluntad de los Gobiernos y cultura empresarial apoyada por una concienciación más intensa de la población.

### 3.5. Conclusiones

El planeta se halla en estado de alarma, el cambio climático es una realidad que exige a toda la población una modificación de los hábitos de consumo y producción para frenar la degradación medioambiental. La EC ha sido diseñada como instrumento clave para reducir la extracción de materias primas y alcanzar la neutralidad climática, alargando la vida útil de los productos. Sin embargo, su aplicación exige compromisos y esfuerzos que, en ocasiones, contradicen las pretensiones privadas y públicas de los territorios. La UE está capitaneando esta batalla, obligando a sus Estados miembros a aprobar leyes cada vez más estrictas sobre el reciclaje, los envases, la reparación y el impulso de los productos sostenibles.

En esta investigación se ha realizado un análisis del impacto de las normativas de EC aplicadas en los distintos países, con objeto de poder detectar desviaciones e intensificar las medidas. Los resultados revelan que, a pesar de la gran recepción de las directrices aprobadas, todavía queda mucho por hacer. Los diferentes ritmos de implementación son claro reflejo del grado de implicación de los países, en ocasiones con metas particulares contrarias a los objetivos globales de la Comisión Europea.

La Comisión Europea ha marcado un listón muy rígido a todos sus miembros, exigiendo nuevas formas de producir que, en muchas ocasiones, se están traduciendo en grandes quebrantos para los empresarios. Alcanzar las metas exigidas impone la necesidad de asociar importantes ayudas financieras y una normativa más estricta al comercio exterior, evitando la pérdida de competitividad frente a productos ajenos a la UE.

Las investigaciones apoyadas en información estadística presentan limitaciones sujetas a su divulgación. Concretamente, el estudio realizado podría verse reforzado si se dispusiera de datos correspondientes a 2023, así como

un mayor detalle de los estímulos y/o gravámenes impuestos por los diferentes gobernantes.

### 3.6. Bibliografía

Agovino, M., Cerciello, M., Musella, G. y Garofalo, A. (2024). European waste management regulations and the transition towards circular economy. A shift-and-share analysis. *Journal of Environmental Management*, 354, 120423. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2024.120423>

Aguilar-Hernández, G. A., Dias Rodrigues, J. F. y Tukker, A. (2021). Macroeconomic, social and environmental impacts of a circular economy up to 2050: A meta-analysis of prospective studies. *Journal of Cleaner Production*, 278, 123421. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.123421>

Arijeniwa, V. F., Akinsemolu, A. A., Chukwugozie, D. C., Onawo, U. G., Ochulor, C. E., Nwauzoma, U. M., Kawino, D. A. y Onyeaka, H. (2024). Closing the loop: A framework for tackling single-use plastic waste in the food and beverage industry through circular economy —a review. *Journal of Environmental Management*, 359, 120816. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2024.120816>

Banker, R. D., Charnes, A. y Cooper, W. W. (1984). Some models for estimating technical and scale inefficiencies in data envelopment analysis. *Management Science*, 30, 1078-1092. <https://doi.org/10.1287/mnsc.30.9.1078>

Bianchi, M. y Cordella, M. (2023). Does circular economy mitigate the extraction of natural resources? Empirical evidence based on analysis of 28 European economies over the past decade. *Ecological Economics*, 203, 107607. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2022.107607>

Bongers, A. y Casas, P. (2022). The circular economy and the optimal recycling rate: A macroeconomic approach. *Ecological Economics*, 199, 107504. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2022.107504>

Boonman, H., Verstraten, P. y Van der Weijde, A. H. (2023). Macroeconomic and environmental impacts of circular economy innovation policy. *Sustainable Production Consumption*, 35, 216-228. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2022.10.025>

Bresciani, S., Puertas, R., Ferraris, A. y Santoro, G. (2021). Innovation, environmental sustainability and economic development: DEA-Bootstrap and

multilevel analysis to compare two regions. *Technological Forecasting and Social Change*, 172, 121040. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2021.121040>

Castro-Pardo, M., Fernández Martínez, P. y Pérez Zabaleta, A. (2022). An initial assessment of water security in Europe using a DEA approach. *Sustainable Technology and Entrepreneurship*, 1, 100002. <https://doi.org/10.1016/j.stae.2022.100002>

Caves, D. W., Christensen, L. R. y Diewert, W. E. (1982). Multilateral comparisons of output, input, and productivity using superlative index numbers. *Economic Journal*, 92, 73-86. <https://doi.org/10.2307/2232257>

Charnes, A., Cooper, W. W. y Rhodes, E. (1978). Measuring the efficiency of decision making units. *European Journal of Operation Research*, 2, 429-444. [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(78\)90138-8](https://doi.org/10.1016/0377-2217(78)90138-8)

Chioatto, E. y Sospiro, P. (2023). Transition from waste management to circular economy: the European Union roadmap. *Environment, Development and Sustainability*, 25, 249-276. <https://doi.org/10.1007/s10668-021-02050-3>

Cooney, R., Baptista de Sousa, D., Fernández-Ríos, A., Mellett, S., Rowan, N., Morse, A. P., Hayes, M., Laso, J., Regueiro, L., Wan, A. H. L. y Clifford, E. (2023). A circular economy framework for seafood waste valorisation to meet challenges and opportunities for intensive production and sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 392, 136283. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2023.136283>

Cruz-Cázares, C., Bayona-Sáez, C. y García-Marco, T. (2013). You can't manage right what you can't measure well: *Technological innovation efficiency*. *Research Policy*, 42, 1239-1250. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2013.03.012>

Danish Government (2018). Strategy for circular economy. [https://circular-economy.europa.eu/platform/sites/default/files/eng\\_mfvm\\_cirkulaer\\_oekonomi\\_as5\\_uk\\_final\\_web.pdf](https://circular-economy.europa.eu/platform/sites/default/files/eng_mfvm_cirkulaer_oekonomi_as5_uk_final_web.pdf)

Díaz-Lopez, F. J., Ton Bastein, T. y Tukker, A. (2019). Business model innovation for resource-efficiency, circularity and cleaner production: What 143 cases tell us. *Ecological Economics*, 155, 20-35. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2018.03.009>

Ding, L., Wang, T. y Chan, P. W. (2023). Forward and reverse logistics for circular economy in construction: A systematic literature review.

*Journal of Cleaner Production*, 388, 135981. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2023.135981>.

European Commission (2015). *Closing the loop. An EU action plan for the circular economy*. [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:8a8ef5e8-99a0-11e5-b3b7-01aa75ed71a1.0012.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:8a8ef5e8-99a0-11e5-b3b7-01aa75ed71a1.0012.02/DOC_1&format=PDF)

European Commission (2019). *The European Green Deal*. Brussels.

European Commission (2020a). *Changing how we produce and consume: New Circular Economy Action Plan shows the way to a climate-neutral, competitive economy of empowered consumers. New Circular Economy Action Plan*. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_20\\_420](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_420)

European Commission (2020b). *A new circular economy action plan for a cleaner and more competitive Europe*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/DOC/?uri=CELEX:52020DC0098>

European Commission (2021a). *European climate law*. Brussels. <http://data.europa.eu/eli/reg/2021/1119/oj>

European Commission (2021b). *'Fit for 55': delivering the EU's 2030 climate target on the way to climate neutrality*. Brussels.

European Parliament (2023). *Circular economy: definition, importance and benefits*. <https://www.europarl.europa.eu/topics/en/article/20151201S-TO05603/circular-economy-definition-importance-and-benefits>

Färe, R., Grosskopf, S. y Roos, P. (1998). Malmquist productivity indexes: A survey of theory and practice. En R. Färe, S. Grosskopf y R. R. Russell (Eds.), *Index Numbers: Essays in Honour of Sten Malmquist* (pp. 127-190). Dordrecht: Springer. [https://doi.org/10.1007/978-94-011-4858-0\\_4](https://doi.org/10.1007/978-94-011-4858-0_4)

Farrell, M. J. (1957). The measurement of productive efficiency. *Journal of the Royal Statistical Society. Series A*, 120, 253-290. <https://doi.org/10.2307/2343100>.

Federal Ministry for the Environment, Nature Conservation, Nuclear Safety and Consumer Protection (2020). *The German Resource Efficiency Program III*. <https://www.bmuv.de/en/publication/deutsches-ressourceneffizienzprogramm-iii-2020-bis-2023>

García-Mollá, M., Puertas, R. y Sanchis-Ibor, C. (2021). Application of Data Envelopment Analysis to evaluate investments in the modernization of collective management irrigation systems in Valencia (Spain). *Water Resources Management*, 35, 5011-5027. <https://doi.org/10.1007/s11269-021-02986-1>

Gedam, V. V., Raut, R. D., Lopes de Sousa Jabbour, A. B., Tanksale, A. N. y Narkhede, B. E. (2021). Circular economy practices in a developing economy: Barriers to be defeated. *Journal of Cleaner Production*, 311, 127670. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.127670>

Geerken, T., Manoochchhri, S. y Di Francesco, E. (2022). *Circular economy policy innovation and good practice in Member States. ETC CE working paper*. European Environmental Agency. [https://www.eionet.europa.eu/etcs/etc-ce/products/draft-report-for-dg-env\\_final.pdf](https://www.eionet.europa.eu/etcs/etc-ce/products/draft-report-for-dg-env_final.pdf)

González Forastero, A. (2023). Resources, conservation and recycling advances circular economy in Andalusia: A review of public and non-governmental initiatives. *Resources, Conservation & Recycling Advances*, 17, 200133. <https://doi.org/10.1016/j.rcradv.2023.200133>

Government of Ireland (2021). *Whole of government circular economy strategy 2022-2023. Living more, using less*. <https://www.gov.ie/pdf/?file=https://assets.gov.ie/207622/bd90130d-494e-4d32-8757-46d36c77b912.pdf#page=null>

Grafström, J. y Aasma, S. (2021). Breaking circular economy barriers. *Journal of Cleaner Production*, 292, 126002. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.126002>

Hailemariam, A. y Erdiaw-Kwasie, M. O. (2023). Towards a circular economy: Implications for emission reduction and environmental sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 32, 1951-1965. <https://doi.org/10.1002/bse.3229>

Hassan, S. T., Wang, P., Khan, I. y Zhu, B. (2023). The impact of economic complexity, technology advancements, and nuclear energy consumption on the ecological footprint of the USA: Towards circular economy initiatives. *Gondwana Research*, 113, 237-246. <https://doi.org/10.1016/j.gr.2022.11.001>

Jesus, G. M. K. y Jugend, D. (2023). How can open innovation contribute to circular economy adoption? Insights from a literature review. *European*

*Journal of Innovation Management*, 26, 65-98. <https://doi.org/10.1108/EJIM-01-2021-0022>

Khatami, F., Vilamová, Š., Cagno, E., De Bernardi, P., Neri, A. y Cantino, V. (2023). Efficiency of consumer behaviour and digital ecosystem in the generation of the plastic waste toward the circular economy. *Journal of Environmental Management*, 325, 116555. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2022.116555>

Kumar, M., Raut, R. D., Jagtap, S. y Choubey, V. K. (2023). Circular economy adoption challenges in the food supply chain for sustainable development. *Business Strategy and the Environment*, 32, 1334-1356. <https://doi.org/10.1002/bse.3191>

Marino, A. y Pariso, P. (2020). Comparing European countries' performances in the transition towards the circular economy. *Science of the Total Environment*, 729, 138142. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2020.138142>

Marsh, A. T. M., Velenturf, A. P. M. y Bernal, S. A. (2022). Circular Economy strategies for concrete: implementation and integration. *Journal of Cleaner Production*, 362, 132486. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.132486>.

McDowall, W., Geng, Y., Huang, B., Barteková, E., Bleischwitz, R., Türkeli, S., Kemp, R. y Doménech, T. (2017). Circular Economy Policies in China and Europe. *Journal of Industrial Ecology*, 21, 651-661. <https://doi.org/10.1111/jiec.12597>

Melo, T. A. C., Oliveira, M. A., de Sousa, S., Vieira, R. K. y Amaral, T. S. (2022). Circular Economy Public Policies: A Systematic Literature Review. *Procedia Computer Science*, 204, 652-662. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2022.08.079>

Metzger, P., Mendonça, S., Silva, J. A. y Damásio, B. (2023). Battery innovation and the Circular Economy: What are patents revealing? *Renewable Energy*, 209, 516-532. <https://doi.org/10.1016/j.renene.2023.03.132>.

Ministère de la Transition Ecologique et Solidaire (2018). *Roadmap for the circular economy: 50 measures for a 100% circular economy*. [https://circular-economy.europa.eu/platform/sites/default/files/frec\\_anglais.pdf](https://circular-economy.europa.eu/platform/sites/default/files/frec_anglais.pdf)

Ministry of Infrastructure and Water Management (2016). *Government-wide programme for circular Dutch economy by 2050*. <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-a6ce8220-07e8-4b64-9f3d-e69bb4ed2f9c/pdf>

Moreno-Mondéjar, L., Triguero, A. y Cuerva, M. C. (2021). Exploring the association between circular economy strategies and green jobs in European companies. *Journal of Environmental Management*, 297, 113437. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2021.113437>

Neligan, A., Baumgartner, R. J., Geissdoerfer, M. y Schöggel, J. P. (2023). Circular disruption: Digitalisation as a driver of circular economy business models. *Business Strategy and the Environment*, 32(3), 1175-1188. <https://doi.org/10.1002/bse.3100>

Omrani, H., Emrouznejad, A., Shamsi, M. y Fahimi, P. (2022). Evaluation of insurance companies considering uncertainty: A multi-objective network data envelopment analysis model with negative data and undesirable outputs. *Socio-Economic Planning Sciences*, 82 (Part B), 101306. <https://doi.org/10.1016/j.seps.2022.101306>

Piscicelli, L. (2023). The sustainability impact of a digital circular economy. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 61, 101251. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2022.101251>

Puertas, R., Carracedo, P., Garcia-Mollá, M. y Vega, V. (2022). Analysis of the determinants of market capitalisation: Innovation, climate change policies and business context. *Technological Forecasting and Social Change*, 179, 121644. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.121644>

Reike, D., Hekkert, M. P. y Negro, S. O. (2023). Understanding circular economy transitions: The case of circular textiles. *Business Strategy and the Environment*, 32(3), 1032-1058. <https://doi.org/10.1002/bse.3114>

Ren, Q. y Albrecht, J. (2023). Toward circular economy: The impact of policy instruments on circular economy innovation for European small medium enterprises. *Ecological Economics*, 207, 107761. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2023.107761>

República Portuguesa (2017). Lending the transition. Action plan for circular economy in Portugal: 2017-2020. Council of Ministers Resolution nº 190-A/2017. [https://circulareconomy.europa.eu/platform/sites/default/files/strategy\\_-\\_portuguese\\_action\\_plan\\_paec\\_en\\_version\\_3.pdf](https://circulareconomy.europa.eu/platform/sites/default/files/strategy_-_portuguese_action_plan_paec_en_version_3.pdf)

Sanchez-Robles, M., Soriano, D. R., Puertas, R. y Guaita Martínez, J. M. (2023). The role of social start-ups in entrepreneurial behaviour: the search for efficiency. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 29(9/10), 2005-2022. <https://doi.org/10.1108/IJEBR-06-2023-0600>

Schögl, J. P., Rusch, M., Stumpf, L. y Baumgartner, R. J. (2023). Implementation of digital technologies for a circular economy and sustainability management in the manufacturing sector. *Sustainable Production and Consumption*, 35, 401-420. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2022.11.012>

Schot, J. y Kanger, L. (2018). Deep transitions: Emergence, acceleration, stabilization and directionality. *Research Policy*, 47(6), 1045-1059. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2018.03.009>

Siderius, T. y Zink, T. (2023). Markets and the future of the circular economy. *Circular Economy and Sustainability*, 3(3), 1569-1595. <https://doi.org/10.1007/s43615-022-00196-4>

Suchek, N., Fernandes, C. I., Kraus, S., Filser, M. y Sjögrén, H. (2021). Innovation and the circular economy: A systematic literature review. *Business Strategy and the Environment*, 30(8), 3686-3702. <https://doi.org/10.1002/bse.2834>

Sulich, A. y Sołoducho-Pelc, L. (2022). The circular economy and the Green Jobs creation. *Environmental Science and Pollution Research*, 29, 14231-14247. <https://doi.org/10.1007/s11356-021-16562-y>

Tavana, M., Izadikhah, M., Di Caprio, D. y Farzipoor Saen, R. (2018). A new dynamic range directional measure for two-stage data envelopment analysis models with negative data. *Computers & Industrial Engineering*, 115, 427-448, <https://doi.org/10.1016/j.cie.2017.11.024>

Toker, K. y Görener, A. (2023). Evaluation of circular economy business models for SMEs using spherical fuzzy TOPSIS: an application from a developing countries' perspective. *Environment, Development and Sustainability*, 25, 1700-1741. <https://doi.org/10.1007/s10668-022-02119-7>

Tulkens, H. y Vanden Eeckaut, P. (1995). Non-parametric efficiency, progress and regress measures for panel data: Methodological aspects. *European Journal of Operational Research*, 80(3), 474-499. [https://doi.org/10.1016/0377-2217\(94\)00132-V](https://doi.org/10.1016/0377-2217(94)00132-V)

Ul-Durar, S., Awan, U., Varma, A., Memon, S. y Mention, A.-L. (2023). Integrating knowledge management and orientation dynamics for organization transition from eco-innovation to circular economy. *Journal of Knowledge Management*, 27(8), 2217-2248. <https://doi.org/10.1108/JKM-05-2022-0424>

Wasserbaur, R., Sakao, T. y Milios, L. (2022). Interactions of governmental policies and business models for a circular economy: A systematic literature review. *Journal of Cleaner Production*, 337, 130329. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.130329>

Yang, M., Chen, L., Wang, J., Msigwa, G., Osman, A. I., Fawzy, S., Rooney, D. W. y Yap, P. S. (2023). Circular economy strategies for combating climate change and other environmental issues. *Environmental Chemistry Letters*, 21, 55-80. <https://doi.org/10.1007/s10311-022-01499-6>

Yin, S., Jia, F., Chen, L. y Wang, Q. (2023). Circular economy practices and sustainable performance: A meta-analysis. *Resources, Conservation and Recycling*, 190, 106838. <https://doi.org/10.1016/j.resconrec.2022.106838>

Anexo

**Tabla 1A**  
Características descriptivas

|          | Extrac-<br>ción<br>nacio-<br>nal | Resi-<br>duos<br>gene-<br>rados | Impor-<br>tación<br>mate-<br>riales | Tasa<br>de<br>circu-<br>laridad | Pro-<br>ducti-<br>vidad<br>recur-<br>sos | Auto-<br>sufi-<br>ciencia<br>mate-<br>rial | Emi-<br>siones<br>GEI | Huella<br>de<br>consu-<br>mo | Ex-<br>por-<br>tación<br>resi-<br>duos |
|----------|----------------------------------|---------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|------------------------------------------|--------------------------------------------|-----------------------|------------------------------|----------------------------------------|
| Promedio | 13,86                            | 533,67                          | 2,09                                | 9,63                            | 2,14                                     | 57,69                                      | 8,266,29              | 1,06                         | 0,38                                   |
| DT       | 8,64                             | 126,32                          | 1,04                                | 6,82                            | 1,09                                     | 20,04                                      | 3,034,54              | 0,18                         | 0,31                                   |
| Min      | 3,28                             | 272,00                          | 0,50                                | 0,60                            | 0,48                                     | 8,10                                       | 3,620,34              | 0,68                         | 0,06                                   |
| Max      | 45,99                            | 862,00                          | 4,65                                | 29,00                           | 5,44                                     | 84,70                                      | 16,767,33             | 1,45                         | 1,28                                   |
| Nº obs.  | 247                              | 247                             | 247                                 | 247                             | 247                                      | 247                                        | 247                   | 247                          | 247                                    |

## 4

# Novedades jurisprudenciales sobre cuestiones fiscales atinentes al medio ambiente

Cristina Pérez-Piaya Moreno

### 4.1. Introducción

Los impuestos medioambientales y las medidas tributarias con fines extrafiscales dirigidas a la protección del medio ambiente conforman un amplio espectro en nuestro ordenamiento tributario sobre el que, continuamente, viene pronunciándose la jurisprudencia. La interpretación de las normas que regulan estos tributos y el estudio de su conformidad a derecho han justificado la emisión de un gran número de resoluciones en los últimos años.

En las siguientes líneas se hará referencia a los más relevantes y recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo relativos a las diferentes figuras tributarias con incidencia en el medio ambiente. Este estudio habrá de verse completado, necesariamente, con la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y con la doctrina emanada de nuestro Tribunal Constitucional.

En las siguientes líneas se hará referencia a los más relevantes y recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo relativos a las diferentes figuras tributarias con incidencia en el medio ambiente. Este estudio habrá de verse completado, necesariamente, con la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y con la doctrina emanada de nuestro Tribunal Constitucional.

## **4.2. Impuesto sobre hidrocarburos**

El impuesto sobre hidrocarburos, regulado en los artículos 46 y siguientes de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, es un impuesto de fabricación indirecto que recae sobre el consumo de hidrocarburos y que posee una eminente naturaleza extrafiscal.

El consumo de hidrocarburos genera la emisión de CO<sub>2</sub> a la atmósfera, uno de los gases responsables del efecto invernadero y del cambio climático. Gravar su fabricación e importación pretende, entre otros fines, desincentivar su consumo, logrando la disminución de emisiones. Busca asimismo incentivar el consumo de productos menos contaminantes y estimular la sustitución de los productos más contaminantes por otros más ecológicos.

El impuesto grava, en fase única, el consumo de productos energéticos, recayendo por tanto en una capacidad económica indirectamente manifestada con el gasto de una renta.

Encuentra su fundamento en los costes sociales y medioambientales que el consumo de los productos detallados en el artículo 46 LIE produce, tales como la necesidad de crear infraestructuras y su mantenimiento, gastos sanitarios derivados de los perjuicios para la salud, deforestación, contaminación atmosférica y degradación del entorno. Recae precisamente sobre el sujeto que genera el coste social y medioambiental y que es titular de la capacidad económica gravada, con lo que resulta acorde con el principio de capacidad económica y con el de «quien contamina paga».

Ahora bien, no puede desconocerse que, a pesar de su carácter extrafiscal, su principal función es la recaudatoria. Aunque resulta evidente su perspectiva extrafiscal, lo cierto es que la legislación no incluye ninguna ventaja en la utilización de biocombustibles, y, si podía identificarse esta finalidad secundariamente en la aplicación del tipo autonómico, esta posibilidad ha desaparecido al haberse suprimido el tipo autonómico, integrándose en el tipo estatal por razones de unidad de mercado. Además, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado, en respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo, que el tramo

autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos que fue exigido entre los años 2013 y 2018 no se ajusta al derecho de la Unión Europea por carecer de amparo en el artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (TJUE 30-5-2024, asunto C-732/22).

Recuérdese que el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, conocido también como «céntimo sanitario», tenía una finalidad exclusivamente recaudatoria (combatir el déficit fiscal autonómico). Se declaró que no perseguía una finalidad específica de protección de la salud y el medio ambiente y que, por lo tanto, era contrario a la Dir (CEE) 92/12 art. 3.2 (STJUE 27/02/2014, asunto C-82/12). Por ello, se integró en el impuesto sobre hidrocarburos desde el 1 de enero de 2013 (Ley 2/2012, disposición final 20), pero el Estado se encontró obligado a devolver, por la vía de la responsabilidad patrimonial por incumplimiento del derecho comunitario, las cantidades cobradas indebidamente (TS 350/2016, de 18 de febrero, RCA 12/2015, ECLI:ES:TS:2016:457).

La finalidad de la exención en el impuesto sobre hidrocarburos para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas no es tanto la medioambiental como la de disminuir el precio de la electricidad que soporta el consumidor final (RDL 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, exposición de motivos).

Recientemente, el Tribunal Supremo ha sentado como doctrina que el artículo 14.1.a), primera frase, de la Directiva 2003/96/CE, constituye una exención directa y no voluntaria para los Estados miembros, suficientemente precisa e incondicionada, que está dotada de efecto directo vertical ascendente, y que la eliminación de esta exención obligatoria, que introdujo la Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética, en relación con el gas natural utilizado para producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, no se fundamenta en los motivos de política medioambiental que requiere el art. 14.1.a), segunda frase, de la mencionada directiva (TS 1213/2024, de 8 de julio, RCA 4232/2021, ECLI:ES:TS:2024:3993, y TS 1416/2024, de 24 de julio, RCA 5472/2021, ECLI:ES:TS:2024:4292).

El artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical

ascendente en relación con el biogás utilizado para producir electricidad (TS 104/2023, de 30 de enero, RCA 5047/2021, ECLI:ES:TS:2023:259).

Otro aspecto conflictivo ha sido el tramo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos, que fue eliminado quedando integrado en la parte estatal, y en la actualidad está siendo objeto de una creciente conflictividad similar a la que surgió del llamado «céntimo sanitario»<sup>1</sup>.

El TJUE, en sentencia de 30 de mayo de 2024, ha concluido que el tipo autonómico español del Impuesto especial sobre Hidrocarburos no cumple una finalidad específica a que se refiere el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, por lo que la normativa española infringe la Directiva 2003/96/CE, dado que autoriza a las comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos al efecto en la indicada Directiva 2003/96/CE<sup>2</sup>.

Las posibilidades de devolución del impuesto abonado en el período 2013-2018 pasan necesariamente bien por presentar solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas, de conformidad con el artículo 14.3 del Real Decreto 520/2005, bien por suscitar un procedimiento especial de revisión, bien por obtener una resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firme, pero lo cierto es que debería arbitrarse un procedimiento de devolución ágil por parte de la Administración tributaria<sup>3</sup>.

En los últimos meses se han resuelto ante el Tribunal Supremo una serie de recursos de casación en los que se cuestiona quién tiene legitimación para solicitar la devolución de lo debidamente ingresado tras la declaración de su disconformidad con el derecho de la Unión. En el RCA 1560/2021 se ha sentado una doctrina que merece ser enteramente transcrita:

1. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electrici-

1 El artículo 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, estableció, con efectos de 1 de enero de 2013 hasta el 1 de enero de 2019, un tipo impositivo autonómico del impuesto sobre hidrocarburos para gravar supletoriamente los productos que se consuman en cada territorio autonómico (gasolinas, gasóleos). La mayoría de las comunidades autónomas establecieron los tipos impositivos autonómicos respecto de los productos consumidos en su territorio, es decir, los productos vendidos en establecimientos de venta al público situados en cada comunidad.

2 Véase Pedrosa López (2024).

3 García de Pablos (2024).

dad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, y por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en particular su artículo 5, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que autoriza a regiones o comunidades autónomas a establecer tipos del impuesto especial diferenciados para un mismo producto y un mismo uso en función del territorio en que se consuma el producto fuera de los casos previstos a tal efecto.

2. El obligado tributario que, en virtud de repercusión legal, ha soportado las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes al tipo autonómico, tiene derecho a solicitar a la Administración tributaria y a obtener de esta la devolución de los eventuales ingresos efectuados en contravención con el Derecho de la Unión Europea, en virtud de lo dispuesto en el artículo 14.1 y 2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.
3. La traslación directa de todo o parte del importe del tributo, efectuada por el obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sobre el comprador o sobre el adquirente del producto, constituye la única excepción al derecho a obtener la devolución, respecto del importe trasladado, cuando dicha traslación hubiera neutralizado los efectos económicos del tributo respecto al obligado tributario.
4. La prueba de que la traslación directa del importe del tributo no ha tenido lugar no corresponde al obligado tributario que soportó la repercusión legal del tributo contrario al Derecho de la Unión Europea, sin que la Administración pueda rechazar la devolución solicitada argumentando que dicho obligado tributario no ha acreditado la ausencia de su traslado económico a los clientes.

A su vez, en STS de 25 de septiembre de 2024, dictada en el recurso de casación 1902/2021, ECLI:ES:TS:2024:4714, se ha aseverado que el consumidor final, a quien se le ha repercutido el impuesto no por disposición u obligación legal, sino por decisión de la persona o entidad titular de la estación de servicio o proveedor del carburante, no está legitimado, en virtud de lo

dispuesto en el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, RRVA, para solicitar la devolución de eventuales ingresos indebidos respecto a las cuotas ingresadas que fueran devengadas por el citado impuesto e incorporadas al precio que satisfizo por la adquisición del carburante. La razón de este fallo no es, sino que dichas cantidades las habría soportado el consumidor final, no por disposición o repercusión legales, sino mediante traslación en el precio del producto, de todo o parte de la cuota tributaria del referido Impuesto sobre Hidrocarburos. Aclara la sentencia que en nuestro Ordenamiento, nada impide al consumidor reclamar al proveedor el importe de un impuesto declarado contrario a la Unión Europea que hubiera sido repercutido económicamente como parte del precio abonado, si bien para ello deberá acudir a la acción civil por enriquecimiento injusto, teniendo en cuenta que la traslación de la carga económica se habría producido, no por una facultad otorgada legalmente al proveedor, sino por una decisión propia, aceptada por el consumidor, ajena al ámbito de la relación jurídico tributaria<sup>4</sup>.

La solución es distinta a la dada en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) porque son distintos los tributos:

Mientras el impuesto sobre hidrocarburos, regulado en la Ley de Impuestos Especiales de 1992, es un impuesto de fabricación, y en particular un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre un consumo específico y grava, en fase única, la fabricación en el ámbito territorial interno de los hidrocarburos, siendo su hecho imponible la fabricación de este concreto producto dentro del territorio de la comunidad, el IVMDH, que estaba regulado en la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos, gravaba en fase única las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo, constituyendo su hecho imponible tales ventas minoristas y las operaciones que impliquen el autoconsumo de los productos gravados por los sujetos pasivos del impuesto.

Además, mientras el devengo del IEH se produce, al tratarse de un supuesto de fabricación, en el momento de la salida del producto objeto de este impuesto de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo, en el IVMDH tiene lugar en el momento de la puesta a disposición

---

4 García de Pablos (2024): «Los consumidores finales podrán pedir la devolución mediante: La exigencia de la responsabilidad patrimonial del Estado, por infracción de la normativa europea. Por la interposición de una reclamación civil por enriquecimiento injusto contra su vendedor, que le ha vendido el combustible con el gravamen autonómico».

de los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo o, en su caso, en el de su autoconsumo y siempre que el régimen suspensivo haya sido ultimado.

Por último, ha de advertirse que los sujetos pasivos en el IEH son los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo, que deberán llevar a cabo la repercusión en las correspondientes facturas, es decir, sobre los adquirentes de los productos (los consumidores de esos productos), mientras que en el IVMDH es el propietario del producto gravado que realice las operaciones sujetas quien deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos comprendidos en el ámbito objetivo (adquirentes que no son consumidores, sino, como ocurre en este caso, vendedores y distribuidores de esos productos), quedando estos obligados a soportarlas.

Las diferencias expuestas, recogidas en las normas que regulan estos tributos y derivadas de la distinta naturaleza de estos, hicieron necesario que la Sala III se pronunciara sobre la cuestión suscitada en estos recursos de casación, pues no podía trasladarse de forma automática la jurisprudencia dictada con relación al IVMDH a la resolución de estos supuestos.

Finalmente, en la STS 1524/2024, de 30 de septiembre, RCA 3091/2021 (ECLI:ES:TS:2024:4712), se ha sentado como doctrina que la competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y consiguientes devoluciones de ingresos indebidos por las cuotas soportadas por el tipo impositivo autonómico del IH corresponde a la Hacienda Foral de la Diputación Foral de Álava cuando tales autoliquidaciones y los respectivos ingresos se hubieran efectuado a través de dicha Administración, al margen de los ajustes que procedan entre Administraciones. Es claro que el artículo 66.1 a) de la Ley del Concierto atribuye a la Junta Arbitral la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados. En segundo lugar, y visto el contenido del precepto del artículo 33.2 de la Ley del Concierto, es claro que dicho punto de conexión es el del devengo, pues lo que está en cuestión es una exención en materia de Impuestos Especiales. No puede tomarse en consideración otro punto de conexión que no sea el mencionado. Si bien la Comunidad Autónoma del País Vasco no aprobó tipo autonómico del IH durante los ejercicios que analiza esta sentencia, esta circunstancia no obsta ni excluye el derecho a la devolución de la obligada tributaria —repercutida— de unas cuotas cuyo ingreso fue realizado en la Hacienda Foral, a través de las autoliquidaciones del IH, objeto de solicitud de rectificación. Es cierto que la propia sistemática de ese impuesto especial determina que la cuantificación de la cuota tributaria se haga de-

pende del tipo autonómico aprobado por las respectivas comunidades autónomas de destino, pero, igualmente lo es —cabe reiterar— que el ingreso indebido se realizó a la Hacienda Foral, en tanto que la gestión del impuesto comporta que el ingreso se efectúe por los sujetos pasivos a través de las autoliquidaciones presentadas ante la Administración del domicilio fiscal del depósito fiscal desde el que se realiza la salida del carburante y, con ello, el devengo del tributo, en este concreto caso, Álava.

### 4.3. Impuesto sobre el carbón

Su introducción en nuestro sistema tributario deriva de las exigencias europeas al respecto. Pretende encarecer un producto muy contaminante y mermar su competitividad, lo cual deriva en la consecución de ventajas medioambientales, teniendo como fundamento el principio de «quien contamina paga».

Se aplica sobre el consumo de hullas, antracitas, lignitos, coques, brea, betunes, asfaltos y minerales bituminosos, entre otros. Las expresadas ventajas son más aparentes que reales, pues la legislación europea permite gran flexibilidad a los Estados para su regulación. En España, el legislador ha introducido un régimen de no sujeciones y exenciones, que prácticamente deja sin gravar la mayor parte del consumo nacional que debería ser objeto de gravamen.

Este impuesto grava la puesta a consumo en el ámbito territorial de aplicación del tributo, ya que es la que ocasiona costes sociales. La puesta a consumo se considera tanto la primera venta o entrega efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición de carbón, como las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa.

El contribuyente viene obligado a repercutir el importe de la cuota devengada sobre el adquirente del carbón que queda obligado a soportarlo. Los costes sociales, en definitiva, van a ser soportados por el consumidor, mediante la técnica de la repercusión legal, que internaliza en el precio del carbón los costes sociales que su consumo acarrea.

La base imponible del impuesto está constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ) —art. 83 LIIEE—, y tomando en consideración el poder calorífico superior del carbón que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, y no el «poder calorífico inferior» o neto (PCI) que mide el calor «realmente aprovechable» y que es menor al primero, puesto que

en este se considera también el calor de evaporación del agua (entalpía de vaporización del agua ) que se extrae al condensar la misma —SSTS de 23 de enero de 2023, dictadas en los RRCA 7108/2020 (ECLI:ES:TS:2023:161), 7350/2020 (ECLI:ES:TS:2023:159) y 7889/2020 (ECLI:ES:TS:2023:155), interpretados todos contra sendas sentencias del TSJ Cataluña—.

Como se pone de manifiesto en estas sentencias, el esquema conceptual de los elementos tributarios del impuesto especial sobre el carbón es único, con independencia de los diferentes usos a que puede ser destinado.

Los usos tan solo resultan relevantes para la aplicación de tipo impositivo que diferencia determinados usos (profesionales y no profesionales), además de que determinados destinos o usos del carbón están calificados como supuestos de no sujeción (art. 78) o bien de exención (art. 79). Pero desde el punto de vista de determinación de la base imponible no existe una diferenciación por razón de los usos, siendo relevante que la técnica utilizada es la de repercusión por parte del contribuyente a los adquirentes del carbón, y la condición de contribuyente se atribuye a los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón, y a los empresarios revendedores, que realicen la primera venta o entrega o las operaciones de autoconsumo, en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. Además, en los supuestos de ventas o entregas de carbón destinadas fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, que, sin embargo, acaben siendo destinadas al consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, serán contribuyentes los empresarios adquirentes de carbón que lo destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto (art. 81 en relación con el art. 79.2 y 78.1 LIIIE).

El contribuyente estará obligado a repercutir el importe del Impuesto devengado sobre el adquirente del carbón y este quedará obligado a soportarlo (art. 85.1 LIIIE).

En resumen, según la interpretación fijada por el Tribunal Supremo:

[...] la determinación de la base imponible no toma en consideración una determinada magnitud resultante del consumo o empleo del carbón para determinados fines, sino aquella manifestada en el momento de realización del hecho imponible, que consiste, con carácter general en la «puesta a

consumo de carbón» (art. 82.1 LIIIEE), con las singularidades que contemplan los apartados 2 y 3 del mismo precepto para casos de autoconsumo o incumplimiento de condiciones de exenciones.

De ahí que resulte indiferente que, en el proceso de utilización del carbón para la producción de energía eléctrica, que es el uso al que destina la recurrente el carbón puesto a su disposición o consumo, no sea posible, por causa de la tecnología propia de estas centrales térmicas, aprovechar la totalidad del poder energético del carbón «puesto a consumo». En la estructura del hecho imponible y determinación de la base imponible, esta es una circunstancia que no tiene relevancia, porque lo que se grava es la totalidad del poder energético del carbón independientemente del grado de aprovechamiento o efectividad que ese poder energético tenga en determinado proceso de utilización del carbón.

Añade la fundamentación de la sentencia que la consideración del criterio finalista conduce a la misma conclusión, pues el objetivo del IEC no puede ser sino gravar todo el poder energético del carbón y no solo el aprovechable. En efecto, tal y como recalca el Tribunal Supremo, la finalidad última de este impuesto especial es la protección medioambiental, con lo que no tiene ningún sentido que se grave solo parte de la energía generada en el proceso de combustión del carbón y no toda, pues toda es la que contamina, con independencia de su utilidad en el proceso productivo de que se trate.

Téngase en cuenta que, aunque cuando se configuró e introdujo el impuesto se contempló una exención en aquellos casos en que el carbón puesto a disposición se destinara a producir electricidad, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética dispuso dejar sin efecto la inicial exención del carbón empleado para producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor, y ello bajo el amparo del art. 14.2 de la Directiva 2003/96/CE que autoriza a los Estados miembros, por motivos de política medioambiental. Esta directiva, aunque no resulte vinculante respecto a la imposición sobre productos energéticos para la producción de electricidad —al estar excluidos de los niveles mínimos de imposición fijados—, sí se erige para el Tribunal Supremo en un importante elemento de interpretación de los elementos generales del Impuesto especial sobre el Carbón, que, como se ha advertido repetidamente, son indiferentes al uso o destino del carbón. Y en este sentido refieren las sentencias que la Directiva, cuando alude a los «Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad» (cuadro C del anexo I), señala que el poder calorífico del carbón se medirá

en valor calorífico bruto, tal y como se recoge en catorce de sus versiones lingüísticas frente a otras nueve, entre ellas la española, en las que se limita a establecer el nivel mínimo de imposición del carbón y el coque en euros por gigajulio, según se utilicen o no con fines profesionales. Respecto a otros productos energéticos, como es el caso del gas natural, la Directiva establece explícitamente, y así lo recoge la versión española, que el nivel mínimo de imposición requerido se expresa en euros por gigajulio, en valor calorífico bruto. De estas previsiones, concluye la Sección Segunda que:

[...] (h)abida cuenta del contexto en que se regulan los niveles mínimos de imposición de otros combustibles y la finalidad de armonización de la imposición por motivos medioambientales, no existe ninguna razón para que en el caso del carbón la referencia no sea también al valor calorífico bruto, y es por ello que el legislador nacional al trasponer la Directiva, utiliza como elemento de medición el «poder energético» en su totalidad, esto es, al poder calorífico superior.

#### **4.4. Impuestos sobre el sector de la energía**

A partir de 2013, mediante la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se introdujeron determinados tributos estatales que impactan casi exclusivamente en el sector de la energía con una pretendida finalidad ambiental.

El objetivo, según la exposición de motivos, es armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética y, por supuesto, ambiental de la Unión Europea. Se pretende la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica.

Así, se crean el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE), el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultante de la generación de energía núcleo eléctrica, el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas y el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

#### 4.4.1. Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica

El Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica (IVPEE) carece de cualquier orientación ambiental por cuanto grava, sin más, la generación de electricidad a un único tipo del 7%. Con el objetivo de moderar el incremento de los precios de la electricidad, se exoneró de este impuesto a la electricidad producida e incorporada durante el último trimestre de 2018 y el primer trimestre de 2019, coincidentes con los meses de mayor demanda y precios en los mercados mayoristas de electricidad (Real Decreto Ley 15/2018 de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores).

El TS planteó cuestión de inconstitucionalidad (TS, auto 10-5-18) al poder estar gravando el impuesto sobre el valor de producción de energía eléctrica el mismo hecho imponible que el impuesto local sobre actividades económicas. El TCo inadmitió la cuestión al entender que, tratándose de un impuesto estatal, frente a un impuesto local no cabe la doble imposición (TCo auto 69/2018).

Por su parte, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en auto de 22 de febrero de 2019, Recurso 1491/2017, ECLI:ES:TSJCV:2019:13A, planteó una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE (asunto C-220/19), respecto del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica y su compatibilidad, entre otros aspectos, con la Directiva (CE) 2009/28. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto esta cuestión declarando que la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción de incorporación al sistema eléctrica de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema. El IVPEE no constituye un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad. Además, no es contrario al derecho de la UE un impuesto que grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, también cuando la electricidad se produzca a partir de fuentes renovables, y cuyo objetivo no es proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios (TJUE 03-03-2021, asunto C-220/19).

Se han resuelto diversos recursos de casación en los que se dilucida si la Ley 15/2012 y sus artículos 1, 4.1, 6.1 y 8, así como los correspondientes de las Normas Forales que lo introducen en el ordenamiento de determinados territorios, que regulan el impuesto sobre el valor de la producción de la

energía eléctrica, son contrarios al principio de capacidad económica y a la prohibición de no confiscatoriedad que proclama la Constitución en su artículo 31.1, habida cuenta de que ese impuesto puede estar sometiendo a tributación la misma capacidad económica por la que los productores de energía eléctrica abonan el impuesto sobre actividades económicas, por la mera realización de la actividad económica, y el impuesto sobre sociedades, por las rentas obtenidas de la misma, sin responder nítidamente a la finalidad medioambiental que teóricamente lo justifica (TS, auto 19-1-2018; auto 28-2-2018). El TS ha sostenido que la regulación de este impuesto no es contraria al principio de capacidad económica ni al de prohibición de la confiscatoriedad que proclama el artículo 31.1 de la Constitución española, así como que el grado de semejanza del hecho imponible del IVPEE con el previsto para el IAE no es motivo de inconstitucionalidad, pues el doble gravamen de la misma manifestación de capacidad económica no es contrario *per se* a la Constitución. Tampoco resulta contrario al derecho de la Unión Europea, conforme a lo declarado en la Sentencia del TJUE de 21 de marzo de 2021, recaída en la cuestión prejudicial C-220/2019 (TS 10 de junio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2450).

La base imponible se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Una precisión importante introducida por la jurisprudencia es que, en el caso de los productores de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, forma parte de la base imponible la «prima» o retribución específica percibida, por razón de la tecnología aplicada, denominada retribución a la inversión y la retribución a la operación (STS de 10 de mayo de 2023, RCA 1000/2022, ECLI:ES:TS:2023:2018). La cuestión de interés casacional objetivo formulada en el auto de admisión de aquel recurso, se contraía a determinar si, en la base imponible del IVPEE, debían incluirse o excluirse los conceptos como pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, y el TS ha considerado que este interrogante debe entenderse despejado por la respuesta que dio el TJUE en sentencia de 3 de marzo de 2021, recaída en el asunto C-220/19, bastando parafrasear la misma para considerar que la base imponible del impuesto está constituida por el importe total que percibe el sujeto pasivo por la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, sin que la misma quede conformada en algunas de sus partes por la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema, sino también tales como la retribución por la energía eléctrica negociada en los

mercados diario e intradiario, por la retribución de los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor; la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad; las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables; la retribución por la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en el marco de los cuales el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una determinada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta; incluyendo, en su caso, la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate. Por todo ello, se colige que la base imponible ha de comprender los conceptos por pagos por capacidad, garantía de potencia de los sistemas eléctricos insulares y extrapeninsulares, complemento por energía reactiva, complemento por eficiencia y huecos de tensión, en tanto que, como se ha puesto de manifiesto anteriormente al recoger su regulación reglamentaria, conforman pagos parciales por el producto derivado de la actividad del sujeto pasivo<sup>5</sup>.

## 4.5. Impuestos ambientales autonómicos

### 4.5.1. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial establecido por la Generalidad de Cataluña

Este tributo grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías en los aeródromos durante el ciclo LTO (*landing and take-off*) —que comprende las fases de rodada de entrada en el aeropuerto, de rodada de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje—, por el riesgo que provoca en el medio ambiente. Este impuesto también ha visto confirmada su adecuación al derecho de la Unión Europea por el Tribunal Supremo, que no aprecia que la falta de gravamen en determinados vuelos constituya una ayuda de Estado que pueda favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida

---

5 Véase en este punto el comentario que hace Fernández de Buján y Arranz (2022).

cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen y que, por lo tanto, reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (TS 23-07-24, RCA 7284/22, ECLI:ES:TS:2024:4252).

#### 4.5.2. Impuesto sobre viviendas vacías de Cataluña

El Tribunal Constitucional ha declarado que el recargo previsto en el TRLHL, art. 72.4, es compatible con el impuesto catalán sobre las viviendas vacías (TCo 4/2019)<sup>6</sup>.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha avalado asimismo la legalidad de este tributo con fundamento en esa declaración del Tribunal Constitucional (STS de 21 de junio de 2022, RCA 5843/2020, ECLI:ES:TS:2022:2526). Así, aunque en esta y anteriores sentencias dan por válida la fórmula de pretensión de rectificación de autoliquidación y solicitud de ingresos indebidos para cuestionar la legalidad del tributo previamente ingresado, confirma la procedencia de la denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos dado que el motivo sobre el que descansaba esta pretensión no era sino la desconformidad del impuesto con la Constitución, no pudiendo desconocerse que la STC 4/2019, de 17 de enero, desestimó el recurso de inconstitucionalidad 2255/2016, interpuesto por el presidente del Gobierno contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías. El TC entra a examinar la vulneración aducida del artículo 6.3 de la LOFCA, en relación con los tributos locales y, específicamente, con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), y concluye que entre ambos tributos se aprecian diferencias sustanciales que llevan a concluir que no estamos ante tributos «coincidentes» ni «equivalentes». Asimismo, añade que el impuesto sobre las viviendas vacías tampoco vulnera lo dispuesto en el artículo 6.3 LOFCA en relación con el recargo para inmuebles residenciales desocupados con carácter permanente previsto en el artículo 72.4 LHL.

---

6 Véase Menéndez Moreno (2019); véase también, del mismo autor, (2015), donde señalaba que del contraste de los tres elementos estructurales del IBI y del IVV «se puede concluir que este último impuesto grava situaciones subsumibles en aquél, de manera que el hecho imponible del IBI abarca o comprende al del IVV (contraviniendo así lo prescrito en el artículo 6.3 de la LOFCA), y esta conclusión no se altera con la regulación de los sujetos pasivos y la base que hacen las leyes de ambos impuestos».

## 4.6. Tributos locales con incidencia medioambiental

### 4.6.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Según establece el Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), los ayuntamientos pueden establecer:

- Para los bienes inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del impuesto (TRLHL art. 72.4)<sup>7</sup>.
- Para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas de energía solar para el aprovechamiento térmico o eléctrico una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto (TRLHL art. 74.5).
- Para la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate, la exención (TRLHL art. 62.1.f).
- Para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra (TRLHL art. 74.7).

Por lo que se refiere al recargo previsto para inmuebles desocupados, y ante la falta de desarrollo reglamentario sobre este concepto, varios ayuntamientos han aprobado ordenanzas estableciendo un gravamen sobre los mismos mediante la introducción de una tasa cuyo hecho imponible es la actividad administrativa de control e inspección de viviendas desocupadas. Cuestionada la competencia municipal para establecer tal tasa, se ha declarado por el Tribunal Supremo que la imposición de este gravamen no es conforme a derecho por no constituir esta actividad uno de los servicios o actividades que se incluyen en la legislación de régimen local (STS de 8 de junio de 2020, RCA 6197/2017, ECLI:ES:TS:2020:1527).

### 4.6.2. Tasas

Respecto de la tasa por la prestación del servicio de guardería rural en favor de fincas rústicas, el Tribunal Supremo ha fijado como doctrina que resulta insuficiente definir el hecho imponible con una mera referencia a

---

<sup>7</sup> Véase Varona Alabern (2025).

la guardería rural, pues es necesaria una delimitación más precisa, como la llevada a cabo en la ordenanza recurrida, en donde se define el hecho imponible describiendo tal servicio en diez apartados que han de ser valorados conjuntamente, o bien remitirse a la ordenanza del servicio en la que se definen las funciones propias de la guardería rural con la misma claridad y nitidez, cumpliéndose en ese caso con el principio de reserva de ley, puesto que se determina, con la claridad y precisión exigida, el hecho imponible (TS 14-03-2022, RCA 721/2020, ECLI:ES:TS:2022:1372).

Como se ha visto *ut supra*, en distintas sentencias, el Tribunal Supremo ha declarado que las entidades locales no tienen competencias para el establecimiento de una tasa por la prestación del servicio de control e inspección de viviendas vacantes, sosteniendo, además, que este supuesto de hecho no resulta encuadrable en ninguno de los servicios o actividades que se incluyen en el elenco de la LHL, art 20.4 (STS de 8 de julio de 2020, RCA 306/2018, ECLI:ES:TS:2020:2248, y de 18 de junio de 2020, RCA 868/2018, ECLI:ES:TS:2020:1848).

Por último, con relación a la tasa por el servicio de recogida, eliminación o tratamiento de residuos sólidos urbanos, se ha declarado que el volumen de residuos y el coste de su eliminación o tratamiento constituyen elementos básicos del tributo, de manera que deben tener el oportuno reflejo en la memoria financiera, a los efectos de garantizar no solo la determinación del coste, sino los criterios de imputación y distribución entre los contribuyentes sobre la base de los principios de capacidad económica, equivalencia y proporcionalidad (STS de 19 de enero de 2024, RCA 2865/2022, ECLI:ES:TS:2024:427).

#### **4.6.3. Uso de las instalaciones de transporte de energía y de redes de telefonía**

Merecen un apartado independiente las tasas que gravan estas utilizaciones del dominio público por la magnitud que representa su recaudación y la litigiosidad que han generado.

Así, respecto de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, se ha dicho que el valor catastral es válido para determinar la utilidad derivada de la utilización privativa o del aprovechamiento especial del dominio público, comprendiendo el valor catastral el valor del suelo y el de las construcciones y es válido incluir en el valor del suelo del dominio público ocupado por instalaciones industriales

el valor de estas fijado con arreglo a la normativa catastral, como si fuese suelo con construcciones.

Entre los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo pueden destacarse una serie de sentencias que declaran que los parámetros empleados para cuantificar la tasa, consistentes en el valor catastral del suelo, el valor de las instalaciones empleadas para el transporte de la energía eléctrica o el coeficiente RM, han de reputarse objetivos, proporcionados y no discriminatorios, respetuosos, en definitiva, con las exigencias que derivan de la LHL art. 24.1 (STS de 28 de febrero de 2019, RCA 1394/2017, ECLI:ES:TS:2019:808).

En otra serie de sentencias se ha fijado como doctrina que un elemento esencial de la tasa, como es el tipo de gravamen, debe aparecer claramente determinado en la propia ordenanza o en los anexos publicados junto con la misma, conforme a los artículos 16.1.a) y 17.4 del LHL. Y, en los casos en que las ordenanzas no diferencian entre utilización privativa y aprovechamiento especial y en que se someten ambas formas de utilización del dominio público a los mismos parámetros, se vulnera la obligada diferenciación entre la determinación de la carga impositiva a tenor de la diferente intensidad que implican utilización privativa y aprovechamiento especial (STS de 24 de octubre de 2022, RCA 1027/2021, ECLI:ES:TS:2022:3801, y de 19 de julio de 2023, RCA 715/2021, ECLI:ES:TS:2023:3508).

Merece también ser destacada la doctrina según la cual en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público no cabe imponer un tipo de gravamen del 5% sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento cuando nos hallemos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo (STS de 3 de diciembre de 2020 RCA 3099/2019, ECLI:ES:TS:2020:4162). Es necesario, pues, hacer distinción del tipo de aprovechamiento del demanio efectuado.

Es igualmente reseñable la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha declarado la compatibilidad de la tasa general y la tasa especial prevista en los artículos 24.1.a) y 24.1.c) LHL (STS de 3 de mayo de 2022, RCA 8026/2019, ECLI:ES:TS:2022:1697).

Por último, se ha insistido en los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo en la necesidad de que un elemento esencial de la tasa, como es el tipo de gravamen, aparezca claramente determinado en la propia ordenanza o en los anexos publicados junto con la misma. Y, en los casos en que no se diferencie entre utilización privativa y aprovechamiento especial

y en que, por consiguiente, tanto una como otra forma de utilización del dominio público se vean sometidas a los mismos parámetros, se concluye que se vulnera la obligada diferenciación entre la determinación de la carga impositiva a tenor de la diferente intensidad que implican utilización privativa y aprovechamiento especial —SSTS de 14 de julio de 2023 (RCA 8824/2021, ECLI:ES:TS:2023:3315) y de 19 de julio de 2023 (RCA 715/2021, ECLI:ES:TS:2023:3508)—.

La tasa por la utilización del dominio público municipal por infraestructuras de redes de telefonía fija e internet también ha sido objeto de distintos pronunciamientos que deben ser recordados.

En relación con este tributo, el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea ha resuelto una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo y ha declarado que la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), en su versión modificada por la Directiva 2009/140/CE, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable también a las empresas que prestan servicios de telefonía fija y de acceso a internet. Los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20, en su versión modificada por la Directiva 2009/140, no se oponen a una normativa nacional que impone, a las empresas propietarias de infraestructuras o de redes necesarias para las comunicaciones electrónicas y que utilicen estas para prestar servicios de telefonía fija y de acceso a internet, una tasa cuyo importe se determina exclusivamente en función de los ingresos brutos obtenidos anualmente por estas empresas en el territorio del Estado miembro de que se trate (TJUE 27-01-2021, C-764/18). En coherencia con esta respuesta, el Tribunal Supremo ha sostenido que las limitaciones que para la potestad tributaria de los Estados miembros se derivan de los artículos 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE, no rigen para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local exigidas a las compañías que actúan en el sector de la telefonía fija y de los servicios de internet, tanto si estas son las titulares de las redes o infraestructuras utilizadas como si son titulares de un derecho de uso, acceso o interconexión a las mismas (STS de 26 de abril de 2021, RCA 1636/2017, ECLI:ES:TS:2021:1532).

#### 4.7. Bibliografía

Fernández de Buján y Arranz, F. (2022). Fiscalidad de las energías renovables desde una perspectiva del Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. *Revista*

*Española de Derecho Financiero*, 195, sección Estudios, tercer trimestre, Civitas.

García de Pablos, F. (2024). Tipo impositivo autonómico del Impuesto de hidrocarburos. Comentario de la sentencia del tribunal de justicia de la Unión Europea de 30 de mayo de 2024. *Quincena Fiscal*, 19, Aranzadi.

Menéndez Moreno, A. (2015). Nada es lo que parece (a propósito del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, de la ley de 21 de julio de 2015, de la generalidad de Cataluña). *Quincena Fiscal*, 17, Aranzadi.

Menéndez Moreno, A. (2019). Otra vuelta de tuerca. A propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional 4/2019, de 17 de enero, sobre la Ley del Parlamento de Cataluña del Impuesto sobre las Viviendas Vacías. *Quincena Fiscal*, 8, Aranzadi.

Pedrosa López, C. (2024). Tipo impositivo autonómico del Impuesto Especial Sobre Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión Europea: STJUE de 30 de mayo de 2024, c-743/22. *Revista Técnica Tributaria*, 146, sección análisis de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tercer trimestre, AEDAF.

Varona Alabern, J. E. (2025). El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. *Revista Técnica Tributaria*, 148, sección Práctica Profesional, primer trimestre.

# Las ayudas de Estado y los beneficios tributarios ambientales: una necesaria coordinación para alcanzar los ODS en materia energética

Laura Viviana Salamanca Samudio

## 5.1. Introducción

**E**l Pacto Verde Europeo (PVE) ha marcado un hito en la política ambiental de la Unión Europea (UE) como consecuencia de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS), estableciendo ambiciosos objetivos para lograr la neutralidad climática en 2050. En este contexto, el alcance de los objetivos requiere un esfuerzo económico importante que recae no solo en los Estados miembros (EEMM), sino también en los particulares<sup>1</sup>. Para ello, además de las inversiones directas con recursos pú-

---

<sup>1</sup> Los objetivos actuales en materia de clima y energía para 2030 requerirán 260.000 millones de

blicos, los EEMM deben recurrir a las ayudas de Estado ambientales (AEA). En particular, se consideran las ayudas en forma de beneficios tributarios ambientales (BTA), que fomentan la transición hacia una economía más sostenible. Ahora bien, estas medidas plantean desafíos significativos respecto a su compatibilidad con las normas del mercado interno de la UE. El Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) prohíbe las ayudas de Estado que distorsionen la competencia y el comercio en el mercado interior. Por lo tanto, cumplir con los objetivos de protección ambiental mediante estas medidas implica un esfuerzo adicional para coordinar ambos objetivos dentro del marco jurídico de la UE.

Esta cuestión ha sido tratada en colaboración con el profesor Rodolfo Salassa (Salassa y Salamanca, 2024). En este estudio pretendo condensar las ideas principales de nuestro trabajo. Para ello, en el presente texto se analizan las implicaciones de las ayudas estatales en la transición ecológica a la luz de la reforma normativa impulsada por el PVE, particularmente cuando se trata de BTA.

El enfoque principal de nuestra investigación ha sido determinar cómo las nuevas directrices y regulaciones europeas han flexibilizado el uso de estas ayudas, permitiendo su implementación en proyectos de carácter ambiental sin generar distorsiones en la competencia del mercado interior. Para ello, este texto se estructura en cuatro apartados: en la primera se presenta el marco general de las ayudas de Estado en el derecho de la UE y cómo se relacionan con los objetivos de protección ambiental; en la segunda se estudian las directrices elaboradas por la Comisión para determinar la compatibilidad de las AEA con el mercado interior y su evolución antes y después del PVE; en el tercer apartado se exponen las particularidades de las AEA otorgadas a través de BTA y se presenta una reflexión sobre su efectividad para alcanzar los objetivos de protección ambiental; finalmente se presentan las conclusiones del estudio.

## 5.2. Marco general de las ayudas de Estado

La integración económica de los Estados de la UE para consolidar el mercado interior se basa, en gran medida, en una filosofía económica liberal (Martín, 2012, p. 35). Según esta, la manera más eficiente de distribuir los

---

euros de inversión anual adicional, aproximadamente el 1,5% del PIB de 2018. Un reciente informe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia destaca que las ayudas dedicadas al medio ambiente y eficiencia energética representan la segunda partida más relevante en España, ya que suponen el 41% de la ayuda total horizontal, muy cerca del 42% de las ayudas para el desarrollo regional en España (CNMC, *Informe Anual Sobre Ayudas Públicas 2023*, IAP/CNMC/001/23, p. 22).

recursos es a través del libre mercado. La intervención estatal debe limitarse a corregir fallos específicos. En este contexto, el artículo 107 TFUE prohíbe las ayudas de Estado para evitar que las medidas adoptadas por los EEMM distorsionen la competencia y afecten el comercio dentro del mercado interior.

Si bien los EEMM tienen autonomía para decidir sobre sus políticas fiscales, estos también están obligados a considerar esta limitación del TFUE, incluso en asuntos no armonizados. En concreto, los EEMM están obligados a no establecer medidas —en este caso, financieras o tributarias— que constituyan un trato preferencial hacia ciertas empresas o sectores frente a sus competidores.

### 5.2.1. Elementos configuradores y control de las ayudas de Estado

#### *A) Elementos configuradores*

El artículo 107 del TFUE no ofrece una definición exhaustiva del concepto de «ayuda de Estado», pero identifica cuatro elementos esenciales que deben concurrir para que una medida estatal se considere incompatible con el mercado interior. Debe tratarse de una medida que: 1) conceda una ventaja económica; 2) otorgada por el Estado con cargo a fondos públicos; 3) que favorece a determinadas empresas o sectores (selectiva); y 4) que pueda afectar la competencia y el comercio en el mercado interior.

Esto no quiere decir que toda medida que cumpla con los cuatro elementos mencionados se considere incompatible con el mercado interior. En general, los EEMM están obligados a notificar previamente a la Comisión Europea las medidas estatales que adoptan, para que esta pueda revisar que no se trata de una ayuda incompatible. El TFUE establece supuestos que excluyen esta consideración. En los apartados 107.2 y 107.3 del TFUE se describen ayudas que se consideran automáticamente compatibles o que pueden ser reconocidas como tal si se cumplen las condiciones establecidas. La Comisión tiene la facultad para decidir sobre esta compatibilidad<sup>2</sup>, y también para determinar categorías de medidas que pueden quedar exentas de la notificación previa, lo que, en la práctica, las excluye del concepto de ayuda de Estado (Calderón y Martín, 2019, p. 135). Dentro de las excepciones se encuentran las ayudas para la protección del medio ambiente.

---

2 Lo que ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia del TJCE. Véanse Pérez Bernabeu (2008, pp. 95 y 96) y STJCE asunto (C 730/79), p. 24.

## B) Control

Como entidad encargada del control de las ayudas de Estado, la Comisión tiene potestad para examinar, proponer, comprobar y decidir sobre la compatibilidad de estas medidas<sup>3</sup>. En la evaluación de las ayudas estatales, la Comisión Europea debe verificar la presencia acumulativa de los cuatro elementos establecidos en el 107 del TFUE. El contenido de cada elemento ha sido desarrollado en reglamentos y comunicaciones de la Comisión Europea<sup>4</sup>, y su interpretación ha sido matizada por los tribunales de la UE. En el ámbito fiscal la Comisión Europea y el TJUE han establecido consideraciones particulares sobre estos elementos. A continuación, se resumen brevemente algunos de los lineamientos principales establecidos en este sentido.

En primer lugar, las ayudas de Estado son medidas que conceden una ventaja económica objetiva al beneficiario, mejorando su situación financiera<sup>5</sup>. Esta ventaja económica puede tener distintas formas, ya sea a través de subvenciones, exenciones fiscales, bonificaciones o deducciones, y en general, cualquier reducción de cargas económicas que de otro modo el beneficiario debería asumir. Lo que define la existencia de una ventaja económica es el efecto de la medida en el beneficiario, no su forma (Pérez, 2008, p. 104). En el ámbito tributario, esta ventaja se manifiesta típicamente como una reducción de la carga tributaria que beneficiaría a una empresa específica<sup>6</sup>, lo cual puede entenderse como un «beneficio tributario» (De Juan, 2011, p. 123)<sup>7</sup>.

En segundo lugar, debe tratarse de medidas «imputables al Estado y con cargo a fondos públicos». La ayuda debe provenir de una autoridad pública (nacional, regional o local)<sup>8</sup> y ser financiada con recursos públicos. Esta imputabilidad implica que el Estado tenga control sobre la concesión de la medida<sup>9</sup>. El cargo a fondos públicos puede expresarse tanto en una

3 Artículos 108 y 109 del TFUE.

4 Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C 262/01), p. 66.

5 STJUE (1994) asunto *Banco de Crédito Industrial SA v Ayuntamiento de Valencia* (C-387/92); Szotek (2020, p. 42).

6 Este aspecto fue tempranamente reconocido por los tribunales europeos, en sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) 1961, en el asunto (30/59).

7 Quien hace una reflexión sobre las posiciones de González Sánchez (2011, pp. 36 y s.).

8 Ver STJCE (2002), asunto *Francia vs. Comm.* (C-482/99), p. 24 (reiteración de jurisprudencia) y STJCE (1999), asunto *Piaggio v (Italia), Dornier Luftfahrt, Ministero della Difesa*, (C-295/97), p. 35.

9 Párrafo 44 de la COM (2016/C 262/01).

transferencia directa de fondos (gasto público) como en una reducción de ingresos debido a la aplicación de beneficios fiscales (gasto fiscal)<sup>10</sup>. Ambos escenarios representan un «gasto» que es soportado con cargo al Estado.

En tercer lugar, debe tratarse de medidas que pueden distorsionar la competencia y afectar el comercio entre los EEMM; basta con que esta afectación sea potencial, no es necesario que haya una afectación efectiva<sup>11</sup>. La jurisprudencia del TJUE reconoce que, aunque la existencia de una ventaja y la actividad trasfronteriza ya son indicios de esta afectación al mercado interior<sup>12</sup>, este elemento debe evaluarse de forma independiente y, por tanto, la Comisión debe presentar argumentos que demuestren la potencial distorsión (Szotek, 2020)<sup>13</sup>.

Por ser el elemento más complejo y controvertido, la selectividad se incluye en cuarto lugar. Son incompatibles las ayudas que tengan carácter selectivo, es decir, que otorgan un trato favorable a determinadas empresas o sectores<sup>14</sup>, lo que la diferencia de aquellas medidas de carácter general. Esta selectividad puede presentarse a través de distintos criterios, como el territorial o material<sup>15</sup>, y puede provenir tanto de exenciones explícitas como de prácticas administrativas discrecionales.

Para la Comisión, el elemento más complejo de evaluar ha sido la selectividad, especialmente la de carácter material<sup>16</sup>. Para determinar si una ayuda es selectiva, la Comisión ha desarrollado un test, de tres fases<sup>17</sup>, en las que: 1) identifica el sistema de referencia; 2) compara la medida estatal con este sistema para verificar si constituye una excepción; y 3) evalúa si la excepción está justificada según la naturaleza o la economía general del sistema de referencia<sup>18</sup> (carga probatoria del Estado). La Comisión ha valo-

---

10 STJCE, asunto (C-387/92); asunto *Ecotrade vs. (AFS)* (C-200/97). Véase Pérez Bernabeu (2008, p. 111).

11 STJUE de 8 de marzo de 2016, *Grecia v Comisión* (Asunto C-431/14), párr. 69, y STJUE de 19 de julio de 2016, *Kotnik y otros* (asunto C-526/14), párr. 40.

12 Ver STJCE (TJCE 2006/172) *Bélgica y Forum*.

13 También STJUE (1980), asunto *Philip Morris Holland BV v. Commission* (C 730/79); STJUE (2009), asunto *Commission v Italy* (C-110/05).

14 Párrafo 117 de la COM (2016/C 262/01).

15 Párrafos 119 y siguientes de la COM (2016/C 262/01).

16 Párrafo 118 de la COM (2016/C 262/01) y STJCE (1999), asunto *DMTransport* (C-256/97), párr. 27 y STJCE (2002), asunto *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava y otros v. Comisión*. Asuntos acumulados (T-127/99), (T-129/99) y (T-148/99), párr. 149.

17 Párrafos 126 y siguientes de la COM (2016/C 262/01).

18 De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en el test se requiere examinar si la medida se justifica teniendo en cuenta: 1) la lógica interna del sistema tributario nacional (STJCE, asunto *Reino de España vs Comm.* [C-501/00]), junto a sus aspectos inherentes al mismo, necesarios para la consecución de sus objetivos, y 2) la relación de causalidad entre la mencionada lógica y la ejecución de

rado la selectividad de las medidas basada en distintos enfoques, pero ha justificado su evaluación mayoritariamente en el principio de no discriminación<sup>19</sup>, que se vale de una comparación cuyos parámetros son abstractos<sup>20</sup>. Un ejemplo de ello es la identificación del sistema de referencia, en donde la Comisión ha optado por marcos legales que pueden ir desde una ley general y sus objetivos hasta una norma concreta. Este enfoque ha suscitado críticas por considerar que expande el poder de la Comisión sobre decisiones fiscales nacionales y hace el análisis más subjetivo (Calderón y Martín, 2019, p. 153). La jurisprudencia del TJUE ha delimitado en parte esta potestad (Salamanca, 2024), destacando casos en los que no es posible aplicar un marco de referencia único, como en ciertos beneficios fiscales para el sector energético<sup>21</sup>.

### 5.2.2. Relación entre las ayudas de Estado y la protección ambiental

La protección ambiental ha sido considerada por la Unión Europea como una justificación legítima para la concesión de ayudas de Estado. Por ello, una de las preocupaciones clave es asegurar que las AEA resulten en un mayor nivel de protección ambiental que el logrado sin ellas<sup>22</sup> y que sus efectos positivos superen los posibles efectos negativos sobre la competencia y el comercio en el mercado interior. La actividad económica de las empresas puede causar daños ambientales que afectan al conjunto de la sociedad y tiene altos costes. Normalmente las empresas productoras no contabilizan el coste de estos daños y los Estados deben hacer grandes inversiones públicas para asumirlos. Es por esto que la contaminación y los daños ambientales constituyen una externalidad negativa de la actividad económica, reflejando una falla del mercado en la asignación adecuada de sus costes. La doctrina internacional y la normativa europea han introducido el principio «quien contamina paga» (QCP) para asignar la responsabilidad de los costes ambientales a los productores y con ello corregir estas externalidades negativas.

Sin embargo, aunque el principio QCP está ampliamente reconocido en la normativa, se necesitan intervenciones estatales adicionales para incen-

---

la medida. Adicionalmente, la medida debe respetar el principio de proporcionalidad y necesidad para alcanzar el objetivo que se propone (Calderón y Martín, 2019, p. 147) y STJUE (2006), asunto *Portugal vs Comm.* (C-88/03).

19 STJUE (2008), asunto *Government of Gibraltar y Reino Unido v. Comm.* (T-211/04) y (T-215/04).

20 STJCE (2004), asunto *GIL Insurance* (C-308/01), párr. 68, y especialmente desde la STJUE (2001), el asunto *Adria-Wien Pipeline* (C-143/99). También Szudoczky (2016, p. 368).

21 STJUE (2015), asunto *kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14).

22 Párrafo 6 de las Directrices de 2008.

tivar a las empresas a internalizar estos costes ambientales. Visto así, el papel de las AEA se ha considerado fundamental para alcanzar los objetivos de protección ambiental desde una perspectiva fiscal. Estas ayudas pueden incluir tanto subvenciones directas como beneficios fiscales. No obstante, el uso de AEA puede afectar negativamente la competencia y el comercio en el mercado interior. Ahora bien, aunque el objetivo de protección ambiental esté contemplado en el derecho de UE, esto no quiere decir que todas las AEA se consideren compatibles con él, sino que las exigencias de dicha protección han de integrarse en la definición y ejecución de la política de competencia del mercado interior<sup>23</sup>.

### **5.3. Las ayudas de Estado ambientales compatibles con el derecho de la UE**

En este contexto, la Comisión ha establecido un conjunto de recomendaciones específicas para admisión de las AEA. Estas directrices han evolucionado a través de cuatro etapas, paralelamente a los principales hitos de la política europea sobre el tema<sup>24</sup>, adquiriendo también mayor especificidad y detalle tanto en aspectos sustanciales como procedimentales. Las primeras tres etapas se sitúan antes del PVE, y la última, en la que nos encontramos actualmente, comienza tras la firma de este acuerdo. A continuación se describen los aspectos fundamentales de cada una de estas etapas (incluyendo el contenido sustancial y los criterios de evaluación), empezando por las tres primeras, en las que se evidencian cambios anteriores al PVE, y finalizando con la última etapa, que refleja las modificaciones realizadas tras la publicación de este instrumento.

#### **5.3.1. La regulación de las ayudas de Estado ambientales antes del PVE**

##### *A) Contenido sustancial*

La primera etapa (1970-2004) es un periodo de adecuación a los primeros objetivos medioambientales. La Comisión Europea estableció un marco básico para las AEA mediante varias comunicaciones (1974, 1980 y 1986)<sup>25</sup>, con el fin de incentivar a las empresas a cumplir con las nuevas norma-

---

23 Párrafo 3 de las Directrices de 2001; STJUE de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión* (asunto C-487/06 P), párrs. 90 a 92, y STJUE de 8 de septiembre de 2011, *Comisión/Países Bajos* (asunto C-279/08 P), párr. 75.

24 Un estudio más detallado de cada etapa se encuentra en Salassa y Salamanca (2024).

25 Carta a los EEMM, ref. SEC(74) 4264, de 6 de noviembre de 1974, y IV Informe sobre la política de competencia; Carta a los EEMM, ref. SG(80) D/8287, de 7 de julio de 1980, y X Informe sobre la política de competencia; Carta a los EEMM, ref. SG(87) D/3795, de 23 de marzo 1987, y XVI Informe sobre la política de competencia.

tivas ambientales que introdujeron el principio de QCP. La normativa se centraba en la prevención y el control de la contaminación, promoviendo inversiones en tecnologías de reducción de emisiones, adaptación de producciones, relocalización de empresas, etc. Sin embargo, se trataba de un enfoque preventivo y tradicional, limitado a garantizar el cumplimiento de la normativa mediante ayudas de carácter temporal y decreciente, destinadas a ayudar a las empresas a adaptarse gradualmente a las nuevas exigencias. En 1994, la Comisión publicó un conjunto de directrices que ampliaron el alcance de las ayudas admisibles más allá de la mera adaptación. En estas, se incluyeron tres categorías de ayudas: ayudas a la inversión, ayudas horizontales o de asesoramiento, y ayudas de funcionamiento. La categoría más relevante fue la de ayudas a la inversión, dirigidas a subvencionar la adaptación de infraestructuras empresariales a los nuevos requisitos ambientales; las ayudas de funcionamiento establecieron, entre otras, reducciones temporales de impuestos ambientales.

La segunda etapa (entre 2005 y 2011) fue un periodo de expansión de las normativas ambientales, ya que habiéndose completado en gran medida el proceso inicial de adaptación empresarial, se inició una fase de racionalización. En 2005, la Comisión Europea inició la revisión de las AEA con el objetivo de reducir la cantidad de ayudas y establecer objetivos mejor definidos<sup>26</sup>. En esta etapa, la política ambiental de la UE adoptó un nuevo marco, influido por los compromisos del Protocolo de Kioto y la adopción de un Plan de Acción Energético en 2007, que incluía medidas contra el cambio climático y a favor de la sostenibilidad. En 2008, la Comisión publicó una actualización de las directrices<sup>27</sup> que introdujo un enfoque más específico, así como una lista ampliada de categorías de ayudas, añadiendo al listado existente ayudas para adquirir vehículos menos contaminantes, la gestión de los residuos, y el desarrollo de fuentes de energía renovable. Esta versión estableció límites específicos de intensidad de ayuda y costes subvencionables, promoviendo un uso más eficiente y focalizado de los fondos públicos.

La tercera etapa (2012-2018) comenzó en el contexto del Marco Estratégico de la UE para el Clima y Energía 2020-2030 y la Estrategia Europa 2020, instrumentos que establecieron metas para reducir las emisiones de carbono y aumentar la eficiencia energética y la participación de las energías renovables. En la Comunicación sobre la Modernización de las Ayudas

---

26 Plan de Acción de ayudas estatales. Reforma 2005-2009. COM(2005) 107 final.

27 Directrices 2008, pár. 11, p. 5.

Estatales (2012)<sup>28</sup>, la Comisión identificó tres prioridades para actualizar las directrices: impulsar un crecimiento sostenible y competitivo, concentrar la evaluación de ayudas en casos de mayor impacto en el mercado y racionalizar las normas aplicables<sup>29</sup>. Como consecuencia de estos cambios, la actualización de las Directrices de 2014 insistió en la eliminación progresiva de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente o la economía, contrarias a los objetivos indicados en los instrumentos de política medioambiental europea<sup>30</sup>. En las Directrices 2014, y en el Reglamento (UE) 651/2014 sobre ayudas exentas de notificación previa (Reglamento 2014)<sup>31</sup>, se consideró como AEA toda medida «destinada a subsanar o prevenir daños al entorno físico o a los recursos naturales debidos a las actividades de un beneficiario, a reducir el riesgo de tales daños o a impulsar un uso más eficiente de los recursos naturales, incluidas medidas de ahorro energético y el uso de fuentes de energía renovables». En estas directrices se mantuvo el listado de ayudas compatibles de versiones previas, en estas se incrementó el nivel de especialización y focalizó el control específico en los asuntos de mayor relevancia en materia ambiental (ayudas relacionadas con el sector energético, la eficiencia de los recursos y las ayudas en forma de reducciones y exenciones a impuestos ambientales).

### *B) Criterios de evaluación*

En la evolución de las directrices también se observa el desarrollo de la metodología de examen de las AEA para determinar su compatibilidad con el derecho de la UE. En sus inicios, la evaluación de las ayudas de Estado estuvo estrechamente vinculada a los criterios de «necesidad y proporcionalidad» de la medida sin mayor desarrollo sobre los requisitos para comprobar estos criterios. A partir de las Directrices de 2008, el examen se organizó en una serie de pasos sistemáticos denominados «prueba de sopesamiento» o «*balancing test*», dirigido a sopesar los efectos positivos de la AEA en relación con el objetivo de protección ambiental, frente a los potenciales efectos negativos en el mercado. Las Directrices de 2008 también hicieron una distinción sobre el enfoque de la evaluación de las AEA, de acuerdo con el nivel de intensidad de la ayuda concedida, estableciendo dos tipos de examen: uno normalizado, para las ayudas otorgadas dentro de los umbrales máximos establecidos, y un examen pormenorizado, para

---

28 Comunicación de la Comisión «Modernización de las ayudas estatales en la UE». COM(2012) 209 final.

29 Párrafo 8 de la MAE.

30 Por ejemplo, se estableció que no se consideran incluidas en las Directrices las ayudas para la extracción de combustibles fósiles (párr. 6, Directrices 2014) y COM(2011) 571 final de 209/2011.

31 Particularmente en la versión revisada del Reglamento, en 2017.

ayudas con beneficios superiores a dichos límites o para empresas con una capacidad significativamente superior.

Con la modernización de las Directrices en 2014, la «prueba de sopesamiento» se transformó en un conjunto de principios, con requisitos tanto transversales a todas las AEA como específicos, aplicables solo a algunas de ellas. Estos criterios generales fueron: a) *contribución a un objetivo de interés común*, que se refiere a la definición precisa del objetivo de protección ambiental perseguido y a la cuantificación de la contribución al medio ambiente esperada con la ayuda<sup>32</sup>; b) *necesidad de intervención estatal* para corregir un fallo del mercado (debidamente diagnosticado y delimitado), relacionado con la protección ambiental, y que la ayuda estatal pueda mejorar sustancialmente<sup>33</sup>; c) *idoneidad de la ayuda*, que se refiere a que la intervención estatal debe ser el instrumento más adecuado para lograr el objetivo en comparación con otras alternativas que provoquen un menor impacto en la competencia; d) *efecto incentivador*, que la ayuda debe tener para incentivar el cambio de comportamiento de sus beneficiarios, de forma que no habrían actuado en tal sentido sin la existencia de la misma (considerando una «hipótesis de contraste» sobre el comportamiento de la empresa sin la ayuda)<sup>34</sup>; e) *la proporcionalidad* de la ayuda, pues debe limitarse al mínimo necesario para alcanzar el objetivo de protección ambiental perseguido (lo que se denomina «ayuda mínima»)<sup>35</sup>, para evitar concesiones excesivas; f) *ausencia —minimización— de efectos indebidos sobre la competencia y el comercio*, relacionada con que los efectos negativos de la medida deben ser limitados y superados por los beneficios ambientales, resultando en un balance global positivo; finalmente, g) la concesión de ayudas debe ser *transparente*, es decir, accesible y clara para los EEMM, operadores económicos y ciudadanos, asegurando que la información esté disponible públicamente.

En suma, hasta las Directrices de 2014, la esencia de la evaluación de las AEA admisibles evolucionó hacia una estructura sistemática para el sopesamiento de sus efectos, más clara desde 2008 y llevada a un listado detallado de requisitos en 2014.

32 Véase STJUE de 6 de octubre de 2021, *Tempus y otro v Comisión* (Asunto T-167/19), párs. 90 y ss.

33 Directrices 2014, pár. 34.

34 Directrices 2014, párs. 49 y ss, Anexos. Véase STJUE (2022) asunto AS Veejaam y OÜ Espo vs AS Elering (C-470/20), pár. 28.

35 Para lo cual las directrices establecen que la medida debe basarse en una medición de los costes y enmarcarse dentro de unos umbrales de intensidad admitidos. Directrices 2014, pár. 69, p. 18.

### 5.3.2. La regulación de las ayudas de Estado ambientales después del PVE

Con la firma del PVE comienza la etapa de mayor transformación de las directrices, especialmente sobre su ámbito material y criterios de evaluación de las AEA. Aunque el origen de los objetivos del PVE se enmarque en la protección ambiental y la sostenibilidad (Averchenkova *et al.*, 2023, p. 14), sus contenidos reflejan una meta que va más allá, incorporando una transformación estructural en áreas clave como la energía, la industria y el transporte (Salassa y Salamanca, 2024). Estas metas han motivado a la Comisión Europea a revisar su enfoque sobre las ayudas de Estado, adaptando las normativas para facilitar la transición hacia una economía más verde y sostenible. Las principales transformaciones normativas en la regulación de las AEA tras el PVE se observan en tres normas: 1) las Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía de 2022<sup>36</sup> (Directrices 2022), que reemplazaron las de 2014<sup>37</sup>, 2) las diversas modificaciones al Reglamento 2014, realizadas desde 2020 hasta 2023<sup>38</sup>; y 3) el Marco Temporal de Crisis y Transición relativo a las medidas de ayuda estatal, destinadas a respaldar la economía tras la agresión contra Ucrania por parte de Rusia de 2023 (Marco Temporal 2023), importante a pesar de tener un aparente efecto temporal y limitado a una situación excepcional. Estos cambios se han dado principalmente en el contenido y delimitación de las AEA y en sus criterios de valoración.

#### *A) Modificaciones en el contenido sustancial de las ayudas*

##### *a) Directrices sobre Ayudas Estatales en Materia de Clima, Protección del Medio Ambiente y Energía (2022)*

Las Directrices de 2022 regulan las AEA concedidas desde el 27 de enero de 2022. Las nuevas directrices reconocen explícitamente su vinculación con los objetivos del PVE, lo que puede verse en la actualización de sus definiciones, el ámbito de aplicación, exclusiones y la especialización de las categorías de ayudas. En primer lugar, amplían la definición de AEA, entendiendo por estas medidas:

---

36 Comunicación de la Comisión, Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía 2022 (2022/C 80/01).

37 Comunicación de la Comisión, Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020 (2014/C 200/01).

38 Reglamento (UE) 2020/972, Reglamento (UE) 2021/1237 y Reglamento (UE) 2023/1315.

[...] aquellas destinadas a reducir o prevenir la contaminación, los impactos medioambientales negativos u otros daños al entorno físico (incluidos el aire, el agua y el suelo), los ecosistemas o los recursos naturales causados por las actividades del ser humano, a mitigar el cambio climático, reducir el riesgo de tales daños, proteger o restablecer la biodiversidad o a fomentar el uso más eficiente de los recursos naturales, incluidas las medidas destinadas al ahorro de energía y la utilización de fuentes de energía renovables y otras técnicas para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero y otros contaminantes, así como a pasar a modelos de economía circular para reducir el uso de materiales primarios e incrementar las eficiencias; también abarca las acciones que refuercen la capacidad de adaptación y minimicen la vulnerabilidad a los impactos del clima<sup>39</sup>.

Teniendo en cuenta la definición de las versiones previas, las directrices no solo amplían su contenido (incorporan la economía circular), sino que además profundizan en el ámbito material de las AEA alineándose con los objetivos del PVE. Las Directrices de 2022 excluyen de su ámbito a las ayudas de sectores específicos regulados en otras normativas (ej., seguridad e higiene en fábricas, investigación y desarrollo en innovación, agricultura y pesca, entre otros). En particular, las nuevas directrices se concentran en 14 categorías de ayudas<sup>40</sup>, 11 orientadas a una economía descarbonizada<sup>41</sup>, 2 dedicadas a la economía circular, y un transversal que se refiere a las reducciones y exenciones en tributos ambientales<sup>42</sup>. Adicionalmente, las Directrices de 2022 eliminan categorías de ayudas como las de adecuación de la producción o la relocalización de empresas que en el contexto actual han quedado obsoletas por carecer de efecto incentivador<sup>43</sup>.

#### *b) Reglamento (UE) 651/2014 y sus modificaciones*

El segundo de los cambios significativos del PVE en el régimen de las AEA tuvo lugar en el Reglamento (UE) 651/2014<sup>44</sup>. Este reglamento establece

39 Artículos 21) y 3101) del R2023.

40 Artículos 36 a 49.

41 De la a) a la n), excepto las letras e) y g), que se refieren mayoritariamente a la economía circular, y la letra h), que podrían aplicarse a todo tipo de AEA (ayudas en forma de reducción de impuestos o cargas parafiscales) del párrafo 16.

42 Letras h) del párrafo 16.

43 Párrafo 32 de las Directrices 2022.

44 Así lo explicita el Considerando 3) del Reglamento (UE) 2020/972 (al recordar que «en el contexto del Pacto Verde Europeo... la Comisión ya ha anunciado su intención de revisar una serie de direc-

los criterios bajo los cuales ciertas ayudas estatales quedan exentas de notificación previa a la Comisión. Desde su modificación de 2020, el Reglamento incluyó un enfoque reforzado en la transición verde, ampliando el contenido de las ayudas hacia sectores estratégicos establecidos en el PVE. También la versión revisada del reglamento de marzo de 2023 (R2023) tuvo por finalidad alinear el contenido de este reglamento con las Directrices de 2022 (Segura y Clayton, 2023, p. 138). El R2023 introdujo cambios significativos en términos de definiciones, tipologías de ayudas y ámbitos de exclusión.

Por un lado, amplió el contenido de lo que debe entenderse por AEA<sup>45</sup>, remitiéndose directamente al concepto de las Directrices 2022. En consecuencia, el ámbito de la tipología de ayudas admitidas se amplió hacia actividades orientadas a la descarbonización y eficiencia energética, la economía circular y, además, incorporó dos categorías enfocadas en la cooperación territorial y en productos financieros respaldados por el Fondo InvestEU<sup>46</sup>. El R2023 también eliminó categorías de ayudas, como las destinadas a la inversión para la adaptación anticipada a futuras normas de la Unión, por no considerarse que tengan un efecto incentivador, evidenciando la evolución de sus contenidos.

### *c) Marco Temporal de Crisis y Transición (2023)*

La UE se vio en la necesidad de implementar el Marco Temporal 2023 para enfrentar los efectos económicos y energéticos derivados de la guerra en Ucrania. Sin embargo, también identificó una oportunidad para dirigir las ayudas de este Marco a acelerar la transición hacia una economía sostenible y menos dependiente de fuentes de energía fósiles externas (Villar y Cámara, 2023, p. 142). Ejemplo de ello es que el Marco justifica la introducción temporal de simplificaciones para la implementación del programa REPowerEU<sup>47</sup>.

El Marco establece explícitamente que las ayudas que regula son acumulables a las de instrumentos como el Reglamento 651/2014<sup>48</sup>, lo que ofrece

---

trices para finales de 2021») y los Considerandos 4), 16), 17), 24) y 25) del Reglamento (UE) 2023/1315 (cuando los dos primeros mencionan que «debe adaptarse para tener en cuenta los cambios en el mercado y el Pacto Verde Europeo» y los tres últimos hablan de reformar la movilidad sin emisiones, los sistemas urbanos de calefacción y/o refrigeración y la infraestructura energética para promover «los ambiciosos objetivos del Pacto Verde Europeo»).

45 Artículos 21) y 3101) del R2023.

46 Sección 16 del R2023.

47 Párrafo 79) del MTCT 2023.

48 Las ayudas de este marco temporal tienen directa relación con las ayudas para la protección del medio ambiente del Reglamento 651/2014 (sección 7).

a los EEMM un espectro más amplio de ayudas destinadas a objetivos de sostenibilidad energética. Por su carácter *ad hoc*, el Marco está dirigido a considerar compatibles ayudas dentro de un ámbito de aplicación limitado en cuanto a su objeto material (ayudas en sectores específicos), presupuesto (límites de los planes e importes estimados que pueden aprobarse), temporalidad (ayudas notificadas a partir del 9 de marzo de 2023<sup>49</sup> y hasta el 31 de diciembre de 2023 o 2025, según el tipo de ayuda) y, por supuesto, criterios subjetivos (ayudas dirigidas a empresas afectadas por la crisis)<sup>50</sup>. Este instrumento se enfoca en tres categorías específicas de ayuda destinadas a: favorecer las energías renovables y almacenamiento de energía, la descarbonización de procesos industriales y la inversión en sectores estratégicos para la transición ecológica<sup>51</sup>. Sobre el contenido de las ayudas, es necesario indicar que el Marco combina ayudas energéticas que tienen un propósito ecológico con otras que no (Salassa y Salamanca, 2024, p. 146), ya que algunas se centran más en las inversiones del sector energético y en la reducción de la dependencia europea de fuentes externas de energía.

#### *B) Modificaciones en los criterios de evaluación*

Como consecuencia del PVE, las Directrices de 2022 introducen una serie de criterios de evaluación con un mayor detalle, y clasificados en aquellos que son comunes a todas las ayudas y los que se aplican específicamente cada una de ellas.

##### *a) Criterios generales de compatibilidad*

Las Directrices 2022 exigen el cumplimiento de una doble condición de compatibilidad: las ayudas deben facilitar actividades económicas con efectos ambientales positivos (condición positiva) y no distorsionar el mercado en forma contraria al interés común (condición negativa)<sup>52</sup>. Cada una de estas condiciones tiene sus propios prerequisites para entenderse cumplida<sup>53</sup>.

La *condición positiva* tiene tres prerequisites: i) las ayudas deben generar beneficios ambientales o sociales significativos y alinearse con políticas europeas de sostenibilidad, como la reducción de emisiones y el impulso

---

49 Párrafo 93) del Marco Temporal 2023.

50 Párrafo 61) del MTCT 2023.

51 Puntos 2.5 a 2.8 del Marco Temporal 2023.

52 Párrafo 21 de las Directrices 2022.

53 Párrafo 22 de las Directrices 2022.

a energías renovables. ii) Además, deben cumplir un efecto incentivador, lo que implica que induzcan a los beneficiarios a adoptar prácticas más sostenibles que, de otro modo, no llevarían a cabo o realizarían de forma limitada<sup>54</sup>. En este sentido, las ayudas no deben financiar actividades que los beneficiarios ya habrían implementado sin la ayuda ni compensar riesgos empresariales comunes. Y finalmente, 3) deben cumplir con las normas de la UE, sin condiciones que limiten la competencia o la libre circulación en el mercado único.

En la *condición negativa*, las directrices indican seis prerequisites que reflejan, en gran medida, los criterios establecidos en las Directrices de 2014. Esto son: a) la necesidad de intervención estatal: destinada a corregir fallos del mercado que dificultan el cumplimiento de los objetivos de sostenibilidad de la UE<sup>55</sup>; b) las ayudas deben ser idóneas, es decir, apropiadas para cumplir el objetivo ambiental, asegurando que no existan alternativas menos perjudiciales para el mercado interior<sup>56</sup>; c) también deben ser ayudas proporcionales, limitándose al mínimo necesario para lograr su propósito; d) su concesión debe ser transparente, permitiendo a competidores y público acceder a la información relevante sobre el procedimiento para acceder a la ayuda<sup>57</sup>; e) se deben evitar efectos negativos indebidos en la competencia y el comercio; esto significa que las ayudas no deben perjudicar la competitividad del mercado al favorecer injustamente a ciertos sectores o empresas<sup>58</sup>; y, finalmente, f) la ayuda solo será compatible si los beneficios ambientales superan los efectos negativos en la competencia y el comercio, haciendo énfasis en el principio de «no causar perjuicio significativo»<sup>59</sup>. En esencia, la aplicación de la doble condición de compatibilidad organiza sus criterios en torno a la idea fundamental de admitir ayudas únicamente cuando los efectos positivos superan los efectos negativos en el comercio interior<sup>60</sup>.

---

54 Párrafo 26 de las Directrices 2022.

55 Por ejemplo, al corregir deficiencias del mercado relativas a los proyectos o actividades para los que se concede la ayuda.

56 Concretamente, se habla de mecanismos de mercado, entendidos como medidas fiscales en general o medidas que afecten la demanda de bienes y servicios, y de programas voluntarios de etiquetado ecológico y difusión de tecnologías respetuosas con el medio ambiente (párr. 40, Directrices 2022).

57 Párrafo 58 de las Directrices 2022.

58 Párrafos 65 y 69 de las Directrices 2022.

59 Artículo 3 del Reglamento (UE) 2020/852.

60 Párrafos 71 a 73 de las Directrices 2022.

### *b) Criterios específicos de compatibilidad*

Tras definir los criterios generales aplicables a todas las AEA, las nuevas directrices profundizan en los criterios específicos y en los detalles particulares de cada categoría de ayudas. Estas directrices explican su justificación, el ámbito de aplicación, las actividades beneficiadas y las condiciones específicas que deben cumplirse. Estas condiciones incluyen aspectos positivos, como el efecto incentivador, y aspectos negativos, como la necesidad de minimizar las distorsiones en la competencia y en los intercambios comerciales, pero ajustadas a cada tipología de ayuda.

## **5.4. Los beneficios tributarios ambientales como mecanismos para alcanzar los ODS**

En general, un impuesto ambiental se define como «toda exacción con una base imponible específica que tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea gravar determinadas actividades, bienes o servicios, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas del medio ambiente»<sup>61</sup>, que estas medidas resultaban útiles para ayudar a las empresas más afectadas por un impuesto elevado a cumplir progresivamente con la normativa (de forma temporal), lo que, en conjunto, facilitaría la introducción gradual de un impuesto ambiental. La justificación de estas medidas se ha mantenido en las directrices, aunque siempre bajo la condición de que se limiten al mínimo necesario para alcanzar el objetivo de reducción del impacto ambiental y que su finalidad sea facilitar la aplicación del impuesto.

En este contexto se sitúan los BTA, entendidos como ventajas tributarias cuya finalidad implica la anulación, reducción o el aplazamiento del pago de un gravamen para incentivar la realización de conductas favorables con el medio ambiente (Salassa, 2020, p. 11), ya sea disuadiendo prácticas perjudiciales o promoviendo comportamientos más sostenibles. La Comisión ya explicaba en las Directrices de 1994<sup>62</sup> que estas medidas resultaban útiles para ayudar a las empresas más afectadas por un impuesto elevado a cumplir progresivamente con la normativa (de forma temporal), lo que, en conjunto, facilitaría la introducción gradual de un impuesto ambiental. La justificación de estas medidas se ha mantenido en las directrices, aunque siempre bajo la condición de que se limiten al mínimo necesario para

---

<sup>61</sup> Párrafo 5 de las Directrices 2014.

<sup>62</sup> Párrafo 1.5.3 de las Directrices de 1994.

alcanzar el objetivo de reducción del impacto ambiental y que su finalidad sea facilitar la aplicación del tributo.

La evaluación de estas medidas ha estado enfocada en el tipo de tributo involucrado. Desde 2008, las Directrices distinguen entre los requisitos aplicables a las exenciones de tributos armonizados y aquellos aplicables a los no armonizados o específicos. Para los primeros, se aplican los criterios de necesidad y proporcionalidad<sup>63</sup> asegurando que la medida sea adecuada y limitada al objetivo perseguido. Por otro lado, en el caso de los impuestos no armonizados y de ciertos impuestos armonizados específicos, se han desarrollado requisitos particulares basados en los principios de proporcionalidad<sup>64</sup>, necesidad<sup>65</sup> y contribución con el objetivo general<sup>66</sup>. En ambos casos, los efectos de la medida deben ser sopesados para garantizar que los beneficios ambientales superen los efectos negativos sobre el comercio y el mercado interior, asegurando un balance global positivo.

A la luz de las condiciones para admitir AEA, surge la cuestión de si los BTA efectivamente contribuyen a alcanzar un nivel más elevado de protección ambiental en todos los casos. Cuando los BTA adoptan la forma de exenciones o reducciones en tributos destinados a promover comportamientos sostenibles, es plausible que estas medidas faciliten un mayor nivel de protección ambiental, incluso considerando los posibles efectos adversos en el comercio. Sin embargo, en el caso de tributos que gravan actividades contaminantes, la lógica de otorgar exenciones para alcanzar un mayor nivel de protección ecológica puede parecer contradictoria, ya que dichos tributos buscan internalizar los costes de las externalidades negativas. A pesar de ello, las Directrices justifican este tipo de ayudas argumentando que los beneficiarios pueden estar gravemente afectados

---

63 Esto se cumple cuando los beneficiarios paguen por lo menos el nivel mínimo de imposición aplicable en la Unión establecido por la directiva aplicable pertinente, la elección de los beneficiarios se base en criterios objetivos y transparentes y las ayudas se concedan de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado de referencia en situaciones similares.

64 El criterio de proporcionalidad se cumple si los beneficiarios de las ayudas pagan como mínimo el 20% del impuesto ambiental nacional o la reducción fiscal está supeditada a la celebración de acuerdos de compromisos sobre metas medioambientales específicas entre el Estado miembro y los beneficiarios.

65 Sobre el criterio de necesidad, las reducciones o exenciones deben elegir a los beneficiarios en base a criterios objetivos y transparentes con ayudas concedidas de la misma manera a todos los competidores en el mismo sector o mercado en situaciones similares, el impuesto ambiental sin reducción debe implicar un incremento considerable de los costes de producción y el incremento de los costes de producción no pueda repercutirse en los consumidores sin provocar reducciones significativas de las ventas.

66 Las reducciones fiscales no comprometen y contribuyen, al menos indirectamente, a la protección ambiental cuando un Estado miembro demuestre que las reducciones están bien dirigidas a las empresas más afectadas por un impuesto más alto y que, en caso de que no existiera la exención, sería de aplicación general un tipo impositivo más alto.

desde una perspectiva competitiva, lo cual dificultaría la implementación del tributo<sup>67</sup>. Aunque este argumento puede ser válido desde un enfoque recaudatorio o económico, resulta insuficiente cuando se evalúa desde el punto de vista de la protección ambiental, ya que podría comprometer los objetivos principales de sostenibilidad y reducción de impactos ecológicos (Salassa y Salamanca, 2024, p. 141).

Por lo general, las empresas más afectadas por un impuesto ambiental elevado son aquellas cuyas actividades tienen un mayor riesgo ambiental. En este contexto, una reducción fiscal podría mitigar la presión económica que dichos gravámenes buscan imponer, lo que diluye su efecto disuasivo<sup>68</sup>. Como resultado, las empresas beneficiadas podrían continuar con sus actividades de manera similar incluso sin la reducción fiscal, lo que implica que los BTA podrían estar «financiando» actividades que ya se habrían realizado, desperdiciando recursos públicos y sin generar los beneficios ambientales esperados<sup>69</sup>.

Ahora bien, si además se observan los efectos negativos de estos BTA no parece posible garantizar que las reducciones o exenciones en tributos aplicados a actividades contaminantes tengan un impacto limitado en el comercio interior, sobre todo cuando los efectos positivos son cuestionables. Por el contrario, estas medidas pueden generar distorsiones en el mercado al otorgar ventajas significativas a empresas que dependen de estos beneficios para seguir siendo económicamente sostenibles (*ibid.*, p. 142). Esto genera un riesgo de dependencia en las ayudas fiscales, donde las empresas pueden volverse menos proactivas en adoptar prácticas más sostenibles por cuenta propia, esperando en cambio que las ayudas compensen sus costes ambientales. Además, esta dependencia puede llevar a una disminución en la presión para innovar en tecnologías limpias o procesos más ecológicos. Teniendo en cuenta esta reducción de la carga fiscal, sin efecto incentivador, la ayuda puede utilizarse para subsidiar indebidamente a los sectores beneficiados con el BTA. En suma, estos BTA pueden llegar a ser ayudas incompatibles con el mercado interno de la UE (García, 2023, p. 356).

---

67 Párrafo 293 de las Directrices 2022.

68 Este se diluye, a nuestro criterio, incluso con la devolución del impuesto *a posteriori* que pone como ejemplo el párrafo 299 de las Directrices 2022, ya que, sostiene que las empresas siguen expuestas a la influencia del factor del precio que aporta el impuesto ambiental.

69 STJUE, 13 de junio de 2013, HGA y otros/Comisión, C-630/11 P a C-633/11 P, ECLI:EU: C:2013:387, apartado 104.

Visto lo anterior, el uso de BTA en el caso de gravámenes sobre conductas perjudiciales para el medio ambiente plantea importantes desafíos que requieren un diseño cuidadoso y debidamente cuantificado, que garantice que estas medidas contribuyan efectivamente a los objetivos de sostenibilidad del PVE. Es fundamental que las reducciones fiscales sean estrictamente temporales y estén justificadas en términos de facilitar la implementación gradual del impuesto ambiental, en lugar de desincentivar a los beneficiarios a cambiar su comportamiento. Además, resulta indispensable establecer mecanismos de supervisión y control para verificar si las reducciones fiscales han tenido el efecto esperado de incentivar comportamientos más sostenibles. Sin estos mecanismos de seguimiento, los BTA corren el riesgo de perpetuar actividades contaminantes, aliviando la carga económica de las empresas sin exigirles cambios significativos. Esto, lejos de contribuir a los objetivos del PVE, podría derivar en un uso ineficaz de los recursos públicos y además generar distorsiones en el mercado interior, sin que los BTA sirvan a alguno de estos propósitos prioritarios de la UE.

## 5.5. Conclusiones

Las AEA, y en particular los BTA, juegan un papel crucial en la transición de la Unión Europea hacia una economía más sostenible. Sin embargo, estas medidas pueden generar ayudas de Estado incompatibles con el mercado interno de la UE, lo que ha llevado a la modificación de la normativa para ampliar su implementación. El PVE y las recientes reformas normativas han proporcionado un marco más flexible y adaptado para el uso de estas ayudas, permitiendo a los EEMM respaldar proyectos medioambientales sin generar distorsiones en el mercado único. Este estudio tuvo como propósito revisar el impacto de estos cambios en la regulación de las AEA y su efectividad para alcanzar los objetivos del PVE, particularmente en el caso de los BTA.

El concepto de ayudas de Estado se define a través de los cuatro elementos establecidos en el artículo 107 del TFUE, cuyo contenido ha sido ampliado y desarrollado a través de instrumentos derivados de la Comisión Europea, como reglamentos y comunicaciones. Además, esta definición ha sido influenciada por la interpretación que los órganos jurisdiccionales de la UE, como el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, han dado a dicho artículo. Así, aunque el enunciado del artículo 107 no haya cambiado, el desarrollo de su contenido ha evolucionado gracias a la labor interpretativa de estos órganos y a las normativas secundarias que han aclarado y precisado su aplicación.

Las ayudas de Estado destinadas a la protección del medio ambiente pueden ser admitidas por el derecho de la UE. Para ello, la Comisión ha desarrollado directrices sobre las AEA, que han evolucionado paralelamente con la política ambiental europea. Las directrices han alcanzado un mayor nivel de especificidad y complejidad para analizar las AEA tanto en su contenido sustancial como en los criterios de evaluación sobre la compatibilidad de las AEA. El marco normativo de AEA ha evolucionado significativamente tras el PVE, apuntando a actividades vinculadas con las áreas estratégicas del PVE, y eliminando las ayudas que no tienen un efecto incentivador hacia conductas más favorables con el medio ambiente. Las reformas del Reglamento 651/2014, las nuevas Directrices de 2022 y el Marco Temporal de 2023 demuestran un enfoque más alineado con los objetivos del PVE y con las ventajas de la transformación ecológica para el mercado interior.

Finalmente, un aspecto cuestionable tiene que ver con la utilización de las ayudas en forma de reducciones a los impuestos ambientales que gravan actividades contaminantes, un aspecto discutible radica en el uso de las ayudas en forma de reducciones a los impuestos ambientales que gravan actividades contaminantes. Estos BTA presentan limitaciones y riesgos, como la falta de un efecto incentivador real, la dependencia de las empresas a estas ayudas y la posibilidad de afectar la competencia y distorsionar el mercado si no son diseñados y supervisados adecuadamente, lo que pone en duda su capacidad para contribuir de manera significativa a los ODS y al PVE.

## 5.6. Bibliografía

Averchenkova, A., Lázaro Touza, L., Escribano, G., Prolo, C., Guzmán Luna, S. y Gonzales, L. E. (2023). *El Pacto Verde Europeo como motor de la cooperación UE-América Latina*. Madrid: Elcano Policy Paper.

Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. (2019). *Derecho tributario de la Unión Europea*. Madrid: Wolters Kluwer CISS.

CNMC (2023). *Informe Anual Sobre Ayudas Públicas 2023*. IAP/CNMC/001/23.

De Juan Casadevall, J. (2011). *Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi Thomson Reuters.

García Caracuel, M. (2023). El marco europeo de la fiscalidad medioambiental y las ayudas de Estado en un contexto de crisis energética. En A. Di Pietro, M. A. Collado, P. Essers, A. Menendez y T. Tassani (Dirs.), *Aiuti*

*di stato: il ruolo delle giurisdizioni nazionali e Europee* (pp. 355-378). Bari: Cacucchi Editore.

González Sánchez, M. (2001). Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario. *Noticias de la Unión Europea*, 196, 35-44.

Martín Jiménez, A. J. (2012). El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión. *Noticias de la Unión Europea*, 324, 35-50.

Martínez Lafuente, A. (2022). Ayudas de Estado. *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, 470, 1-50 (edición digital).

Pérez Bernabeu, B. (2008). *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria: concepto y tratamiento*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Salamanca Samudio, L. (2024). *La comprobación de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, límites a la interpretación desde una perspectiva internacional, europea y nacional*. Pamplona: Aranzadi.

Salassa Boix, R. (2020). De la sopa verde al mar de cristal: una propuesta tributaria para revertir la eutrofización del Mar Menor en tiempos de Covid-19. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 2 (2), 1-43.

Salassa Boix, R. (2021). Nuevas tendencias fiscales en España para reducir los residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular. En G. Patón García (Dir.) y R. Salassa Boix (Coord.), *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios* (pp. 347-381). Pamplona: Aranzadi.

Salassa Boix, R. y Salamanca Samudio, L. (2024). Las Ayudas de Estado a partir del pacto verde europeo. Un nuevo impulso hacia la transición energética. *Nueva Fiscalidad*, (1), 109-150.

Segura, M. y Clayton, M. (2023). The new environmental and energy state aid guidelines: one year in place. *ERA Forum*, 24, 135-147.

Serrano Antón, F. (2021). El auge del control de ayudas fiscales, otra forma de armonización indirecta. En Garrigues, Abogados y asesores tributarios (Coords.), *Las ayudas de Estado en el ámbito tributario, Experiencia española y contexto actual* (pp. 69-121). Fundación Impuestos y Competitividad.

Szotek, P. (2020). Multinational enterprises, European state aid and transfer pricing: a study of the application of EU State Aid Law to transfer pricing and allocation of income to permanent establishments [Tesis doctoral. Maastricht University]. <https://cris.maastrichtuniversity.nl/en/publications/multinational-enterprises-european-state-aid-and-transfer-pricing>

Szudoczky, R. (2016). Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms. *European State Aid Law Quarterly*, 15(3), 357-380.

Villar Ezcurra, M. y Cámara Barroso, C. (2023). La necesidad de revisar el papel de los incentivos fiscales al autoconsumo en el conjunto de las medidas de apoyo a la energía solar fotovoltaica. *Crónica Tributaria*, 187, 139-168.

Villar Ezcurra, M. y Maíllo González-Orús, J. (2022). Law in the European Union environmental Governance through tax. En M. da G. Garcia y A. Cortês (Eds.), *Blue Planet Law: The Ecology of Our Economic and Technological World* (pp. 173-185). New York: Springer.

# Reciclaje y regulación: un marco normativo eficiente y competitivo para una economía más circular y sostenible

Lara Tobías Peña  
Raquel Tárrega  
Alexandra Lirón  
Alfonso Camba<sup>1</sup>

## 6.1. Introducción

**L**a gestión de los residuos de envases, apoyada en un buen marco normativo, constituye un pilar fundamental para impulsar el reciclaje y facilitar la transición hacia una economía más sostenible y circular. Las cifras revelan la magnitud de este desafío: la Unión Europea genera anualmente alrededor de 84 millones de toneladas de residuos de

---

<sup>1</sup> Las opiniones del artículo pertenecen a los autores y no representan necesariamente la posición de la institución en donde trabajan.

envases, lo que equivale a aproximadamente 189 kilos por habitante. En España, esta cifra asciende a 8,6 millones de toneladas, con una media de 183 kilos por persona al año. Esta ingente cantidad de residuos no solo ejerce una notable presión sobre el medio ambiente, sino que también supone un desperdicio de recursos útiles. Por ello, la transición hacia una economía circular, que reincorpore los materiales en el ciclo productivo y minimice los desechos, se ha erigido en una prioridad a nivel global.

Para avanzar en este camino y dejar atrás el modelo de «usar y tirar» es imprescindible un firme compromiso institucional y social en favor de una gestión de residuos de calidad, que fomente el reciclaje y minimice lo enviado a vertederos. En este contexto, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) publicó en 2024 el *Estudio sobre la gestión de residuos de envases* (CNMC, 2024), con el objetivo de analizar el sector, identificar desafíos y realizar recomendaciones concretas que permitan mejorar esta actividad esencial para la transición hacia una economía circular.

Este estudio se ha publicado en un momento en el que el sector del reciclaje de envases se halla en plena transformación, impulsada por reformas legislativas y las crecientes exigencias medioambientales. Estas reformas han ampliado la Responsabilidad Ampliada del Productor (RAP) a los residuos de envases comerciales e industriales. Por otro lado, Ecoembes y Ecovidrio, los Sistemas Colectivos de Responsabilidad Ampliada del Productor (SCRAPs) que han gestionado el reciclaje de envases domésticos hasta ahora en España, dejaron de ser monopolistas *de facto* en 2024 tras la entrada de nuevos operadores, lo que supone el inicio de una nueva etapa con competencia que brinda una excelente oportunidad para seguir mejorando la actividad.

La experiencia en otros sectores indica que la entrada de competencia produce grandes mejoras en su funcionamiento (véase Rodríguez *et al.*, 2024), impulsando el crecimiento y beneficiando a los ciudadanos, incluyendo aquellos con menor renta (Tobías *et al.*, 2021). En el caso de la gestión de residuos de envases, lo observado a nivel internacional apunta en la misma línea, mostrando que la competencia entre SCRAPs puede aumentar la eficiencia, reducir costes y mejorar el reciclaje (Ahlers *et al.*, 2021; Bundeskartellamt, 2012).

Sin embargo, la CNMC (2024), así como Tobías Peña *et al.* (2024), identifican que la normativa española no está preparada para una competencia eficiente entre SCRAPs, al no prever y, por tanto, no regular numerosos aspectos derivados de la coexistencia de varios SCRAPs. La existencia de SCRAPs competidores transforma su relación con las Administraciones

públicas (AA. PP.), haciendo necesario replanteárselas. Igualmente, es imprescindible que exista un nuevo sistema de coordinación entre ellos. Estos retos, de gran calado, deben afrontarse con la convicción de que, para conseguir un funcionamiento eficiente, justo y competitivo en el sector, es imprescindible que tanto el marco normativo como las autoridades lo promuevan activamente.

El presente artículo examina estas cuestiones, muy relevantes dada la indudable trascendencia del sector, su actual momento de transformación en España y los cambios normativos recientes. En concreto, partiendo del estudio de la CNMC (2024), en el artículo se revisa la normativa y situación de la gestión de residuos de envases y se proponen alternativas para seguir impulsando mejoras en el sector, con especial atención a las reformas necesarias para lograr una competencia efectiva.

## 6.2. RAP y gestión de residuos de envases

Los principios rectores de la gestión de los distintos flujos de residuos en España se encuentran en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, «Ley de Residuos»)<sup>2</sup>, si bien los detalles relativos a cada tipo de residuos son fijados por normas de desarrollo. En el caso de los envases, se rigen por el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases (en adelante, «R.D. de Envases»). La Ley de Residuos y el R.D. de Envases vinieron a sustituir a la anterior regulación, vigente desde 1997.

El marco normativo sitúa a los productores de productos envasados como los principales responsables de la gestión de los residuos que generan sus productos. Esta obligación encuentra su fundamento en el principio europeo de «quien contamina paga» y se articula a través del sistema de RAP. La RAP asigna a los productores, entre otras, la responsabilidad de financiar y organizar, total o parcialmente, la recogida y tratamiento de los residuos de envases<sup>3</sup>. Así, los productores de bienes envasados deben hacerse cargo del envase y asumir los costes que este ocasiona a lo largo de su ciclo de vida.

En España, los envases domésticos están sometidos a RAP desde 1997, pero la Ley de Residuos de 2022 extiende esta responsabilidad también a los

---

2 Traspone la Directiva (UE) 2018/851 (de modificación de la Directiva Marco de Residuos) y la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (Directiva sobre plásticos de un solo uso).

3 La lista completa de obligaciones está recogida en el art. 17 del R.D. de Envases.

productores de envases comerciales e industriales a partir del 1 de enero de 2025.

Los productores pueden cumplir esta obligación de dos maneras: mediante sistemas individuales de responsabilidad ampliada del productor (SIRAP) o adhiriéndose a sistemas colectivos (SCRAPs), que agrupan a varios productores y organizan de forma conjunta la gestión de los residuos. En la práctica, hasta ahora todos los productores sujetos a RAP se han adherido a un SCRAP, ante la inviabilidad técnica y económica de asumir la RAP individualmente.

Cualquier SCRAP que desee operar debe obtener una autorización previa de la comunidad autónoma en la que vaya a tener su sede social<sup>4</sup>. Este procedimiento puede extenderse seis meses, prorrogables por otros seis, y el silencio administrativo es negativo. La normativa exige que el SCRAP solicitante presente información sustancial sobre su capacidad financiera y operativa, y planes que detallen cómo se llevará a cabo la recogida, tratamiento y reciclaje de residuos de envases. La Ley de Residuos de 2022 ha establecido la eficacia nacional de las autorizaciones, aunque estas pueden incluir especificaciones territoriales propuestas por diferentes comunidades autónomas.

Este procedimiento puede extenderse seis meses, prorrogables por otros seis, y el silencio administrativo es negativo. La normativa exige que el SCRAP solicitante presente información sustancial sobre su capacidad financiera y operativa, y planes que detallen cómo se llevará a cabo la recogida, tratamiento y reciclaje de residuos de envases. La Ley de Residuos de 2022 ha establecido la eficacia nacional de las autorizaciones, aunque estas pueden incluir especificaciones territoriales propuestas por diferentes comunidades autónomas.

Hasta 2024, en España han estado operativos dos sistemas que han actuado *de facto* como monopolistas (aunque la normativa no impedía la entrada de otros), al estar especializados en la gestión de distintos tipos de envases: Ecovidrio, para los envases domésticos de vidrio, y Ecoembes, para los envases domésticos ligeros y de papel-cartón. En 2024 se produjo la entrada de un nuevo SCRAP para la gestión de los residuos de todo tipo de envases (domésticos, comerciales e industriales)<sup>5</sup>, mientras que en el ámbito de envases comerciales e industriales un SCRAP ha sido autorizado

---

4 Art. 50.2 de la Ley de Residuos y art. 20 del R.D. de Envases.

5 Procircular, impulsado por la multinacional Grupo Reclay (<https://procircular.es/>).

en 2025 para operar<sup>6</sup>, a la vez que otros SCRAPs cuentan con autorizaciones provisionales, pendientes de ser definitivas<sup>7</sup>.

La RAP de envases implica que en su gestión intervienen múltiples actores públicos y privados —desde productores y consumidores hasta entidades locales y gestores de residuos—, y está marcada por una compleja interacción entre los SCRAPs y las AA. PP. Además, existen diferencias sustanciales entre los envases domésticos, por un lado, y comerciales e industriales, por otro.

### 6.2.1. La gestión de los residuos de envases domésticos

En virtud de la normativa de residuos de envases y de régimen local<sup>8</sup>, las entidades locales (EE. LL.) son responsables de la gestión de los residuos domésticos, así como de los residuos comerciales cuando así lo prevén sus ordenanzas municipales.

La Ley de Residuos de 2022 introduce una importante novedad en el reparto de responsabilidades entre las EE. LL. y los SCRAPs, al permitir que los últimos asuman la organización total o parcial de la gestión de los residuos, si así lo acuerdan en la negociación de los convenios que rigen sus relaciones<sup>9</sup>. La asunción de la gestión por parte de los SCRAPs puede abarcar todas o algunas de las siguientes actividades: recogida, transporte, clasificación, venta de residuos o su tratamiento. Hasta 2022, las EE. LL. habían pactado, en algunos casos, la cesión de la venta de los residuos resultantes de la recogida y/o clasificación, y la cesión casi completa de la recogida de los contenedores de vidrio<sup>10</sup>. Sin embargo, la Ley de Residuos de 2022 abre la puerta a que sean los SCRAPs quienes organicen las actividades de recogida, transporte y tratamiento de los residuos de envases, como ocurre en otros países como Alemania o Austria, si bien a fecha de junio de 2025 ningún municipio ha acordado todavía su cesión.

---

6 Envalora, impulsado por la asociación Cicloplast (<https://envalora.es/>).

7 Implica, impulsado por la asociación Confecoi (<https://somosimplica.com/>) o Genci, impulsado por el SCRAP de aceites usados Sigaus (<https://www.gencies/home>), entre otros.

8 Art. 86.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y art. 32 del R. D. de Envases.

9 Art. 331 del R.D. de Envases.

10 Según CNMC (2024), con datos de 2023, ningún convenio vigente con Ecoembes preveía que este SCRAP se encargase de la recogida, si bien el 57,8% de los mismos estipulaban que Ecoembes se encargase de la adjudicación de los materiales resultantes de la recogida y/o clasificación del contenedor amarillo. Respecto a Ecovidrio, el 99,7% de los convenios firmados por Ecovidrio le otorgaban la recogida, y todos ellos preveían que el SCRAP también se encargase de la entrega del material.



3. Tratamiento y clasificación: tras la recogida, los residuos se trasladan a plantas de tratamiento, donde son clasificados según su tipo de material —aluminio, acero, polietileno tereftalato (PET), brik o cartón para bebidas, polietileno de alta densidad (PEAD), plástico flexible y otros plásticos—. En 2022, en España, se recogieron 2.639.850 toneladas de residuos de envases domésticos, de las cuales el 61,6% fue gestionado por Ecoembes y el 38,4% correspondió a Ecovidrio (CNMC, 2024). La clasificación precisa es esencial para maximizar la eficiencia del reciclaje.
4. Reciclaje u otros tratamientos del material: los materiales clasificados se envían a instalaciones de reciclaje, donde se transforman en nuevos productos o materias primas. Otro posible destino de los residuos de envases es la valorización energética, que consiste en el tratamiento térmico de los residuos para su transformación y obtención de energía. Por último, los residuos que no se pueden reciclar o recuperar deben ser tratados para reducir su volumen y toxicidad antes de su disposición final en vertedero.

Este flujo físico varía significativamente en función del tipo de material de los envases (plásticos, vidrios, metales, cartón, etc.) y cada material tiene diferentes implicaciones económicas en cuanto a su tratamiento y reciclaje.

Asimismo, el flujo económico es igualmente importante y se refiere a cómo se financia la cadena de valor de la gestión de residuos. En virtud de la RAP, los productores son los responsables de financiar la gestión de los residuos de sus envases, para lo que se adhieren a los SCRAPs. Los SCRAPs cobran unas tarifas a sus empresas adheridas en función de la cantidad y características de los envases que ponen en el mercado (comúnmente conocidas como las «tarifas del punto verde»), con las que financian a las EE. LL.

Un aspecto crucial es la negociación de los convenios entre los SCRAPs y las AA. PP. Estos convenios regulan los términos financieros y operativos de la recogida de residuos de envases, determinando las responsabilidades de cada parte en la cadena de gestión. Se suscriben preferentemente con la comunidad autónoma correspondiente, que garantizará la participación de las EE. LL. en la negociación y en el seguimiento, o, alternativamente, directamente con la entidad local, previo conocimiento y conformidad de la comunidad autónoma<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Art. 44.2 de la Ley de Residuos y art. 33.2 del R.D. de Envases.

Las negociaciones de estos convenios han sido una fuente habitual de tensiones entre los SCRAPs y las AA. PP., siendo las cuestiones económicas las más controvertidas. En muchos casos, las AA. PP. consideran que las compensaciones ofrecidas por los SCRAPs no son suficientes para cubrir los costes reales de la recogida y tratamiento de residuos. A su vez, los SCRAPs a menudo consideran que los municipios podrían ser más eficientes y, por tanto, reducir costes. Estas discrepancias se producen, además, en un contexto de fuerte asimetría en el poder negociador en favor de los SCRAPs. Las AA. PP. tradicionalmente han tenido mayor presión para firmar los convenios con los SCRAPs, dado que la normativa les asigna, por defecto, la responsabilidad de la gestión de los residuos de envases. Aunque la responsabilidad financiera es de los SCRAPs, en virtud de la RAP<sup>12</sup> esta se concreta en los convenios, de modo que no se produce un desembolso económico de los SCRAPs a las AA. PP. hasta que no se haya firmado el convenio. Por otro lado, los SCRAPs tienen personal especializado para la negociación de los convenios que conoce en profundidad las características de las actividades de gestión de residuos, mientras que, en muchos casos, las Administraciones autonómicas o locales carecen de personal especializado. Por último, tradicionalmente han existido desencuentros en las negociaciones acerca de qué conceptos deben financiar los SCRAPs.

El R.D. de Envases de 2022 trata de paliar este desequilibrio negociador a través de distintas vías. En primer lugar, fija un plazo máximo de 12 meses desde la concesión de la autorización a los SCRAPs para que firmen convenios con todas las Administraciones competentes, evitando dilaciones innecesarias en las negociaciones<sup>13</sup>. En segundo lugar, especifica en detalle qué deben financiar los SCRAPs<sup>14</sup>. En tercer lugar, en caso de desacuerdo, la normativa prevé que las partes recurran al arbitraje<sup>15</sup>. Sin embargo, la medida más potente prevista en la nueva normativa es la posibilidad de que las partes acuerden la cesión de las actividades de gestión de residuos de envases (recogida, transporte, separación y clasificación, y entrega) a los SCRAPs, lo que supondría que ellos decidan cómo organizarlas y financiarlas, limitándose el convenio a detallar la previsión de utilización y condiciones de uso de espacios públicos<sup>16</sup>.

---

12 Art. 17 del R.D. de Envases.

13 Art. 44.1 de la Ley de Residuos y arts. 33 y 36.4 del R.D. de Envases.

14 Arts. 34 y 40.2 del R.D. de Envases en conexión con el art. 23.4.

15 Art. 44.3 de la Ley de Residuos y art. 33.3 y 33.4 del R.D. de Envases.

16 Art. 33 del R.D. de Envases.

Estas mejoras introducidas por el R.D. de Envases podrían equilibrar el poder negociador, si bien el plazo de 12 meses podría resultar muy ajustado para negociar los convenios con las numerosas AA. PP. involucradas. Por ejemplo, según datos de CNMC (2024), Ecoembes tiene 147 convenios y Ecovidrio 875. La experiencia muestra que las negociaciones han tardado, históricamente, hasta 2 años, sin contar el tiempo de elaboración de los borradores.

### 6.2.2. La gestión de los residuos de envases comerciales e industriales

A diferencia de la gestión de los residuos de envases domésticos, la gestión de los residuos de envases comerciales e industriales ha sido, y continúa siendo, privada<sup>17</sup>. Hasta la aprobación de la Ley de Residuos de 2022, los responsables de su gestión han sido los poseedores de los residuos, es decir, los comercios e industrias que adquirían los productos envasados. Una vez consumido o utilizado su contenido, los comercios e industrias debían encargarse de su correcta gestión, para la cual firmaban acuerdos con los gestores de residuos que consideraban oportuno. Esto ha permitido el desarrollo de un mercado competitivo en el que los comercios e industrias negociaban con multitud de gestores de residuos y contrataban con el que les ofrecía mejores condiciones. Por lo tanto, los flujos físicos y económicos coincidían.

La Ley de Residuos modifica los flujos económicos al extender la RAP a los productores de envases comerciales e industriales. A partir del 1 de enero de 2025, los productores de los productos son los responsables de financiar los costes asociados a la gestión de sus residuos, debiendo crear sistemas de RAP (individuales o colectivos) a través de los cuales contratan a gestores de residuos para su tratamiento. De este modo, los comercios e industrias poseedores de los residuos deben entregarlos a los gestores indicados por los SCRAPs. Para simplificar la gestión en la práctica, el R.D. de Envases prevé que los SCRAPs puedan firmar acuerdos con los poseedores de los residuos para que sean ellos lo que asuman, en nombre de los productores, la responsabilidad de la organización y de la gestión de los residuos, si bien la responsabilidad financiera siempre recae sobre los productores<sup>18</sup> (véase la figura 6.2).

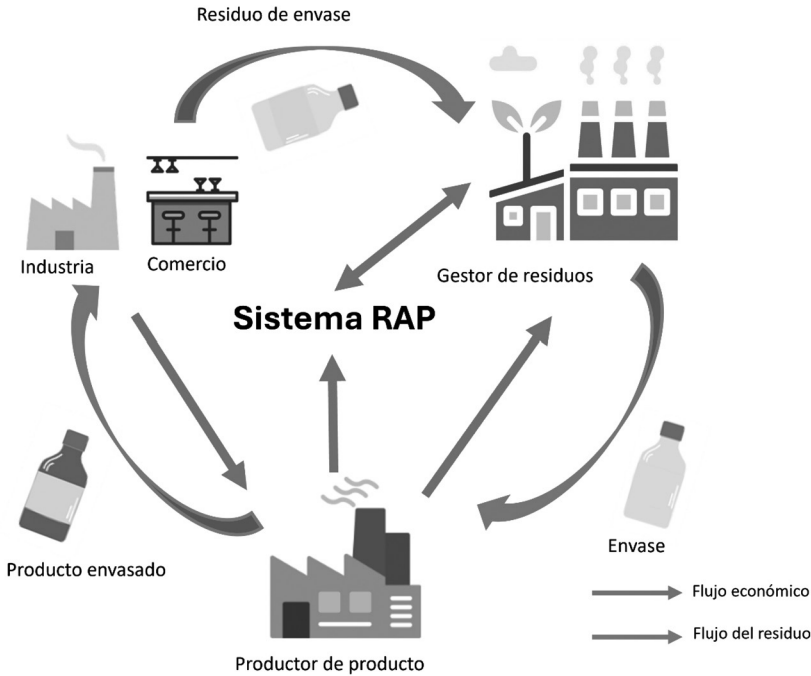
---

17 Con la excepción de los residuos de envases comerciales en municipios que hayan asumido su gestión. En ese caso, deben ser depositados en los contenedores municipales y son gestionados de la misma manera que los residuos de envases domésticos.

18 Arts. 36.6 y 42.5. del R.D. de Envases.

**Figura 6.2**

Gestión de los residuos de envases comerciales e industriales a partir de 2025



Fuente: elaboración propia a partir de CNMC (2024).

### 6.3. Potencial cambio de modelo: de un modelo financiero a un modelo organizativo

Observando los sistemas de los países de nuestro entorno, se pueden diferenciar dos modelos de gestión de residuos: el modelo «financiero» y el modelo «organizativo».

En el modelo financiero adoptado, hasta ahora, en España, y también en Italia o Francia, la recogida, transporte y tratamiento de residuos de envases es responsabilidad de las EE. LL. Estas se encargan de organizar y prestar los servicios de forma directa o indirecta<sup>19</sup>, y los SCRAPS financian estas actividades según lo acordado en los convenios.

<sup>19</sup> Art. 85.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.

El modelo organizativo, adoptado en países como Alemania y Austria, se caracteriza por transferir la responsabilidad de la recogida, transporte y tratamiento de residuos de envases a los SCRAPs. Los SCRAPs tienen que gestionar la cadena completa de estos residuos y tomar las decisiones tanto organizativas como financieras (dentro de los límites acordados con las AA. PP. competentes). Las cuotas pagadas por los productores a los SCRAPs financian esta gestión, y no hay flujo financiero entre los SCRAPs y las AA. PP.

De este modo, el elemento diferenciador del modelo organizativo es que las AA. PP. no intervienen en la gestión de los residuos de envases, salvo para fijar criterios mínimos (como el modelo de recogida, la capacidad de recogida por habitante y año o la densidad de infraestructura necesaria<sup>20</sup>). Los SCRAPs deciden cómo organizar las actividades de recogida y tratamiento, contratando a empresas prestadoras de estos servicios a través de procedimientos competitivos. Esto les permite mejorar la eficiencia en estas actividades, que pueden suponer entre un 60% y un 80% de sus costes (OCDE, 2016), siendo posible, a su vez, ofrecer a sus empresas adheridas menores tarifas, diferenciándose así de sus competidores (Autorité de la Concurrence, 2016).

Sin embargo, para que el modelo organizativo tenga éxito, es imprescindible un complejo y potente entramado regulatorio e institucional, que implique a las AA. PP. de todos los niveles administrativos (estatal, regional y local).

Las actividades de recogida y transporte de residuos tienen características de monopolio natural local, lo que implica que no es económicamente eficiente que sean prestadas por más de un operador. Los países que han optado por un modelo organizativo han introducido fuertes salvaguardas regulatorias para limitar el efecto derivado de la asunción de estas actividades en régimen de monopolio por parte de un SCRAP. En concreto, en estos países se regulan complejos sistemas de reparto, que dividen el territorio nacional en zonas de recogida. Se asigna la responsabilidad de organizar la recogida y transporte de los residuos de envases hasta un punto de almacenamiento a cada SCRAP en una parte del territorio proporcional a su cuota de mercado, durante un periodo de tiempo limitado. La cuota de mercado de cada SCRAP es calculada y publicada periódicamente por una Administración pública de ámbito nacional, generalmente vinculada al Ministerio de Medio Ambiente. Además, los SCRAPs deben elegir a los prestadores del servicio a través de una licitación competitiva en la que no se les permite

---

20 Véase CNMC (2024).

participar mediante filiales o empresas asociadas. Asimismo, se regulan sistemas de liquidación para el reparto de los costes económicos y para determinar qué cantidad de residuos corresponde a cada SCRAP y cómo deben entregarse. Las actividades de clasificación, separación y reciclaje, que no tienen naturaleza de monopolio natural, corresponden a cada SCRAP, para lo cual recurren al mercado en competencia.

La nueva normativa de residuos, al permitir que los SCRAPs acuerden con las AA. PP. asumir las responsabilidades de gestión a través de los convenios, opta por un sistema mixto, que parte de un sistema financiero por defecto, pero permite que algunas partes del territorio se gestionen bajo un modelo organizativo, en función de lo que fije cada convenio. La CNMC (2024) no tiene constancia de ningún país con un modelo mixto.

Esta nueva configuración plantea retos de calado. En primer lugar, al delegar en los convenios la decisión de quién organiza la gestión, asigna la responsabilidad de optar por un modelo financiero u organizativo a un nivel administrativo inferior al estatal. Podría darse la situación de que algún SCRAP se convirtiera en monopolista en algunas partes del territorio nacional, sin límite temporal y sin posibilidad de que otro SCRAP asumiera estas actividades, salvo que se negociara un nuevo convenio. No existe en la normativa ninguna previsión que pudiera impedir la extensión del poder de mercado de un mismo SCRAP a través de los convenios. En segundo lugar, la redacción actual del R.D. de Envases implica que un SCRAP podría asumir, vía convenio, todas las actividades de gestión, incluidas las actividades de clasificación, separación y entrega del material, que son susceptibles de ser prestadas en competencia, y de hecho así lo han sido en las últimas décadas para la gestión de los residuos de envases comerciales e industriales. Esto podría cerrar estos servicios a la competencia. Por último, el R.D. de Envases delega el reparto de los costes entre sistemas en un acuerdo entre SCRAPs, sin prever intervención alguna por parte de las AA. PP. Esto podría generar incertidumbre y conflictos entre sistemas, perjudicando el funcionamiento del sector.

#### **6.4. Propuestas de mejora del marco regulatorio**

La adaptación del marco normativo español a las nuevas exigencias europeas, con la aprobación de la Ley de Residuos y el R.D. de Envases de 2022, abre nuevas oportunidades para avanzar en la consecución de los objetivos medioambientales. Muestra de ello es el interés de diversas organizaciones por entrar en el mercado de la gestión de los residuos y la ruptura fáctica del monopolio histórico de Ecoembes y Ecovidrio con la entrada de nuevos SCRAPs.

Sin embargo, la regulación española todavía adolece de carencias importantes, que ponen en duda la capacidad de aprovechar los beneficios derivados de la competencia, como así lo atestigua la CNMC (2024). Este organismo identifica varias áreas en las que cabe plantear propuestas de mejora, destacándose a continuación aquellas más relacionadas con los retos que plantea la necesaria coordinación entre SCRAPS y otros agentes.

#### **6.4.1. Barreras de entrada: limitaciones y propuestas**

El proceso de autorización para nuevos SCRAPS es uno de los principales obstáculos para la entrada de nuevos operadores. Los nuevos SCRAPS deben someterse a un procedimiento complejo y prolongado, con requisitos administrativos estrictos y un plazo de tramitación de hasta 12 meses, donde opera silencio negativo.

La CNMC recomienda revisar este proceso para facilitar la entrada de nuevos sistemas. En primer lugar, se puede crear un sistema de consulta y asistencia para los solicitantes, de modo que puedan recibir orientación durante la preparación de sus solicitudes. En segundo lugar, se puede valorar modificar el sentido del silencio administrativo para la autorización de nuevos SCRAPS de negativo a positivo, lo que facilitaría la entrada de nuevos actores en caso de que las Administraciones no cumplan los plazos establecidos.

Asimismo, la CNMC advierte de que la obligación de que los SCRAPS firmen convenios con todas las AA. PP. antes de transcurridos 12 meses desde la autorización puede suponer una barrera de entrada. Como referencia de la magnitud del reto que supone, según datos de la CNMC (2024), Ecoembes cuenta con 147 convenios con AA. PP. que requirieron, de media, 5,3 meses de negociación. Ecovidrio, por su parte, ha suscrito 875 convenios con AA. PP., con una media de negociaciones de hasta 2 años. La normativa introduce este límite para reequilibrar el poder de negociación en favor de las AA. PP. y evitar dilaciones innecesarias. Sin embargo, la CNMC advierte de que puede convertirse en una barrera significativa de entrada, ya que un nuevo operador necesita tiempo para negociar y firmar convenios con múltiples entidades locales y autonómicas. Por ello, se recomienda eliminar el límite temporal de 12 meses para la firma de convenios con las AA. PP., y valorar alternativas para facilitar las negociaciones, como la elaboración de un convenio tipo.

Por último, se recomienda facilitar la capacidad de los productores para cambiar entre SCRAPS.

#### 6.4.2. Coordinación entre agentes públicos y privados: una necesidad imperativa

Una de las principales debilidades de la normativa actual es que apenas regula la coexistencia de SCRAPs competidores, delegando el reparto de responsabilidades entre ellos a acuerdos entre los sistemas<sup>21</sup>, lo que plantea riesgos en términos de competencia. La experiencia comparada muestra que la regulación debe concretar los aspectos básicos de funcionamiento del mercado, fijar las reglas de las relaciones entre SCRAPs, prever criterios para repartir y liquidar responsabilidades entre ellos, supervisar el correcto desempeño de los sistemas de RAP, resolver potenciales conflictos y regular la interacción entre los SCRAPs y las AA. PP.

Como mínimo, existe incertidumbre acerca de:

- Cómo se relacionarán los SCRAPs competidores con las AA. PP. No está claro si deberá firmarse un convenio con cada nuevo SCRAP o si existirá la posibilidad de que los nuevos se adhieran a los ya firmados. Tampoco está claro si deberán revisarse los convenios ya existentes con la entrada de nuevos sistemas.
- Cómo se repartirán los costes de la gestión entre SCRAPs o cómo se realizará el reparto físico de residuos correspondiente a cada uno.
- Quién debe supervisar y resolver los conflictos sobre los flujos financieros y de residuos.

Por ello, la CNMC considera necesario incluir un capítulo específico en el R.D. de Envases que regule la coexistencia de SCRAPs competidores.

Para resolver la incertidumbre acerca de las relaciones entre los SCRAPs competidores y las AA. PP., la CNMC recomienda introducir un sistema de convenio único con cada AA. PP., con compensación financiera entre SCRAPs basada en las cuotas de mercado, así como elaborar un convenio tipo a nivel estatal, que sirva como referencia en las negociaciones y permita acelerarlas.

Para aclarar el reparto de responsabilidades entre SCRAPs, la CNMC propone usar la cuota de mercado como criterio básico de reparto, fijada en una resolución del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. También recomienda establecer un organismo de coordinación y

---

21 Art. 211.e) del R.D. de Envases.

supervisión, que resuelva conflictos en colaboración con la autoridad de competencia.

En cuanto a la introducción de un modelo de gestión mixto, la CNMC alerta de la falta de previsión del legislador respecto a los riesgos que plantea en términos de competencia. Por ello, considera imprescindible que la regulación tenga en cuenta los siguientes elementos:

- Optar por un modelo financiero u organizativo afecta a la estructura del mercado más allá del ámbito municipal o autonómico, por lo que no debe depender de las negociaciones de los convenios. Es una decisión que debe tomarse a nivel nacional.
- Solo las actividades de recogida y transporte de residuos tienen características de monopolio natural local, por lo que las actividades de clasificación, separación y entrega del material deben prestarse en libre competencia, aunque se opte por un modelo organizativo.
- La elección de un modelo organizativo requeriría establecer y repartir zonas de recogidas entre SCRAPs competidores en base a sus cuotas de mercado. También requeriría regular detalladamente la elección del SCRAP responsable, la forma de contratar a empresas prestadoras de los servicios de manera competitiva o el tiempo tras el cual debe asignarse la zona a un nuevo SCRAP.
- La participación de un SCRAP en las actividades de recogida y transporte de residuos en su zona generaría conflictos de interés y no debería permitirse.

La CNMC advierte, asimismo, de que es necesario dotar a las AA. PP., particularmente CC. AA. y EE. LL., de los medios materiales y personales necesarios para poder abordar los retos expuestos.

#### **6.4.3. Fomentar la competencia en la adjudicación de residuos**

En función de lo acordado en los convenios, la adjudicación de los residuos de envases recuperados de las plantas de separación y tratamiento puede realizarla el SCRAP o la entidad local. En la práctica, Ecoembes es el encargado de la adjudicación del 57,8% de los materiales procedentes de la recogida del contenedor amarillo, mientras que Ecovidrio se encarga de la adjudicación de la totalidad de los residuos recogidos del contenedor de vidrio (CNMC, 2024). Por lo tanto, los SCRAPs son uno de los principales proveedores de materia prima para los gestores de residuos.

Para completar el ciclo de los residuos de envases de una forma eficiente, es vital que la entrega de material se realice en condiciones competitivas. El R.D. de Envases introduce la obligación de establecer un sistema de adjudicación en formato electrónico que garantice los principios de publicidad, concurrencia e igualdad, y asegure la libre competencia y la trazabilidad de los residuos adjudicados hasta su tratamiento completo<sup>22</sup>. No obstante, la CNMC recomienda un mayor desarrollo normativo que aborde con mayor detalle el funcionamiento del sistema de adjudicación, y que adopte buenas prácticas de países de nuestro entorno. A modo de ejemplo, en Alemania se regulan los detalles del sistema de adjudicación electrónica y además se encomienda el desarrollo y funcionamiento de la plataforma electrónica a un proveedor de servicios independiente, que también debe encargarse de la ejecución técnica de las licitaciones competitivas.

Por otro lado, los gestores de residuos que realicen tratamientos finalistas sobre los residuos de envases y vendan sus productos envasados y/o embalados podrían quedar sujetos a la RAP y, por lo tanto, buscar su adhesión a un SCRAP, lo que podría generar conflictos de interés. La CNMC recomienda prestar especial atención a los mecanismos establecidos para evitar potenciales conflictos de interés entre los SCRAPs y estos gestores.

## 6.5. Conclusiones

A lo largo del artículo se han revisado algunos desafíos que enfrenta la gestión de residuos de envases en España. El punto de partida del sector es la ausencia de competencia entre SCRAPs hasta 2024, que perjudica tanto a los operadores como a los consumidores (CNC, 2009; CNMC, 2021). Una mayor competencia en la gestión de residuos permitiría un sistema de gestión más eficaz, innovador y eficiente, un mayor número de oferentes de materiales para reciclaje y una mayor capacidad de elección para los productores de producto, lo que, en última instancia, podría traducirse en menores precios para los consumidores. Por lo tanto, la entrada de competencia en 2024 supone una oportunidad para promover avances en el sector. No obstante, el sector necesita cambios para alcanzar los mejores resultados posibles, en particular en lo que se refiere a la coordinación entre los SCRAPs y las AA. PP. Esto constituye un gran reto dada la complejidad de la actividad y el ineludible y delicado equilibrio entre coordinación y competencia entre los múltiples actores involucrados.

---

22 Art. 22.1.d) del R.D. de Envases.

Para que la competencia sea un éxito, la coexistencia entre SCRAPs competidores debe regularse de forma detallada. Así, se mitigaría el riesgo de conflictos o, alternativamente, de una coordinación excesiva entre competidores que derive en incumplimientos de la legislación de competencia. Las barreras burocráticas, la falta de recursos en las instituciones y la ausencia de un sistema de convenio único entre SCRAPs y AA. PP. son otros obstáculos que deben afrontarse y superarse. Asimismo, la regulación debe prevenir conflictos de interés y asegurar que los procedimientos de adjudicación de residuos sean competitivos, lo que permitirá un uso más eficiente de los recursos y una mejor gestión medioambiental.

La entrada de competencia es un momento delicado para un sector. Conlleva grandes cambios y, en el proceso, se establecen las bases de su funcionamiento futuro. Es por ello crucial aprovechar el momento actual para seguir asentando unos fundamentos sólidos en el sector de la gestión de los residuos de envases. El éxito de la competencia supondría un gran paso en el camino hacia una economía más sostenible y circular, procurando mayores cotas de bienestar para la ciudadanía, además de beneficios para las empresas y para la sostenibilidad de las arcas públicas.

## 6.6. Referencias bibliográficas

Ahlers, J., Hemkhaus, M., Hibler, S. y Hannak, J. (2021). *Analysis of Extended Producer Responsibility Schemes: Assessing the performance of selected schemes in European and EU countries with a focus on WEEE, waste packaging and waste batteries*. Adelphi. <https://adelphi.de/en/publications/analysis-of-extended-producer-responsibility-schemes>

Autorité de la Concurrence (2016). *Avis n° 16-A-27 du 27 décembre 2016 concernant l'ouverture de la filière de traitement des emballages ménagers à plusieurs éco-organismes*. <https://www.autoritedelaconcurrence.fr/fr/avis/concernant-louverture-de-la-filiere-de-traitement-des-emballages-menagers-plusieurs-eco>

Bundeskartellamt (2012). *Sektoruntersuchung duale Systeme*. <https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/DE/Sektoruntersuchungen/Sektoruntersuchung%20Duale%20Systeme%20-%20Abschlussbericht.html>

CNC (2009). *Resolución. Expte. S/0206/09, Ecoembalajes España*. <https://www.cnmc.es/expedientes/s020609>

CNMC (2021). IPN/CNMC/041/21 *Informe sobre el Proyecto de Real Decreto de Envases y Residuos de Envases*. <https://www.cnmc.es/expedientes/ipncnmc04121>

CNMC (2024). *Estudio sobre la gestión de residuos de envases* (E/CNMC/004/21). <https://www.cnmc.es/expedientes/ecnmc00421>

OCDE (2016). *Extended Producer Responsibility: An Updated Guidance for Efficiency Waste Management*. Paris: OECD Publishing. [https://www.oecd.org/en/publications/extended-producer-responsibility\\_9789264256385-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/extended-producer-responsibility_9789264256385-en.html)

Rodríguez López, J., Tobías Peña, L. y Camba Crespo, A. (2024). Políticas de oferta e inflación: Reformas procompetitivas para estabilizar los precios y proteger el poder adquisitivo. *Boletín Económico de ICE*, 3169. <https://doi.org/10.32796/bice.2024.3169.7740>

Tobías Peña, L. y Camba Crespo, A. (2021). Competencia y regulación eficiente para impulsar un crecimiento inclusivo. *Boletín Económico de ICE*, 3141. <https://doi.org/10.32796/bice.2021.3141.7320>

Tobías Peña, L., Tárrega, R., Lirón, A. y Camba, A. (2024). Compite en verde: abriendo a la competencia el reciclaje de envases. *Boletín Económico de ICE*, 3176. <https://doi.org/10.32796/bice.2024.3176.7850>

# El protagonismo de los entes locales y la implementación de instrumentos fiscales en la consecución de los objetivos de la jerarquía de residuos

Juan Francisco Femenía Traver

## 7.1. Introducción

**E**l desarrollo social y tecnológico, la evolución de los patrones de conducta en el consumo, así como el crecimiento poblacional y la sobreexplotación de los recursos, han supuesto tres pilares fundamentales en el aumento en la generación de residuos.

El actual modelo económico de producción (consumo y residuo) implica disponer de recursos ilimitados, algo incompatible, vista la situación medioambiental actual, no solo con la protección del medio ambiente, sino con el futuro de nuestras generaciones. Consecuencia de ello, deviene necesario implantar las herramientas y técnicas necesarias para avanzar hacia un modelo más restrictivo respecto a la extracción de recursos que, de manera drástica, reduzca la generación de residuos y potencie realmente la

economía circular (art. 2.A. k) de la Ley 7/2022 de 8 de abril: «Economía circular: sistema económico en el que el valor de los productos, materiales y demás recursos de la economía dura el mayor tiempo posible, potenciando su uso eficiente en la producción y el consumo, reduciendo de este modo el impacto medioambiental de su uso, y reduciendo al mínimo los residuos y la liberación de sustancias peligrosas en todas las fases del ciclo de vida, en su caso mediante la aplicación de la jerarquía de residuos», alargando así la vida de dichos residuos, evitando su depósito en vertederos o su perpetuación en el medio ambiente. Todo ello, a tenor de una legislación, a nivel europeo y también nacional, que, si bien evoluciona hacia una mayor reducción de los residuos o un mayor reciclaje y/o aprovechamiento de los mismos, ha sido hasta ahora poco ambiciosa para avanzar hacia la no-generación de residuos y la circularidad, puesto que ha abogado más por los sistemas finalistas que por seguir los primeros pasos del principio de jerarquía de residuos<sup>1</sup>, la prevención y el reciclaje.

Sin embargo, este escenario ha evolucionado desde el año 2015 con el fin de lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible aprobados por la Agenda 2030. Así, en relación con el tratamiento de residuos, en 2008 se aprobó la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, que introdujo el principio de jerarquía de residuos con el objetivo de que los Estados miembros adoptasen medidas con base en el tratamiento que debía priorizar a cada tipo de residuo, normativa que adoptó España mediante la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. Más tarde, en 2018 se percibe la intención de avanzar hacia la circularidad con la aprobación de las Directivas (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, y de la Directiva 2019/904, de 5 de junio de 2019, ambas del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre residuos y reducción del impacto de los plásticos respectivamente, haciendo posible la adopción de normas nacionales más estrictas y ambiciosas en la reducción de los residuos y los efectos negativos de la generación y tratamiento de los mismos, así como en los objetivos de circularidad. También es ejemplo de ello la reciente Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, LRSCEC).

Sin duda, una evolución legislativa positiva en cuanto a la consecución de objetivos a la que los municipios, con su autonomía limitada y sus economías mermadas, deben hacer frente, erigiéndose como una especie de ac-

---

1 Santamaría (2022, p. 74): «El principio de jerarquía de residuos establece el orden de prioridad en que deben implementarse las políticas de residuos, siendo el primer paso la prevención (en la generación de residuos), seguido de la preparación para el reciclado, así como otros tipos de valorización, y finalmente, la eliminación».

tores principales en la creación e implementación de instrumentos fiscales que posibiliten la consecución de dichos objetivos de circularidad.

## 7.2. Un modelo de crecimiento y de consumo insostenible

Como expone el preámbulo de la Ley 7/2022, de 8 de abril, 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. Asimismo, y en consonancia con los principios que rigen la economía circular, dicha política debe tener también por objeto hacer un uso eficiente de los recursos». En esta línea, la Organización de Naciones Unidas nos recuerda que su «Objetivo 12 pretende garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles, algo fundamental para sostener los medios de subsistencia de las generaciones actuales y futuras»<sup>2</sup>, si bien es necesario tener presente que dicha garantía no va a suceder de manera espontánea, sino que es necesaria la acción para corregir este modelo de crecimiento y consumo insostenible que nos dirige a límites inexplorados. En consecuencia, con el fin de actuar lo más rápida y adecuadamente posible, debemos involucrar al derecho, ya que, como defiende Noguera López (2022, p. 12), «es una herramienta de acción que debería ponerse ya al servicio de la sostenibilidad para garantizar la vida de nuestras generaciones futuras y del planeta»<sup>3</sup>. Además, el derecho debe acompañarse de otros elementos para que la eficacia en su aplicación sea lo más amplia posible, por ello, en la lucha contra los residuos serán relevantes «los instrumentos financieros; los instrumentos de I+D+I; la sensibilización, la formación y la divulgación»<sup>4</sup>, conformando el dispositivo para avanzar hacia la circularidad<sup>5</sup>.

Para ofrecer una panorámica más visual solo hace falta detenerse a observar algunos datos sobre el tratamiento de los residuos municipales en España. Así, podemos ver que para el año 2021 en nuestro país solo se recicló el 19,8% de los residuos de procedencia municipal, el 22,4% se dirigió a compostaje, el 46,9% fue a parar a vertederos y el 10,8% restante a incineración. Además, el 78% de los residuos se recogieron mezclados, mientras que tan

---

2 Objetivo de Desarrollo Sostenible nº 12 de las Naciones Unidas. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/sustainable-consumption-production/>.

3 Noguera (2022, p. 12).

4 Puentes (2018, p. 15).

5 El derecho financiero y tributario debe actuar con prioridad en la consecución de la sostenibilidad y el cambio de modelo de consumo hacia un modelo responsable, y el respeto a principios jurídicos esenciales como son la prevención, la reducción de la contaminación o la reducción de residuos en la fuente de producción.

solo el 22% se recogió selectivamente<sup>6</sup>, lo que deja bastante claro que estamos lejos del objetivo de la circularidad<sup>7</sup> para 2035 (art. 25.5 LRSCEC: el porcentaje de residuos municipales recogidos separadamente será como mínimo del 50% en peso del total de residuos municipales), y en sí, lejos de cambiar el modelo social de consumo. Por añadido, favorece bien poco a la causa la creencia inculcada por voces vehementes<sup>8</sup>, que, además, han hecho suya incluso la misma normativa de residuos<sup>9</sup>, en torno a que «la tecnología puede favorecer el crecimiento sin alterar los patrones de consumo actuales, puesto que ello permite no tomar en consideración otros aspectos como el efecto rebote ligado al mismo uso de las tecnologías o el propio sobreconsumo, todo por un alegato público que insiste en la naturaleza reciclable de los productos o trata a los residuos como recursos»<sup>10</sup>, cuando al final el resultado ha sido desastroso, produciendo incluso cierto sentir de relajación en el ciudadano por el simple hecho de estar consumiendo «eco, o reciclado». No se discute la implementación de materiales reciclados que disminuyan la sobreexplotación de recursos, pero más allá del discurso, es necesario aplicar medidas efectivas que evolucionen el consumo y la producción hacia la circularidad real y la no-generación de residuos, y en este contexto son relevantes los instrumentos financieros como la tasa de residuos basada en los pagos por generación.

- 
- 6 Memoria Anual de Generación y Gestión de Residuos de Competencia Municipal (2021). Ministerio para la Transición Ecológica y Reto Demográfico. Secretaría de Estado de Medioambiente. Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental. <https://www.miteco.gob.es/content/dam/mitesco/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/sgeco-cir/residuosmunicipales/Memoria%20anual%20de%20generación%20y%20gestión%20de%20residuos.%20Residuos%20de%20Competencia%20Municipal%202021.pdf>.
  - 7 Directiva (UE) 2018/850 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 1999/31/CE relativa al vertido de residuos. Artículo 1.5: «Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que para 2035 la cantidad de residuos municipales depositados en vertederos se reduzca al 10%, o a un porcentaje inferior, de la cantidad total de residuos municipales generados».
  - 8 Comunicación de la World Trade Organization: «El progreso tecnológico es la principal fuente de crecimiento económico [...] al elevar la productividad, permite que se produzca más con los mismos recursos». [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/booksp\\_s/executive\\_summary\\_world\\_trade\\_report17\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/executive_summary_world_trade_report17_s.pdf).
  - 9 Véase, por ejemplo, el artículo 16 de la LRSCEC, cuando mantiene que las Administraciones públicas incluirán, en el marco de contratación de las compras públicas, el uso de productos de alta durabilidad, reutilizables, reparables o fácilmente reciclables; también en el Anexo VI, cuando establece las medidas que afecten al consumo y mantiene en el apartado 23 el fomento del uso de envases y embalajes fabricados con materiales reciclables. Algo que sin duda puede favorecer más el sobreconsumo, y una relajación al consumir «reciclable», que la no generación de residuos.
  - 10 Wiesemann, Schmidt y Rubik (2022).

### 7.3. La transición hacia un modelo económico más sostenible con la implicación de los entes locales

Por todos es conocida la necesidad de variar el modelo actual de producción, consumo y extracción de recursos, si bien, para poder conseguir el objetivo que permita asegurar un futuro, es necesario partir de una normativa clara, restrictiva y ambiciosa con las finalidades que se persiguen, además de implicar activamente a los entes locales. En particular, destaca la importancia de estos últimos en la lucha frente a la generación de residuos y la información, dadas las evidencias de que muchos ayuntamientos desconocen los tipos de residuos que generan, así, «se evidencia cómo los instrumentos de monitorización y seguimiento ven su eficacia limitada por la escasa información disponible que, en ocasiones, es además de reducida calidad. En este sentido, se han encontrado diversos problemas aparte de la ausencia de información, como falta de homogeneidad, discordancias entre diferentes fuentes, y la falta de concreción en las metodologías de cálculo»<sup>11</sup>. Por ello, una implicación directa de los municipios exigida por la norma, junto con la implementación de los medios materiales y económicos adecuados, podría ser el primer paso para enfocar los objetivos medioambientales de manera clara.

#### 7.3.1. Un marco jurídico en evolución, pero insuficiente

En España nos encontramos actualmente con una normativa de transposición europea, la LRSCEC<sup>12</sup>, que incorpora la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento y el Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Se trata de una normativa que, si por un lado ha supuesto una evolución positiva de la anterior Ley 22/2011 de residuos y suelos contaminados, por otro lado, denota cierta carencia de ambición real respecto a la reducción, al estar necesitada de más acciones preventivas dirigidas a la no generación de residuos y hacia la circularidad.

---

11 Estudio. Resumen ejecutivo. Gestión de los residuos municipales. Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF). Junio de 2023, Madrid, p. 6. [https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/10/EVALUA\\_CIÓN\\_Gestión-de-los-Residuos-Municipales\\_Resumen-ejecutivo.pdf](https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/10/EVALUA_CIÓN_Gestión-de-los-Residuos-Municipales_Resumen-ejecutivo.pdf).

12 Véase el preámbulo de la Ley 7/2022, de 8 de abril, cuando expone que: «Esta directiva constituye uno de los instrumentos que la Comisión Europea ha puesto en marcha para avanzar hacia un sector del plástico más circular y para luchar contra la contaminación marina causada [...] principalmente por artículos de plástico de un solo uso». Añade además que «esta ley tiene también por objeto [...] el establecimiento de medidas aplicables a aquellos productos de plástico de un solo uso que más frecuentemente aparecen en las caracterizaciones de las basuras marinas», y hace énfasis en la inclusión de, entre muchos, un nuevo término al que veo necesario mencionar dada su injerencia en la sociedad y en los residuos, y estos no son otros que los residuos alimentarios, haciendo especial mención a los vasos.

Es necesario poner en valor una parte de la doctrina científica que cuestiona la eficacia real de los planes normativos de la UE de economía circular. A estos efectos, hay que destacar la reflexión de Santamaría (2016, p. 37) sobre los planes de acción apoyados de medios jurídicos modestos, que, en efecto, no están a la altura que exigen los ambiciosos fines del «plan de acción», lo que hace que el objetivo final que se persigue (que no es otro que ordenar la transición hacia un «cambio sistémico»), no pueda ser un objetivo realista en el contexto socioeconómico actual<sup>13</sup>. Además, sùmese el desajuste entre Administraciones, la falta de voluntad política y la falta de claridad normativa, como, por ejemplo, el ámbito municipal, en donde la Ley 7/1925, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, cuando expone las competencias de los municipios sobre los residuos, únicamente especifica entre las competencias municipales los «residuos sólidos urbanos»<sup>14</sup> y su recogida (art. 26 LBRL), pero en relación a las actividades o servicios públicos solo se refiere a residuos, por lo tanto es necesario que sea otra norma, la legislación específica de residuos, la que precise las competencias de los municipios que recaen sobre cada tipo de residuos, más aún cuando nuestra Constitución (art. 137) solo contempla el principio de autonomía local para la gestión de sus intereses (sin especificar ninguno). Otra falta de claridad normativa la encontramos en la LRSCEC, normativa sectorial actual, cuando extiende el ámbito competencial local en materia de residuos<sup>15</sup>, pero no especifica qué tipo de residuos son de competencia local. Únicamente cuando atribuye la competencia sobre los servicios de gestión de residuos concreta debidamente al tipo de residuos (domésticos), sin embargo, cuando se refiere a otras competencias, como vigilancia, inspección o sanción, alude genéricamente a los residuos municipales.

Dado lo común de encontrar estas «zonas grises» en la normativa, debemos ir más allá de dicha generalidad interpretativa, ampliando nuestra visión para que, como defiende el profesor Alenza (2023, p. 242), interpretemos esa generalidad de modo extensivo sin que ello suponga una limitación a los residuos de competencia local, ya que:

13 Santamaría (2016, p. 37).

14 En este sentido, obsérvese el art. 25.2.b) de la LBRL, cuando expone que: «El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: b) Medio ambiente urbano: en particular [...] gestión de los residuos sólidos urbanos».

15 Véase cómo la LRSCEC amplía la anterior regulación de competencias, contemplada en la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, limitada a la recogida, el transporte y el tratamiento, hacia la implementación de una red de recogida preparada con puntos limpios, puntos de entrega alternativos, que incluye la recopilación de información para el posterior suministro a las comunidades autónomas, con base en el cumplimiento de las obligaciones de residuos contempladas en planes autonómicos o estatales de gestión de residuos (art. 12.5).

[...] la autonomía local y las previsiones de la LBRL (que alude genéricamente a los residuos) inducen a extender las competencias municipales sobre otros residuos distintos a los domésticos. Ello, porque existen otros títulos competenciales (limpieza viaria, salubridad pública, urbanismo o protección ambiental) que habilitan a los municipios para adoptar disposiciones sobre otros tipos de residuos cuando inciden en los intereses locales. Y, finalmente, porque la propia LRSCEC atribuye a los municipios algunas funciones genéricas a los residuos, sin que quepa interpretar que las restringe a los residuos domésticos<sup>16</sup>.

### 7.3.2. La participación e implicación de los entes locales en la gestión de residuos

Hace tiempo que era recomendable una evolución normativa en materia de residuos que, en primer lugar, se apartase de la modestia e implicara de manera clara y directa a todos los actores y, en segundo lugar, conminara a adoptar políticas preventivas (haciendo énfasis en la Administración local dada su importancia como primer órgano garante capaz de limitar la producción y ordenar la gestión de los residuos) y, en todo caso, los penalizara debidamente cuando no las hagan suyas. En este sentido, podemos ver indicios positivos en el nuevo proceder de «la LRSCEC, cuando abandona la tradicional marginación de las entidades locales en la negociación de los sistemas de responsabilidad ampliada, donde la comunidad autónoma se erigía en muchas ocasiones como el actor principal y único, a pesar de ser los ayuntamientos quienes ostentaban en muchas ocasiones las competencias en materia de recogida y tratamiento de residuos»<sup>17</sup>. De igual modo, con la modificación de la Ley de Bases del Régimen Local de 2013 realizada por la Ley 27/2013 de racionalización y sostenibilidad de la Administración local, no quedó duda alguna de la implicación de los municipios en la competencia de residuos<sup>18</sup>, al menos en la teoría<sup>19</sup>.

Téngase presente que el ámbito local es el más cercano al ciudadano y a las empresas, o lo que es lo mismo, al origen de la generación de residuos,

---

<sup>16</sup> Alenza (2023, p. 242).

<sup>17</sup> Pernas (2022, p. 453).

<sup>18</sup> Abad (2021).

<sup>19</sup> Véase el artículo 25 de la Ley de Bases del Régimen Local cuando establece que «el Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias [...] Medio ambiente urbano». También el artículo 261 cuando expone que «los municipios deberán prestar los servicios siguientes [...] recogida de residuos [...] tratamiento de residuos».

y, hasta ahora, puede ser el más olvidado por la norma, sobre todo en cuanto a la efectividad de su implicación en la consecución de los objetivos medioambientales. En este sentido la participación de los municipios debería ser clave para la norma, ya que su implicación en la búsqueda de la circularidad es primordial como primer gestor del residuo. Con ello, lo que se viene a decir es que la norma debe ser de una claridad, suficiencia, calidad y rigor a la par que la importancia del problema de la gestión de residuos, y que implique al cien por cien al primer responsable de la gestión, los ayuntamientos.

En primer lugar, ello se ha conseguido por la competencia ampliada en materia de residuos que ha incluido la LLRSCEC<sup>20</sup>. En segundo lugar, otro paso hacia el cumplimiento de las obligaciones establecidas para el ámbito local ha sido la inclusión obligatoria de una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria por parte de la LRSCEC (art. 11.3<sup>21</sup>, lo que da paso a los instrumentos fiscales, si bien téngase en cuenta que esta ley no impone algo nuevo, sino que recoge un principio que ya estaba presente en el art. 12.5 de la Ley 22/2011 sobre residuos y suelos contaminados). En este sentido, cabe recordar que uno de los instrumentos jurídicos más indicado de los que disponen los entes locales para modificar los índices de producción de residuos y redirigirlos hacia los objetivos de la jerarquía de los residuos es la fiscalidad, más concretamente la implantación de tasas<sup>22</sup> («en efecto, los instrumentos fiscales deben orientarse en su diseño jurídico para ponerse al servicio y guiar el itinerario hacia la transición ecológica y consolidar el cambio de modelo económico que provoque mayor nivel de circularidad»<sup>23</sup>), desafortunadamente, hasta ahora la legislación española de residuos los había relegado a un segundo plano, puesto que no eran obligatorios, recordando únicamente que era obligatorio que las tasas de residuos debían incluir el coste real de las operaciones de gestión de los mismos, dejando de lado la posible aplicación de uno de los instrumentos más efectivos para conseguir el objetivo de circularidad. Pero, ahora, la LRSCEC le ha otorgado la atención necesaria a este instrumento fiscal al imponer, entre otras, la obligación de establecer en un tiempo acotado (art. 11.3 LRSCEC: tres años desde la entrada en vigor de la Ley de residuos, o lo

20 Art. 12.5 apartados a), c) y e) LRSCEC.

21 Se impone a las entidades locales el deber de establecer, en el plazo de tres años, una tasa específica, diferenciada y no deficitaria que permita implantar sistemas de pago por generación y que reflejen el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos.

22 Carro (2023).

23 Patón (2022).

que es lo mismo, hasta el 10 de abril de 2025), una tasa con ciertas características concretas y de notable exigencia.

En la misma línea, es necesario destacar la obligación establecida por la disposición final octava de la LRSCEC dirigida a que las entidades locales aprueben las ordenanzas correspondientes, con el objetivo de garantizar el cumplimiento de las obligaciones de residuos, en concreto, respecto a la recogida y la gestión. Si bien la obligación no es tal, ya que se prevé que en caso de no aprobarse se aplicarán las normas autonómicas, y parece que sin consecuencia jurídica para los que incumplan, «lo que desvirtúa, en gran medida, los objetivos previstos para las entidades locales»<sup>24</sup>, más aún cuando respecto a la implantación de tasas es imperativo que previamente se apruebe la ordenanza fiscal correspondiente (art. 106 LBRL y arts. 15 a 27 TRLRHL).

#### **7.4. La fiscalidad local contra la generación de residuos municipales**

Como se viene defendiendo en el apartado anterior, dentro de la cadena de actuaciones propiciadas por el deterioro del medio ambiente y la sobregeneración de residuos, los instrumentos financieros se sitúan como una primera barrera, efectiva y rápida, para contrarrestar los efectos negativos de las dos situaciones mencionadas. El auge del deterioro medioambiental ha llevado a que «la atención de la sociedad y de los gobiernos, se enfoque en medidas correctivas que lleven al desarrollo humano sostenible. Como parte de estas medidas, surge el concepto de instrumentos fiscales ambientales, cuyo fin es ayudar a los gobiernos a cumplir sus objetivos en materia ambiental»<sup>25</sup>, si bien no todo instrumento fiscal será apto para la consecución de los objetivos retos europeos medioambientales, por ello será necesario confirmar que el fin extrafiscal de los impuestos es garantizar un ambiente saludable y equilibrado (destacar las deducciones de I+D en inversiones ambientales o la exención del IVA en productos reparados o reutilizados).

Siguiendo esta buena lógica, solo será útil aquel instrumento fiscal que realice cambios en la sociedad de manera efectiva, que se traduzcan en resultados positivos respecto a los objetivos de circularidad. En esta línea destaca Patón (2021, p. 292) que un instrumento financiero «únicamente será directamente vinculado a los postulados de la economía circular si

---

24 Navarro (2022, p. 9).

25 Dávila y Mena (2022, p. 36).

va dirigido a modificar conductas de la sociedad y los agentes productivos que se pongan en relación con la reducción cuantitativa de residuos o que se dirijan a fomentar la prolongación de la vida de los productos en uso»<sup>26</sup>. Si ello es así, se nos plantea que los instrumentos fiscales en la estrategia municipal española para la consecución y el fomento de la economía circular se presentan como un instrumento indispensable y notablemente eficaz, en concreto, en cuanto a la reducción del depósito de residuos en vertedero, siempre y cuando su diseño responda al principio de jerarquía en la gestión de los residuos<sup>27</sup>, y para ser más exactos, cuando la fiscalidad priorice las primeras fases de la jerarquía de residuos, la prevención y el reciclaje.

De este modo, nace la nueva «ecotasa» en cumplimiento del mandato normativo de la LRSCEC, que, a su vez, pretende dar cumplimiento al principio de «quien contamina paga»<sup>28</sup>, el cual implica que el sujeto que contamina debe afrontar los costes reales de las medidas implementadas para gestionar los residuos, así como las dirigidas a la prevención y preservación del medio.

#### **7.4.1. La adecuación de las ordenanzas en la consecución de los retos de la economía circular**

Como se ha expuesto, ninguna duda cabe sobre la función crucial que ostentan las entidades locales en el desafío de avanzar hacia la evolución de un sistema de consumo más resiliente y sostenible, para conseguir el reto de la circularidad de los residuos, e incluso del residuo cero. Para ello, juega un papel decisivo la creación de tasas sobre recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos por parte de los ayuntamientos (art. 20.4 TRLRHL) y la correcta aprobación de las ordenanzas fiscales que deben adecuarse a los objetivos de la economía circular, siendo coherentes con la prevención de residuos (art. 17 LRSCEC), con la reducción de los residuos, su recogida separada (art. 25.5 LRSCEC) y que, finalmente, sean consecuentes con los objetivos de preparación de los residuos para su reutilización, reciclado y valoración.

---

26 Patón (2021, p. 292).

27 Patón (2022, p. 575).

28 Tribunal de Cuentas Europeo, Informe Especial 12/2021: «Principio de quien contamina paga»: aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE: «La aplicación del principio implica que el contaminador sufrague los costes de su contaminación, incluso los de las medidas adoptadas para prevenir, controlar y reparar la contaminación y los costes que supone para la sociedad». <https://www.eca.europa.eu/es/publications?did=58811>.

La recogida de residuos es competencia de los municipios, además, se ha ampliado dicha competencia en los últimos tiempos, ello puede verse en la LRSCEC cuando introduce una participación más amplia y libre de los municipios en ámbitos como la implementación de medidas para la reducción de la basura dispersa, los residuos alimentarios o la gestión de los biorresiduos (arts. 18, 19 y 28) o la posibilidad de gestionar residuos comerciales no peligrosos, lo cual hace necesario que los entes locales dispongan de mayores recursos para garantizar la prestación del servicio de gestión de los residuos y evolucionar las infraestructuras y/o instrumentos dirigidos a la valorización. De este modo, la nueva tasa de residuos puede suponer un elemento idóneo para aplicar el principio de jerarquía de residuos, además de un instrumento idóneo para obtener una contribución más justa por parte del productor inicial de los residuos, eso sí, condicionando su funcionamiento a la aprobación de la ordenanza correspondiente (disposición final 8ª LRSCEC).

#### 7.4.2. La nueva tasa de residuos sólidos enfocada a los pagos por generación

Las LRSCEC ha establecido una obligación a los ayuntamientos de implantar una nueva tasa de residuos (o una prestación patrimonial de carácter público no tributario), concediéndoles hasta abril de 2025. La tasa debe exigirse por la prestación de servicios obligatorios de recogida de residuos sólidos<sup>29</sup> municipales y comerciales asimilables<sup>30</sup> a los municipales, con el objetivo de favorecer la implantación de sistemas de pago por generación, algo que, en palabras de Álvarez (2024, p. 168)<sup>31</sup>, resulta imperativo si se desea que la tasa cumpla con su función extrafiscal.

La implantación de este tipo de instrumentos fiscales, como la nueva tasa sobre gestión de residuos<sup>32</sup>, se lleva a cabo con el objetivo de reducir la generación de residuos y los costes de la gestión, con base en el principio de

---

29 Artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE núm. 90 de 15 de abril de 1989.

30 Piénsese que «el cumplimiento del principio de quien contamina paga, exige la cobertura financiera de los costes de la gestión de residuos de las actividades comerciales. Comercio mayorista y minorista, hostelería, mercados, oficinas, los servicios y los residuos de la industria asimilables a los municipales». Si bien será necesaria una minuciosa clasificación de las actividades para obtener una mayor concreción en la generación de residuos (Patón, 2022, p. 101).

31 Álvarez (2024, p. 168).

32 Herrera (2000, p. 83). «Ningún principio constitucional parece excluir el establecimiento de tasas extra-fiscales por motivos ecológicos. Es más, nuestro Tribunal Constitucional, ha señalado que el sistema tributario, así como cada figura tributaria concreta, forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados (STC 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico tercero)».

«quien contamina paga», con un claro objetivo extrafiscal<sup>33</sup> que se adapta constitucionalmente a la consecución de los objetivos medioambientales. De esta manera, se pretende recoger la responsabilidad ambiental del productor inicial del residuo, algo que compete a los entes locales mediante correcta gestión de los residuos municipales<sup>34</sup>.

Otro aspecto destacable de la LRSCEC es la posibilidad de implantación de los pagos por generación<sup>35</sup>, o que la nueva tasa no podrá ser deficitaria, lo que implica que «los Ayuntamientos tampoco podrán financiarla parcialmente, debiendo la tasa reflejar el coste real del servicio y de las operaciones indirectamente relacionadas que se llevan a cabo, como podría ser la vigilancia posterior al cierre de un vertedero, el coste de las campañas de concienciación»<sup>36</sup> o el coste de los contenedores inteligentes que favorezcan la recogida selectiva. Finalmente destaca la individualización del pago de la tasa para determinar la cuantía tributaria concreta de cada contribuyente, en base al conocimiento exacto del volumen de residuos generados. Todo ello muestra la autonomía de las entidades locales para establecer los requisitos y condiciones en aplicación de las tasas, si bien todas esas nuevas obligaciones de gestión de residuos del art. 2 LRSCEC, además, suponen la inclusión de una serie de servicios en el precio de la tasa que, a su vez, supondrá un incremento de los costes de la prestación del servicio repercutido al ciudadano.

Es necesario poner en valor esta evolución positiva de la normativa de residuos, ya que, por un lado, incluye una implicación más amplia de los ayuntamientos, y por otro, supone una evolución necesaria de la actual tasa de basuras (históricamente sentada sobre la necesidad de pago o abono de la misma sin la necesidad de generar residuos, pues lo determinante de su hecho imponible es la posibilidad de hacer uso de tal servicio, con abstracción de que circunstancialmente el interesado, sujeto pasivo del tributo, no haya contribuido o no haya podido contribuir a la formación de los residuos<sup>37</sup>) hacia un reparto más justo de la carga tributaria basándose

---

33 Álvarez (2024, p. 161). «La Directiva 2008/98/CE, modificada por la Directiva 2018/851, dispone que los Estados podrán hacer uso de instrumentos económicos, en otras palabras, de tributos extrafiscales, para incentivar la aplicación del principio de jerarquía de residuos. [...] debemos señalar que el legislador ha previsto la figura de la tasa o de la prestación patrimonial pública no tributaria para cumplir con tales cometidos extrafiscales».

34 Serrano (2023, p. 174).

35 Anexo V.2 de la Ley 7/2022 de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular: «imposición de tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados».

36 Del Amo (2023).

37 STS de 18 de noviembre de 2003, rec. de casación 5947/1998 (ECLI:ES:TS:2003:7277).

en el principio «quien contamina paga»<sup>38</sup>. Este sistema se presenta como un instrumento útil en el diseño de las tasas municipales en cuanto al sentido de justicia, ya que se obliga a contribuir a cada sujeto por los residuos que genera, a la par que ocurre con el consumo de agua, según el uso del servicio. Pero su confección necesita rigurosidad, sobre todo en cuanto a la confección del informe técnico-económico que respalde la cuantificación de la tasa para otorgar la seguridad jurídica necesaria al contribuyente, y que, de manera preceptiva<sup>39</sup>, formará parte del expediente de aprobación de la ordenanza fiscal que regule la tasa, ordenanza sin la cual, recuérdese, la tasa no podrá existir. Además, es necesario explorar las posibilidades de las que disponen las entidades locales para hacer posible la identificación y cuantificación de residuos generados específicamente por cada contribuyente, y que, de este modo, la cuantificación de la tasa sea acorde con el principio de «quien contamina paga». Entre las posibilidades existentes, puede destacarse la recogida mediante contenedores inteligentes que, si bien parece un buen sistema, puede que sea incluso más beneficioso para el medio ambiente urbano el sistema de recogida puerta a puerta.

Centrados en este último, hay que destacar que no se trata de un sistema novedoso que nos trae la LRSCEC, ya que lleva implantándose en Catalunya desde 2003 (Torrelles de Llobregat), aspecto que denota la falta de voluntad, así como el destiempo de la normativa española, pero que, a su vez, nos deja entrever la implicación feroz de ciertas Administraciones sin la necesidad de la Ley. Con ello, lo que se pretende exponer es que, si bien es necesaria una normativa ambiciosa y rígida con la gestión de residuos, uno de los problemas más graves es sin duda la carencia de implicación de la Administración. Véase el ejemplo de Torrelles de Llobregat, fruto de la implantación de este modelo, en 2003, respecto al año anterior se produjo un incremento de la recuperación del 16% en valor absoluto y pasó de ser de un 42% a un 84% respecto al total de los residuos recogidos. Uno de los incrementos más significativos se dio para la fracción orgánica en la que se pasó a recuperar de 210 g hab/día a 324 g hab/día. El incremento de recuperación de vidrio también fue muy notable y el punto limpio pasó de 4.442 a

---

38 STS de 4 de enero de 2013, rec. de casación 940/2010 (ECLI:ES:TS:2013:1), en la que se cambió a una línea jurisprudencial más acorde hacia la necesidad de hacer depender la cuantía de la tasa, de la cantidad de residuos generada «la contribución del principio de capacidad económica en la fijación del importe de la tasa ha de ser indirecta, remota, residual y marginal» pues «la esencia de su determinación ha de radicar en la fijación del importe del servicio recibido».

39 STS 2633/2021, de 28 de junio, rec. 5691/2019, fundamento jurídico tercero (ECLI:ES:TS:2021:2633), «la aprobación de la memoria económico financiera constituye, no un requisito formal, sino una pieza clave para la exacción de las tasas [...] es un medio de justificar (el ente impositor) y controlar (el sujeto pasivo) que el principio de equivalencia se respete y se evite la indefensión del administrado», por ello, la omisión/insuficiencia del informe técnico-económico podría ser motivo de impugnación de la ordenanza.

12.035 usuarios en los periodos de estudio e incrementó la cantidad entrante en un 66% en peso. Consecuencia de todo ello, la planta de separación de la fracción inorgánica pasó a recibir solo un 12% del total de residuos que recibía el año anterior. Por ello es necesario reflexionar en torno a cómo es posible llegar tan tarde si veinte años atrás ya había municipios concienciados, activos y con el objetivo de la circularidad y el residuo cero. La respuesta es simple, la falta de ambición de las políticas hasta el Acuerdo de París alcanzado en 2015, en la XXI conferencia de las Partes (COP21) de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático, que pudo ser un punto de inflexión<sup>40</sup>.

### 7.4.3. Los sistemas de pago por generación de residuos

La LRSCEC ha influido en las tasas de residuos con el objetivo de impulsar el principio de jerarquía de residuos (art. 8.2 y Anexo V), si bien esto no es novedoso, puesto que ya se recogía en el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos (PEMAR 2016-2022)<sup>41</sup>. Este, en su apartado 6.5.3, exponía que, con el fin de avanzar hacia la jerarquía de residuos, era necesario aplicar ciertos instrumentos económicos para avanzar hacia los objetivos de circularidad, y, entre esos instrumentos, se exponía la necesidad de evolucionar las tasas municipales de gestión de residuos, basándose en la cantidad de residuo generado y depositado por el generador, avanzando así hacia la implementación de sistemas de pago por generación vinculados a recogidas domiciliarias y comerciales puerta a puerta. Piénsese que «el pago por generación implica cuantificar la generación real de residuos de cada hogar o comercio y definir el importe de la tasa en función de la cantidad y tipo de residuos generados»<sup>42</sup>, en consecuencia, y probablemente «se trate de la mejor ejecución de una política ambiental orientada hacia el reciclaje, minimización y reutilización de los residuos, tomando en consideración el tipo y el volumen de residuos»<sup>43</sup>, algo contrastado.

La aplicación de instrumentos como el pago por generación de residuos (los *pay as you throw*, en adelante PxG), cuyo objetivo principal es la prevención en la generación de residuos<sup>44</sup>, tiene otros fines como controlar la

40 Fernández (2011, p. 39).

41 A estos efectos véase el art. 4.3 de la Directiva 2008/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre residuos.

42 Navarro (2022, p. 20).

43 Serrano (2023, p. 180).

44 Téngase en cuenta que el condicionante del pago de la tasa en función de la generación de residuos permite convertir a la misma como incentivo económico y elemento disuasorio para reducir la producción de generación de los residuos.

cantidad exacta de residuos depositados por cada individuo, haciendo que el mismo abone una tasa individualizada en función de los residuos que ha generado y depositado, consiguiendo así una contribución más justa con base en el principio «quien contamina paga»<sup>45</sup>, apartándose de las tasas actuales más estáticas y menos incentivadoras de las prácticas ambientales<sup>46</sup>, buscando ser más consecuentes con los objetivos de circularidad.

Con este método se busca alejarse de la tasa de basuras más genérica, para poder aplicar una tasa específica a cada individuo y hacerle pagar según la cantidad y tipo de residuos generados. Esto es posible dado que los PxG se basan en la medición de residuos de cada contribuyente (según el volumen, peso o aportaciones de residuos realizadas) y se vincula con la tasa de cada hogar o comercio, como, por ejemplo, ocurre con el consumo de agua, que se paga en función del agua consumida. Además, dicha medición puede realizarse de diferentes modos según el método de recogida empleado, si bien es indispensable la correcta identificación del sujeto. Además, al estar el sujeto correctamente identificado, este método puede venir acompañado de bonificaciones e incentivos directos a los sujetos más comprometidos, ya sea mediante compensación económica automática, descuentos en la tasa final, entrega de bolsas gratuitas, etc. Pero es necesario enfatizar que un aspecto fundamental para el correcto funcionamiento de los PxG es la información. En primer lugar, respecto del sujeto pasivo de la tasa, ya que una correcta identificación del generador de residuos es indispensable para medir sus aportaciones. En segundo lugar, es necesario conocer el volumen concreto de residuos, puesto que, si se opta por la recogida individualizada puerta a puerta, el volumen de residuos puede medirse con el pesaje del cubo en su descarga en el camión, identificando al sujeto en el mismo momento o mediante cualquier sistema o código que lleve impreso su cubo. En cambio, si se opta por la recogida separada en contenedores será necesaria la implementación de contenedores inteligentes, en cuya apertura se identifique el sujeto, deposite la bolsa en un primer departamento de pesaje del contenedor, donde una vez cerrado el mismo obtenga el peso de los residuos depositados y precipite la bolsa en su interior, pese a que pueden emplearse sistemas de identificación de las bolsas mediante código QR que ofrezca información de quien genera más residuos, ya que el que adquiera más bolsas genera más residuos.

---

45 El artículo 14 de la Directiva 2008/98/CE, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos, expone que «de acuerdo con el principio de quien contamina paga en aplicación de la nueva tasa de residuos urbanos, los costes de la gestión y tratamiento de los residuos tendrá que afrontarlos el productor inicial de los residuos, el poseedor actual o el anterior poseedor de residuos».

46 Cusiné *et al.* (2021, p. 4).

Con ello, se viene a incorporar al cálculo de la tasa de residuos urbanos el comportamiento del sujeto pasivo en la generación y depósito de los residuos, gravando las conductas menos involucradas con los objetivos de circularidad, y, al fin, aplicando una tasa mucho más justa mediante el cobro individualizado según la cantidad de residuos generados y el servicio prestado, además de incentivar económicamente la reducción en la generación de residuos<sup>47</sup>. Ahora bien, pese a lo positivo de los PxG, se ha de ser prudente. Por un lado, la tasa debería cuantificarse en función de la cantidad de residuos generados (cuota variable consecuente con el principio de quien contamina paga) y, por otro lado, en función de una parte fija para asegurar unos ingresos fijos al ayuntamiento (con base en unos gastos fijos de recogida), y así obstaculizar los vertidos ilegales<sup>48</sup>. Téngase en cuenta también que la tasa ya no puede ser deficitaria, luego se ha de cubrir su coste, además, esto, unido al principio de equivalencia de costes y al de capacidad económica, hace que cubiertos los costes por esa parte fija, «la tasa pueda modularse justificando una mayor o menos contribución al coste del servicio»<sup>49</sup>, con independencia del uso del servicio. Así, cabrá la posibilidad de establecer esa parte fija y modularla en relación a ciertos parámetros, como podrían ser las características del inmueble o el número de residentes del mismo, buscando trasladar a los sujetos pasivos una mayor o menor contribución.

#### 7.4.4. El impuesto sobre depósito de residuos en vertederos y la incineración en España

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular ha introducido el nuevo impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (existente ya en algunas comunidades), cuyo hecho imponible es el depósito o entrega de residuos en vertedero, planta de incineración o co-incineración, para su eliminación (art. 88). El sujeto pasivo será quien materialice el hecho imponible, mientras que el sustituto del contribuyente es el gestor de la instalación, quien debe repercutir el importe sobre el contribuyente

47 Téngase en cuenta que, al vincular directamente la generación de residuos la cuantificación de la tasa de basuras, se está incentivando que se produzca una menor cantidad de residuos para que el precio final de la tasa sea el menor posible, y a su vez, se hace partícipes a los ciudadanos de la consecución de los objetivos de circularidad.

48 Puig y Calaf (2011, p. 27). «El incentivo creado con la nueva tasa genera cambios de hábitos positivos en el comportamiento de la mayoría de los ciudadanos, aunque también pueden aparecer comportamientos incívicos. Estos incluyen principalmente los vertidos ilegales en contenedores o espacios no permitidos, el turismo de residuos (vertidos en municipios vecinos) o mezclar residuos en otras fracciones (que provoca el incremento de los impropios)».

49 STS núm. 190/2019, de 31 de enero de 2019, rec. 1898/2017, Fundamento Jurídico Segundo (ECLI:ES:TS:2019:190).

(art. 91). Si bien se trata de un impuesto sobre el tratamiento finalista de los residuos, piénsese que puede ser un instrumento eficaz que promueva las primeras fases del principio de jerarquía de residuos, la prevención y el reciclado, en donde también juegan una tarea importante los entes locales, encargados de la gestión de los residuos, y así lo defienden Revuelta y Gómez (2024, p. 20) cuando mantienen que:

[...] el establecimiento de un impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (arts. 84 a 97 LRSCEC) también tiene una indudable incidencia sobre las entidades locales, en su condición de sujetos pasivos respecto a aquellos residuos municipales entregados para ser eliminados en vertederos autorizados o en instalaciones de incineraciones/co-incineración. A través de este impuesto *pigouviano*, los ayuntamientos y demás instituciones de derecho público que se encarguen de la gestión de residuos municipales tienen un incentivo añadido para hacer realidad el principio de jerarquía de gestión, sin perjuicio de que, a la luz del art. 11.3 LRSCEC, ese mayor coste derivado de un ineficiente tratamiento de los residuos pueda ser finalmente repercutido a los hogares.

En cuanto a la importancia del impuesto respecto a los objetivos de circularidad, téngase presente que en el principio de jerarquía de residuos, el primer paso es la prevención (seguida de la preparación para la reutilización, el reciclado, otros tipos de valorización y la eliminación), en consecuencia, «el establecimiento de impuestos como el que nos ocupa, que busquen elevar los costes del vertido (que es la opción más barata para deshacernos de los residuos), más que aconsejable es necesario, puesto que contribuyen de manera positiva a promover las opciones prioritarias según la jerarquía de residuos»<sup>50</sup>, así como la circularidad<sup>51</sup>. También genera un impacto económico que, de destinarse a la promoción de la economía circular, puede ser de gran ayuda. Piénsese que, si en 2021, según datos de la *Revista Técnica de Medioambiente*, España soterró en vertedero unas 10.381.849 toneladas de residuos municipales, ello, a tenor del nuevo impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, supondría, a razón de 40 euros/t, recaudar alrededor de 415.273.960 euros<sup>52</sup>, sin duda, una cifra que al estar

---

50 Observatorio de la fiscalidad de los residuos. Impuestos al vertido y la incineración de residuos.

51 Patón (2022, p. 574).

52 Véase el artículo 93 y siguientes de la Ley /2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular: «La Ley cuenta con una veintena de tipos impositivos, entre los que destacan los 40€/t para el vertido de residuos municipales o los 15 €/t para la incineración de

cedido el impuesto a las comunidades autónomas<sup>53</sup> puede suponer una inyección económica significativa e influyente en la lucha hacia la circularidad, además de una medida suficientemente coercitiva para que los índices de soterramiento disminuyan, aunque también es preocupante que existan diferencias entre comunidades en cuanto a los tipos de gravamen y la determinación de la cuota.

Desde un punto de vista más crítico, aunque este tipo de impuestos se aplica prácticamente en todos los países de Europa, y su eficacia está más que probada, el impuesto llega muy tarde. Con los datos observados hasta ahora, España suspende en gestión de residuos, véase el objetivo de la Directiva Marco de Residuos del 50% de preparación para la reutilización y reciclaje de residuos municipales para 2020 se incumplió ampliamente: 40,5% (Eurostat, 2023). Y el cumplimiento para 2025 y subsiguientes parece tanto o más complicado sin cambios contundentes.

Dichos cambios podrían dirigirse a una simplificación de la gestión, así como el establecimiento de unos tipos más elevados. Como defiende Puig Ventosa<sup>54</sup>, puede que el impuesto tenga un número demasiado alto de tipos impositivos, lo que conlleva que se complique la gestión, ya que tiene también unos tipos impositivos para residuos municipales (40 euros/t para el vertido de residuos, 15 euros/t para la valorización energética, y 30 euros/t y 10 euros/t respectivamente en el caso de rechazos de residuos municipales que están por debajo de la media europea)<sup>55</sup>, más bajos, si cabe, considerando las vergonzantes tarifas de entrada a vertedero e incineradora que se están aplicando en muchos territorios del Estado.

En la misma línea, existe un problema aún mayor, puesto que el impuesto no se repercute sobre quien debiera, por tanto, no crea los incentivos necesarios. Téngase en cuenta que el hecho imponible del impuesto es la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética, en vertederos autorizados o instalaciones de incineración de residuos auto-

---

residuos municipales con valorización energética».

53 CEF.- Fiscal Impuestos. Cesión definitiva del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos a las CC. AA. de Andalucía, Illes Balears, Canarias, Cataluña, C. Valenciana y Galicia. Con la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio [...] se articuló la cesión a las comunidades autónomas de este nuevo impuesto. <https://www.fiscal-impuestos.com/cesion-definitiva-Andalucia-Illes-Balears-Canarias-Cataluna-Comunitat-Valenciana-Galicia-im-puesto-deposito-de-residuos-vertederos.html>.

54 Puig (2023). ENT Environment & Management. <https://ent.cat/es/limpost-abocament-incineracio-residus/>.

55 European Environment Agency (2023). Economic instruments and separate collection systems, key strategies to increase recycling. <https://www.eea.europa.eu/publications/economic-instruments-and-separate-collection>.

rizadas, en consecuencia, el sujeto pasivo es el depositario del residuo, no quien los genera y los recoge (arts. 88 y 91 de la LRSCEC), además de que la recaudación se asigna a las comunidades donde se materialice el depósito (art. 89 LRSCEC). En consecuencia, y en contra del criterio de Herrera Molina (2021, p. 38)<sup>56</sup>, el resultado es que el impuesto, claramente de carácter finalista, puede no llegar a quien debería, los entes locales que se encargan de la recogida selectiva, y ello implica no perseguir el objetivo central, influir lo suficiente para reducir los residuos dirigidos a soterramiento o incineración.

Esto es así porque lo más común es que la aportación a vertederos se derive de plantas de tratamiento de residuos gestionadas por empresas que, bajo contratas públicas con los ayuntamientos o diputaciones provinciales, se encargan de la recogida de residuos municipales. Esto conlleva que los impuestos sean soportados por dichas empresas, sin que, en la mayoría de los casos, ese impuesto pueda ser repercutido al ente local. Aunque es cierto que existen plantas de tratamiento de titularidad pública, muchas pertenecientes a diputaciones, pero pese a que el impuesto lo debe afrontar la diputación correspondiente, es complicado que se repercuta a los entes locales, ya sea por razón política o por no preverse en las ordenanzas fiscales o en los acuerdos de repercusión de costes con los municipios. En consecuencia, la finalidad del impuesto se torna un tanto dispersa al no influir (mediante el gravamen correspondiente) en quien debería. Finalmente, con el fin de paliar los desperfectos del impuesto, coincidiendo con Puig Ventosa, podría ser interesante que el legislador valorara incluir una definición más precisa del sujeto pasivo con el objetivo de asegurar la finalidad del impuesto, y, de igual modo, aprobara una evolución al alza de los tipos impositivos que dé señales económicas claras a los entes locales y demás productores de residuos, y penalice severamente el depósito/soterramiento en vertederos.

---

56 «Este nuevo impuesto tendrá una incidencia notable sobre las entidades locales, ya que serán las principales contribuyentes del impuesto, lo que incrementará los costes de los residuos municipales» (Herrera, 2021, p. 38).

#### 7.4.5. Breve consideración respecto a las prestaciones patrimoniales de carácter público en el servicio de recogida de residuos municipales

Merece hacer un breve inciso respecto a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, como alternativa a la implantación de la ecotasa para el caso en que la prestación del servicio público de recogida de residuos se lleve a cabo mediante prestación indirecta, como sería el caso de una empresa concesionaria<sup>57</sup>. En estos supuestos, los ayuntamientos deben tener presente que «al no tener un carácter tributario, aunque están sometidas al principio de reserva de ley recogido en el artículo 31.3 de nuestra Constitución, no se regulan por ordenanza fiscal, sino mediante una ordenanza común»<sup>58</sup>, pese a ello, como defiende Martínez de Trinchería (2022, p. 75)<sup>59</sup>, podrán regularse aspectos que influyan en el procedimiento recaudatorio en periodo voluntario o incluso su impugnación, si bien en ningún caso se contempla su cobro por vía de apremio<sup>60</sup>, ya que el servicio lo presta un concesionario, no un ente público, de lo contrario estaríamos ante una figura jurídica aberrante<sup>61</sup>. Pero, aunque la obligación de elaborar un informe técnico-económico, establecida para las tasas en la Ley de Haciendas Locales, no alcanza a estas prestaciones, es del todo recomendable que la aprobación de las mismas se apoye también en la elaboración de una memoria económica, en la que se fundamente su importe, ya que, al tratarse de un servicio público coactivo y de una prestación patrimonial sometida al principio de reserva de ley, debe evitarse cualquier situación de arbitrariedad en la actuación administrativa<sup>62</sup>.

### 7.5. Consideraciones finales

I. España, respecto a los países de la UE, no se sitúa en las primeras posiciones en materia de política de residuos y está necesitada de cambios notables en la gestión y tratamiento de residuos en todos los niveles de la Administración.

57 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE 302 de 18 de diciembre de 2003. Disposición adicional primera, apartado 2. Aquellas a las que se refiere el art. 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo por los poderes públicos.

58 El art. 20.6 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, prevé el establecimiento y regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, mediante ordenanzas no fiscales.

59 Martínez de Trinchería (2022, p. 75).

60 Herrera (2019).

61 «Una prestación contractual exigida en vía de apremio [...] es una figura aberrante» (Palao, 2018, p. 271).

62 Del Amo (2023).

- II. Uno de los avances más destacables de la regulación actual en gestión de residuos se centra en la consecución de los objetivos marcados por el principio de jerarquía de residuos, materializándose en una implicación más directa de las entidades locales, con la obligación de aplicar un instrumento financiero válido, en forma de tasa o un precio público que permita la aplicación de los pagos por generación, más ajustado al principio de «quien contamina paga».
- III. Una recogida puerta a puerta podría ser clave para la implementación de dos principios básicos en gestión de residuos, como el principio «quien contamina paga», así como para una reducción drástica y rápida de los residuos generados, aspectos suficientemente contrastados.
- IV. El control del que está necesitada España para poder cumplir con los objetivos marcados por la UE en la gestión de residuos hace necesario crear un Órgano de Control de Residuos que opere a nivel estatal o autonómico, cuyo objeto sea el seguimiento municipal de la aplicación de las buenas prácticas dirigidas a los objetivos de circularidad que marca la Agenda 2030.

## 7.6. Referencias bibliográficas

- Abad, J. G. (2021). Una tasa para el servicio de recogida, transporte y tratamiento de los residuos sólidos en la Comunidad Valenciana. En B. García (Coord.), *La reforma ambiental de las haciendas locales*. Madrid: Documentos IEF 7/2021.
- Alenza, J. F. (2022). Implicaciones para las entidades locales de la nueva legislación de residuos. *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, 14, 242.
- Álvarez, E. (2024). El nuevo régimen jurídico de las tasas en materia de residuos. *Fundación Democracia y Gobierno Local*, 65, 168.
- Carro, M. (2023). ¿Hacia una revisión de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre las ordenanzas de residuos? *La Administración al Día. Instituto Nacional de Administración* (ap. 3º).
- Cuisié, A., Chapatte, S., Pellicer, P. y Puig, I. (2021). Las tasas de residuos en España en 2021. *Observatorio de la Fiscalidad de los Residuos* (p. 4).
- Dávila, J. C. y Mena, J. H. (2022). Los impuestos verdes y su relación con el derecho fundamental a un medio ambiente saludable. *Revista Científica Tecno-Humanismo*, 2, 3, 36.

Del Amo, O. (2023). La nueva tasa de residuos sólidos urbanos. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*.

Fernández, A. (2011). De Copenhague a Cancún. La urgencia de salvar el planeta y la emergencia de una nueva ética. *Revista Internacional de Éticas Aplicadas*, 6, 39-45.

Herrera, P. M. (2000). Derecho tributario ambiental. *La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario* (pp. 83-84). Madrid: Marcial Pons.

Herrera, P. M. (2019). ¿Se aplica la vía de apremio a las «nuevas» prestaciones patrimoniales públicas no tributarias? *ECJ Leading Cases, Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho*. <https://ecjleadingcases.wordpress.com/2019/02/15/se-aplica-la-via-de-apremio-a-las-nuevas-prestaciones-patrimoni%20ales%20-%20publi-cas-no-tributarias/>.

Martínez de Trinchería, S. (2022). La recaudación de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias en el ámbito local: Especial atención a las cuotas urbanísticas. En M. L. Esteve (Dir.), *La financiación de los servicios públicos en las áreas urbanas* (p. 75). Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.

Navarro, A. (2022). Las prestaciones económicas sobre la recogida de residuos municipales. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, XIII, 2, 9.

Noguera, A. (2022). ¿Circular o en bucle? La insuficiente transformación de la legislación de residuos. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 21, 12.

Palao, C. (2018). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario* (p. 271). Navarra: Civitas.

Patón, G. (2021). Impulso a la estrategia de economía circular mediante la imposición sobre plásticos. En M. L. González Cuellar y E. Ortiz (Dirs.), *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal* (p. 39). Valencia: Tirant lo Blanch.

Patón, G. (2022a). *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis de la Ley 7/2022, de 8 de abril* (p. 39). Pamplona: Aranzadi.

Patón, G. (2022b). Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (arts. 84 a 97). *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, 21, p. 575.

Pernas, J. J. (2022). Responsabilidad ampliada del productor del producto: instrumento jurídico para el reparto social de los costes de la gestión de los residuos y el cumplimiento de los objetivos de circularidad (arts. 37 a 54 y 60). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 21, p. 453.

Puentes, B. (2018). ¿España circular 2030? Comentario al borrador de la estrategia española de economía circular. *Revista Catalana de Dret Ambiental*, 9, 2, 15.

Puig, I. y Calaf, M. (2011). Pago por generación de residuos: El caso Argenton. *La Revista Técnica del Medio Ambiente*, 124, 27.

Revuelta, I. y Gómez, A. (2024). Conceptos y principios generales de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. *Cuadernos de Derecho Local. Fundación Democracia y Gobierno Local*, 65, 20.

Santamaría, R. J. (2016). Aproximación jurídica a las medidas de la Unión Europea para la economía circular. *Ambienta Economía Circular: Objetivo cero residuos*, 117, 37.

Santamaría, R. J. (2022). Principios de la política de residuos (Arts. 7 a 11). *Revista Aragonesa de la Administración Pública*, 21, 72-74.

Serrano, F. (2023). El pago por generación en la tasa municipal de gestión de residuos no domiciliarios como incentivo para la reducción, reutilización, recuperación y reciclaje de residuos. En B. García (Coord.), *II Jornadas sobre la reforma ambiental de las haciendas locales: La reforma en el pacto jurídico europeo, estatal y autonómico* (p. 174). Instituto de Estudios Fiscales.

Wieseman, E., Schmidt, S. y Rubik, F. (2022). Reconciling growth and sustainability through circular economy. *Ökologisches Wirtschaften*, 1.



# La contribución sobre residuos de envases de plástico no reciclados en el sistema de recursos propios de la Unión Europea

Carlos Bilbao Contreras

## 8.1. Introducción

**E**l concepto de desarrollo sostenible se encuentra en la reunión de la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo de Naciones Unidas de 1984<sup>1</sup>. Los trabajos de la Comisión se plasmaron en un informe presentado el 20 de marzo de 1987 en Oslo (Noruega). El estudio se denominaba *Nuestro futuro común*, también conocido como *Informe Brundland*, en honor a la presidenta de la Comisión que elaboró dicho documento. El Informe definía el desarrollo sostenible como:

---

<sup>1</sup> La Comisión de Medio Ambiente de las Naciones Unidas fue presidida por Gro Harlem Brundtland entre 1983 y 1987.

[...] un proceso de cambio en el cual la explotación de los recursos, la orientación de la evolución tecnológica y la modificación de las instituciones están acordes y acrecientan el potencial actual y futuro para satisfacer las necesidades y aspiraciones humanas (Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, 1988, p. 71).

Es decir, un desarrollo que satisface las necesidades presentes sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras<sup>2</sup>. La publicación del Informe dio visibilidad internacional a la problemática que afectaba a los aspectos sociales y medioambientales a partir de un crecimiento económico continuado<sup>3</sup>. También motivó que la Asamblea General de las Naciones Unidas solicitara la celebración de una nueva reunión, en la cual pudiera elaborarse una serie de estrategias para detener los efectos de la degradación del medio ambiente. Todo ello desembocó en la celebración de la Cumbre de Río de Janeiro de 1992, posteriormente denominada Cumbre para la Tierra. La Conferencia reunió a representantes de ciento setenta y nueve países que analizaron el impacto de las actividades socioeconómicas humanas sobre el medio ambiente. En la citada cumbre se adoptaron una serie de convenios sobre cambio climático y biodiversidad. Los Acuerdos concluyeron con la publicación de una declaración con una lista de veintisiete principios en materia de medio ambiente y de desarrollo sostenible. Sin embargo, el concepto de desarrollo sostenible, por tratarse de un objetivo tan extenso que afecta a todos los aspectos socioeconómicos, adquirió una gran ambigüedad como para poder significar cosas distintas (Gracia Rojas, 2015, p. 12). Por todo ello, en la Cumbre se identificaron tres

- 
- 2 También se puede encontrar un antecedente remoto del concepto de desarrollo sostenible en las teorías de Thomas R. Malthus recogidas en *Ensayo sobre el principio de la población*, en 1798. El Ensayo puso de relieve los límites de los procesos productivos en la generación de alimentos suficientes para una población con un crecimiento exponencial. Otro de los antecedentes se podía encontrar en David Ricardo, que publicó en 1817 su obra *Principios de economía política y tributación*. El trabajo enfocaba los límites del desarrollo a partir de la distribución de los recursos naturales, en vez de respecto del crecimiento de la población. Las teorías económicas posteriores incorporaron los recursos naturales, junto con el capital y el trabajo en los factores de producción del sistema económico. Así mismo, los bienes naturales pasan a tener una gran relevancia en el comercio internacional a partir de los trabajos del profesor Paul Grugman en 1979. Finalmente se puede destacar la publicación por el Club de Roma del *Informe Meadows*, también conocido como *Los límites del crecimiento* (1972). El informe fue encargado por el citado club al Grupo de Dinámica de Sistemas del Massachusetts del Institute of Technology y elaborado por Donatella Meadows, Jorgen Randers, así como por Dennis Meadows. El documento pone de relieve la existencia de una serie de límites biofísicos en el planeta en relación al progresivo crecimiento de los sistemas socioeconómicos.
  - 3 La influencia del *Informe Brundtland* se manifestó en la inclusión del concepto de desarrollo sostenible en los programas de Naciones Unidas. A este respecto se puede destacar la Declaración de Río de Janeiro sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992. Este documento recogía en su tercer principio la definición del *Informe Brundtland*, así como en los objetivos del milenio. Por su parte, la setenta Asamblea General de Naciones Unidas, celebrada en Nueva York el 25 de septiembre de 2015, adoptó la denominada Agenda 2030, con diecisiete objetivos de desarrollo sostenible.

procesos biofísicos de alto riesgo que afectaban a la vida en el planeta como es la desertificación, la pérdida de biodiversidad y el cambio climático. La identificación de los citados procesos dio lugar a la aprobación de una serie de convenciones a instancia de Naciones Unidas. Entre los documentos elaborados destaca la Convención de Naciones Unidas sobre Diversidad Biológica, así como la Convención de Naciones Unidas de Lucha contra la Desertificación y la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático. Esta última convención se configuró como el principal foro de Naciones Unidas para el establecimiento de acuerdos internacionales sobre el cambio climático (Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, 1992).

La Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático fue adoptada en mayo de 1992 y entró en vigor el 21 de marzo de 1994. Esta convención también es conocida por sus siglas en inglés UNFCCC (*United Nations Framework Convention on Climate Change*). La relevancia de la Convención Marco reside en que dio lugar al establecimiento de conferencias anuales sobre el cambio climático. Entre las medidas contempladas sobresalen las referidas a la estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera a niveles que no afecten al sistema climático. También destacan las medidas orientadas a la reducción del nivel de emisiones que debería lograrse en un plazo determinado, para procurar la regeneración de los ecosistemas, a la vez que se asegura la producción de alimentos de acuerdo a un desarrollo económico sostenible. Todo lo anterior requería la transformación del vigente modelo de producción y consumo hacia un sistema caracterizado por bajas emisiones de gases de efecto invernadero. Además, se precisaba evitar la utilización de combustibles fósiles por considerarse como el mayor agente causante del calentamiento global del planeta. Si bien la Convención Marco no configuró un objetivo global de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, conviene destacar el establecimiento de criterios objetivos para su limitación. En este contexto se examinaron las limitaciones de los compromisos adquiridos que dieron lugar a la primera Conferencia de las Partes<sup>4</sup>. Esta se celebró en Berlín en 1995 durante los meses de marzo y abril, justo un año después de la entrada en vigor de los acuerdos alcanzados en la Convención de Río de Janeiro. A partir de este año, y de forma anual, se realizan reuniones de las partes para acordar de forma conjunta soluciones al cambio climático.

---

4 La Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático solamente se refería al CO<sub>2</sub> como gas causante del efecto invernadero. Por todo ello, la lista de gases de efecto invernadero se reguló en la COP 3 celebrada en Japón en 1997 mediante la adopción del Protocolo de Kioto.

La primera Conferencia (COP 1) también es conocida con el nombre de Mandato de Berlín y su relevancia viene dada por el reconocimiento oficial del problema que supone el cambio climático. Se trata del primer debate internacional sobre aspectos medioambientales del cambio climático y de las soluciones propuestas para abordar el problema. Por todo ello, las Partes pusieron fecha a una nueva ronda de negociaciones para decidir la adopción de compromisos más firmes y detallados para los países industrializados. En este contexto se adoptó por parte de los Estados miembros de las Naciones Unidas la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible mediante la *Resolución de 25 de septiembre de 2015*<sup>5</sup>. La Agenda contenía diecisiete objetivos de desarrollo sostenible a alcanzar en un plazo de quince años, en concreto en el horizonte temporal de 2030. Los objetivos se encontraban conformados a su vez por ciento sesenta y nueve metas que se referían a los ámbitos económicos, sociales, así como ambientales. Además, la Resolución implicaba el compromiso de los Estados signatarios para la movilización de los recursos necesarios para su implementación. En materia de sostenibilidad, cabe referirse al objetivo décimo tercero sobre la acción climática por el clima. Este objetivo recogía los criterios establecidos por el quinto informe emitido por el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre Cambio Climático. El informe recomendaba la disminución de la temperatura por debajo de los dos grados centígrados. A tal fin, las economías desarrolladas deberían transformar sus sistemas energéticos, industriales, de transporte, alimentarios, agrícolas y forestales hacia modelos sostenibles de producción.

Posteriormente, entre el 30 de noviembre y el 12 de diciembre de 2015, se celebró en París la vigésimo primera sesión de la Conferencia de las Partes de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP21). El Acuerdo se configuró como un tratado internacional sobre el cambio climático jurídicamente vinculante adoptado por ciento noventa y seis Estados partes. La Conferencia concluyó con la adopción del denominado Acuerdo de París, el 12 de diciembre de 2015, con entrada en vigor el 4 de noviembre de 2016. El Acuerdo estableció un conjunto de medidas contra el cambio climático para una transición hacia una economía baja en emisiones de gases de efecto invernadero a partir de 2020. El objetivo específico del Acuerdo era la consecución de una limitación de la temperatura mundial por debajo de dos grados centígrados o preferiblemente en uno y medio en comparación con los niveles preindustriales, con el fin de alcanzar la neutralidad climática en 2050. Para alcanzar este objetivo a lar-

---

5 Naciones Unidas, *Resolución A/RES/70/1, de la Asamblea General*, de 25 de septiembre de 2015. Septuagésimo período de sesiones, temas 15 y 116 del programa. <http://www.Naciones Unidas.org>.

go plazo, los países se propusieron la limitación de las emisiones de gases de efecto invernadero para lograr un planeta con clima neutro a mediados de este siglo.

## **8.2. Los programas de acción en materia de medio ambiente de la Unión Europea**

Inicialmente, los Tratados fundacionales de las Comunidades Europeas carecían de una referencia al medio ambiente, porque dichos textos adolecían de atribución expresa a las instituciones comunitarias en este tipo de materias (Carvalho Leal, 2009, p. 13). De tal forma que, como ha señalado Fernández de Gatta Sánchez (1985, p. 727), las materias medio ambientales se abordaban «indirectamente, mediante disposiciones con otra finalidad directa, o, al menos, no refiriéndose directamente al medio ambiente». Si bien Plaza Martín (2005, p. 41) pone de manifiesto que a partir de una interpretación extensiva del Preámbulo del Tratado de las Comunidades Europeas se podía entender atribuida dicha competencia. Por tanto, conviene destacar que una interpretación extensiva del Tratado de la Comunidad Económica Europea posibilitaba la regulación de actuaciones medioambientales (Alonso García, 2013, p. 28). En cualquier caso, conviene destacar que el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea fue modificado por el Acta Única Europea en 1987. Este documento incorporó el título VII en el texto fundacional de las Comunidades sobre competencias en materia de medio ambiente. Finalmente, cabe concluir que los artículos 11 y 191-193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea atribuyó a esta la competencia en materia de política de medio ambiente. Así mismo, los ámbitos de actuación de la Unión Europea incluyen la contaminación del aire y del agua, gestión de residuos, así como el cambio climático. De tal forma que a partir de este momento dicha materia se encuentra atribuida expresamente a la Unión Europea (Popeanga, 2013, p. 26). Si bien conviene destacar iniciativas muy tempranas en materia de medio ambiente realizadas por la Comisión con la publicación del primer documento con el propósito de regular el mercado común en 1971. En este documento se instaba a las instituciones europeas a poner en marcha un programa general de acciones para reducir la contaminación, proteger el medio natural y armonizar las medidas ambientales<sup>6</sup>. A partir de este momento las actuaciones de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiental se han materializado en los programas de acción en los que se han concretado los fundamentos y objetivos generales (García Lupiola, 2021, p. 3).

---

6 Primera comunicación de la Comisión sobre la política medioambiental comunitaria, SEC (71) 2616 final, CES/1971 – 20.23 – 04. <https://archives.eu.eu>.

El primer Plan de acción en materia de Medio Ambiente Consejo se aprobó por el Consejo en 1973<sup>7</sup>. El documento recogía una serie de principios vertebradores de la política medioambiental de las Comunidades Europeas. Entre dichos principios se encontraban la prevención y adopción de medidas para evitar los daños, la evaluación del impacto ambiental, la mejora de los conocimientos científicos y técnicos, el fomento de una opinión pública de protección medioambiental y, finalmente, el que más relevancia ha adquirido es el de «quien contamina paga». El programa puso de manifiesto la vinculación que debe existir entre desarrollo económico y protección del medio ambiente.

El segundo plan de actuación en materia de medio ambiente se aprobó por el Consejo en 1976<sup>8</sup>. Los objetivos de este programa se centraban en el establecimiento de procedimientos de información en materia medioambiental, así como en la aplicación efectiva del principio «quien contamina paga». Así mismo, este plan de acción incidió en la necesidad de establecer normas sobre calidad referida al medio ambiente, productos o procedimientos aplicables a la construcción de instalaciones fijas. En relación a esto último conviene destacar los procedimientos de carácter preventivo a través de la realización de estudios de impacto medioambiental.

El tercer plan de actuación en materia de medio ambiente se aprobó por el Consejo en 1983<sup>9</sup>. Este plan refuerza el carácter preventivo de los procedimientos regulados en los programas anteriores. Si bien conviene subrayar el establecimiento de estándares de calidad ambiental en relación con los recursos naturales. También se destaca la elaboración de controles sobre el impacto medioambiental de determinadas actividades como agricultura e infraestructuras. En relación al principio «quien contamina paga» estableció su vinculación con la obligación de restauración o reparación de los daños medio ambientales causados. Finalmente, la configuración de un marco de ayudas orientadas a la inversión y desarrollo en materia medioambiental.

---

7 Declaración del Consejo de las Comunidades Europeas y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, de 22 de noviembre de 1973, relativa a un Programa de acción de las Comunidades Europeas en materia de medioambiente (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C 112, de 20 de diciembre de 1973).

8 Resolución del Consejo de las Comunidades Europeas y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, de 17 de mayo de 1977, relativa a la prosecución y la ejecución de una política y de un programa de acción de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiente (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C139, 13 de junio de 1977).

9 Resolución del Consejo de las CCEE y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 7 de febrero de 1983, relativa a la prosecución y ejecución de una política y de un programa de acción de las CCEE en materia de medio ambiente 1982-1986 (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, C 46, de 17 de febrero de 1983).

El cuarto plan de actuación en materia de medio ambiente se aprobó por el Consejo en 1987. Este programa recogió aspectos relevantes del Acta Única Europea que fue adoptado ese mismo año. Todo esto reforzaba el carácter más expansivo de las políticas comunitarias en materia medioambiental. Así mismo, el plan de acción configuró una serie de instrumentos para la gestión del sistema de responsabilidad objetiva ampliada para los daños ambientales causados. También debe destacarse la creación de la Agencia Europea de Medio Ambiente en 1990, así como el instrumento financiero específico para la protección de la naturaleza y el clima (LIFE) en 1992. Este mismo año se creó la Red Natura 2000, que tiene por objetivo asegurar la supervivencia a largo plazo de las especies y hábitats amenazados de Europa, para detener la pérdida de biodiversidad. La citada red está compuesta por un conjunto de áreas protegidas que permiten la coexistencia de actividades humanas sostenibles con la flora y fauna de dicho territorio.

### 8.2.1. Estimación y remisión de datos base sobre envases de plásticos

El estudio de las cuestiones objeto de este trabajo adquieren un especial interés en los objetivos desarrollados por las instituciones europeas a partir del V Programa de Acción Comunitaria en materia de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible. Este plan de acción tiene su origen en la Decisión 2179/98/CE del Parlamento Europeo y el Consejo, del 24 de septiembre de 1998, relativa a la revisión del programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible «Hacia un desarrollo sostenible». Este programa se refería al período 1992-2000. El objetivo era la transformación del modelo de producción y crecimiento que debía basarse en el desarrollo sostenible. El programa continúa realizando aportaciones a los problemas medioambientales referidos al cambio climático, contaminación de las aguas, gestión de los residuos. Sin embargo, también persigue el establecimiento de nuevas relaciones entre los agentes que intervienen en el sector del medio ambiente.

Subsiguientemente, dichas actuaciones fueron desarrolladas por la Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre, relativa a los envases y residuos de envases<sup>10</sup>. La norma entró en vigor el 31 de diciembre de 1994 con aplicación efectiva el 30 de junio de 1996. La regulación tenía por objetivo la armonización de las normas sobre gestión de envases y residuos de los Estados miembros para reducir su impacto sobre el medio ambiente, así como evitar obstáculos comerciales en el mercado

---

<sup>10</sup> Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre, relativa a los envases y residuos de envases (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 365/10, de 31 de diciembre de 1994).

de la Comunidad. Así mismo perseguía la mejora del medio ambiente a través de la prevención y reducción del impacto de los envases y residuos de envase sobre el entorno. Merece destacar el artículo doce de esta norma al establecer la obligación de suministro de información por parte de los Estados miembros a la Comisión referida a los envases de plástico<sup>11</sup>. Esta regulación fue complementada con la Directiva 2004/12/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de febrero de 2004, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases<sup>12</sup>. Esta última ordenación introdujo una serie de criterios sobre el concepto de envase a la vez que estableció nuevos objetivos de valorización y reciclado, para ello incorporó un anexo con ejemplos. También se debe destacar la Decisión 2005/70/CEE de la Comisión, de 22 de marzo de 2005, por la que se establecen los modelos relativos al sistema de bases de datos de conformidad con la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a los envases y residuos de envases<sup>13</sup>. La relevancia de este acto de ejecución se basa en el establecimiento de los formatos y normas de cálculo referido a los envases, así como los residuos producidos en cada Estado miembro. A este respecto el artículo siete de la citada norma dispone que:

[...] los Estados miembros rellenarán los cuadros presentados en el anexo con periodicidad anual y los remitirán a la Comisión por correo electrónico. Los cuadros abarcarán el año civil completo y, sin perjuicio de lo dispuesto en el

- 
- 11 El artículo doce, referido a sistemas de información de la Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre, relativa a los envases y residuos de envases, establece que: «1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que se creen de forma armonizada, bases de datos sobre envases y residuos de envases, cuando no se disponga de ellas, con objeto de que los Estados miembros y la Comisión puedan controlar el cumplimiento de los objetivos establecidos en la presente Directiva. 2. A tal fin, las bases de datos servirán, en particular, para facilitar información acerca de la magnitud, características y evolución de los flujos de envases y de residuos de envases (incluida la relativa al contenido tóxico o peligroso de los materiales de envase y de los componentes usados para su fabricación) en cada Estado miembro. 3. Con objeto de armonizar las características y la presentación de los datos obtenidos y para que los datos de los Estados miembros sean compatibles entre sí, los Estados miembros facilitarán a la Comisión los datos de que dispongan utilizando los formatos que la Comisión adopte, un año después de la fecha de adopción de la presente Directiva y sobre la base del Anexo III con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 21. 4. Los Estados miembros tendrán en cuenta los problemas específicos de las pequeñas y medianas empresas a la hora de suministrar datos detallados. 5. Se facilitarán los datos obtenidos junto con informes nacionales a que se refiere el artículo 17 y se actualizarán en informes posteriores. 6. Los Estados miembros pedirán a todos los agentes económicos afectados que faciliten a las autoridades competentes datos fiables sobre su sector, como estipula el presente artículo».
- 12 Directiva 2004/12/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de febrero de 2004, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 47, de 18 de febrero de 2004).
- 13 Decisión 2005/70/CEE de la Comisión, de 22 de marzo de 2005, por la que se establecen los modelos relativos al sistema de bases de datos de conformidad con la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a los envases y residuos de envases (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 86/6, de 5 de abril de 2005).

Reglamento (CE) no 2150/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, se presentarán a la Comisión en un plazo de 18 meses a partir del final del año correspondiente. La Comisión pondrá estos datos a disposición de los interesados en un sitio Internet público. Junto con los cuadros rellenos, los Estados miembros enviarán una descripción adecuada de la manera en que han recopilado los datos. En dicha descripción también se explicarán las estimaciones que se hayan utilizado (Decisión 2005/70/CEE de la Comisión, 1988).

Dichos datos deben comunicarse anualmente a la Comisión para supervisar la ejecución de la primera directiva relativa a los envases y residuos de envases. Este acto tiene relevancia porque posibilita la determinación de los datos sobre los que se asienta la contribución por el plástico de los Estados miembros al presupuesto de la Unión Europea, objeto de este trabajo.

Posteriormente a dichas regulaciones se aprobó la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas directivas<sup>14</sup>. Esta norma también es denominada Directiva Marco de residuos porque estableció el principio de jerarquía como instrumento clave que permitía distinguir la relación existente entre el crecimiento económico y la producción de residuos. Dicho principio estableció un orden de prioridad en las actuaciones en materia de residuos. A este respecto se dispuso la siguiente prelación: primero, la prevención de residuos; segundo, la preparación para la reutilización; tercero, el reciclado; cuarto, la valorización de los envases incluida la energética, y quinto, la eliminación de los residuos. Esta regulación se incorporó a nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados<sup>15</sup>. Esta norma supuso la incorporación de nuevos conceptos acuñados en el ámbito de la Unión Europea, como subproducto y el del fin de la condición de residuo. Estos conceptos contribuyeron a delimitar la aplicación del régimen jurídico de los residuos, a la vez que posibilitó la aplicación armonizada en todo el territorio nacional. Además, incorporó el criterio de jerarquía de residuos que debe prevalecer en la legislación para la consecución de una sociedad del reciclado. La citada ordenación estableció un sistema de prevención para el año 2020, de acuerdo a los objetivos de la Unión Europea establecidos para

---

14 Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas (*Diario Oficial de las Comunidades*, L 312/3, de 22 de noviembre de 2008).

15 Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (*Boletín Oficial del Estado*, 181, de 29 de julio de 2011).

los residuos domésticos, de construcción y demolición. La ordenación señalada también estableció un marco regulatorio armonizado para la responsabilidad ampliada del productor y revisó el régimen jurídico aplicable a los suelos contaminados.

Ulteriormente, la Comisión Europea llevó a cabo diversos estudios que ponían de manifiesto que era necesario lograr una mayor armonización entre los Estados miembros para la aplicación de la normativa de residuos, así como establecer nuevos objetivos para el medio y largo plazo, de forma que se contribuyera a hacer un uso más eficiente de los recursos y que los Estados realizaran inversiones en infraestructuras para el tratamiento de los residuos. A tal fin, la última norma comunitaria comentada fue complementada por la Directiva 2013/2/UE de la Comisión, de 7 de febrero de 2013, que modifica el anexo I de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los envases y residuos de envases<sup>16</sup>. Esta ordenación revisó los ejemplos ilustrativos de envases de la directiva anteriormente señalada.

En este contexto regulatorio se aprobó el VI Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente. Este plan tiene su origen en la Comunicación de la Comisión denominada «Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos», para el período comprendido entre el 22 de julio de 2001 y el 21 de julio de 2012<sup>17</sup>. La comunicación abogaba por superar el enfoque legislativo y sustituirlo por otro estratégico. La nueva perspectiva debería utilizar instrumentos y establecer medidas diferentes para influir en las decisiones adoptadas por las empresas, consumidores, actores políticos y ciudadanos. Todo esto se plasmó en el establecimiento de una política integrada para los productos en materia de envases como la etiqueta ecológica y la evaluación de su eficacia. El citado programa se plasmó en la Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente<sup>18</sup>.

---

16 Directiva 2013/2/UE de la Comisión, de 7 de febrero de 2013, que modifica el anexo I de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los envases y residuos de envases (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 37, de 8 de febrero de 2013).

17 Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, de 24 de enero de 2001, sobre el Sexto programa de acción de la Comunidad Europea en materia de medio ambiente «Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos», COM (2001) 31 final —no publicada en el diario oficial—. <https://eur-lex.europa.eu>.

18 Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 242, de 10 de septiembre de 2002).

Los antecedentes del VII Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente se encuentran en la Comunicación de la Comisión de 2014 denominada «Hacia una economía circular: un programa de cero residuos para Europa»<sup>19</sup>. El plan de acción pretendía poner en marcha los objetivos sobre residuos, basándose en la prevención, el diseño ecológico y la reutilización. Sin embargo, en diciembre de ese mismo año la Comisión retiró la propuesta legislativa inicial para proponer nuevas medidas que abarcarían todo el ciclo económico, así como los objetivos de reducción de los desechos. De este modo, en diciembre de 2015 se aprobó el séptimo Plan de Acción para una economía circular en Europa. Dicho plan incluía un total de 54 medidas, sobre las que la Comisión Europea estimaba necesario actuar en los siguientes cinco años para avanzar en la transición hacia la economía circular en la Unión Europea. A este respecto, Fernández de Gatta Sánchez (2014, p. 88) pone de manifiesto que «la principal trascendencia del Programa es que asume la protección del medio ambiente y el desarrollo sostenible como ejes para reforzar a la Unión, en particular para salir de la actual crisis económica». También de este plan se puede destacar una serie de objetivos prioritarios, entre los que sobresale el segundo relativo a la transformación de la Unión Europea en una economía hipocarbónica. En este caso, el plan de actuación se refería a la eficiencia ecológica y competitiva de la economía (Del Valle Baudino, 2024, p. 199), si bien conviene poner de manifiesto que las medidas contempladas incidían en las etapas del ciclo de vida de los productos; entre las que se incluye el diseño y producción, consumo, gestión de residuos, así como el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos mediante su reintroducción en la economía. Asimismo, cabe señalar que este programa incluyó cuestiones transversales vinculadas a todas las etapas del ciclo respecto de cada sector productivo. A tal efecto, el plan establecía cinco áreas que la Comisión consideró prioritarias. Las áreas eran las siguientes: plásticos, desperdicio alimentario, materias primas críticas, construcción y la demolición, biomasa, así como productos con base biológica. Además, el programa contenía el calendario previsto para la aplicación de dichas medidas. El séptimo programa se encontraba regulado por la Decisión 1386/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de noviembre de 2013, relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2020 «Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta»<sup>20</sup>.

---

19 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Hacia una economía circular: un programa de cero residuos para Europa», COM/2014/0398 final. <https://eur-lex.europa.eu>.

20 Decisión 1386/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de noviembre de 2013, relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2020 «Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta» (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 150/109, de 14 de junio de 2018).

## 8.2.2. La estrategia europea para el plástico en una economía circular

En el contexto del VII Programa de Acción Comunitaria en Materia de Medio Ambiente se sitúa la estrategia europea para el plástico en una economía circular diseñada por la Comisión<sup>21</sup>. La estrategia establece las bases para una nueva economía basada en la producción de productos de plástico que respeten las necesidades de reutilización, reparación y reciclado, así como el desarrollo de materiales más sostenibles. Por tanto, estas medidas realizan una revisión de la normativa europea relativa a los residuos. Dicha estrategia se plasma en la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos<sup>22</sup>. Esta norma modifica algunos artículos de la Directiva Marco de residuos con el objetivo de avanzar en la economía circular. La estrategia se complementa con una serie de informes para el tratamiento de las materias primas fundamentales y plásticos oxobiodegradables, así como el propósito de elaboración de una nueva directiva sobre las instalaciones portuarias de recogida de residuos marinos. Como complemento a la norma comentada se aprobó la Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases que tenía como objetivo la reducción y reutilización de los envases de plástico<sup>23</sup>.

El ámbito de aplicación de la norma afectaba a todos los envases y sus residuos en el mercado europeo. Esta regulación se encuentra en vigor desde el 4 de julio de 2018 y obligatoriamente aplicable en los Estados miembros a partir del 5 de julio de 2020. A tal efecto, la citada norma exigía a los destinatarios la adopción de medidas basadas en el establecimiento de programas nacionales, así como de incentivos a través de regímenes de responsabilidad ampliada del productor para la disminución de los residuos de envases y promoción del reciclado. Además, los Estados miembros deben fomentar la utilización de envases reutilizables sin comprometer la seguridad alimentaria.

21 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Una estrategia europea para el plástico en una economía circular, Estrasburgo, 16.01.2018, COM (2018) 28 final. <https://eur-lex.europa.eu>.

22 Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 354/171, de 28 de diciembre de 2018).

23 Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 150/141, de 14 de junio de 2018).

A tal fin los dichos países deben garantizar que los envases puestos en el mercado cumplan con los requisitos básicos recogidos en el anexo dos de la citada directiva. Entre dichos requisitos que afectan a los envases se encuentra la limitación en peso y volumen, reducción del contenido de sustancias peligrosas, así como la realización de un diseño que permita su aprovechamiento mediante reciclado en forma de compostaje o recuperación de energía. Para favorecer la aplicación de la norma, los Estados miembros pueden adoptar de la forma que estimen oportuna sistemas aplicables al depósito y devolución, incentivos económicos o porcentajes mínimos de envases reutilizables puestos en el mercado. Sin embargo, dichos países deben cumplir una serie de normas para el cálculo de las cantidades de envases reciclados y no reciclables a efectos de la cumplimentación de informes para su remisión a las instituciones comunitarias. La remisión de los informes tiene como objetivo la valoración del grado de cumplimiento de los objetivos establecidos<sup>24</sup>. Finalmente cabe destacar, de esta norma, la delimitación de una serie de conceptos referidos a los envases. En particular, la norma aclara la diferencia entre los envases valorables en forma de compostaje y los residuos de envases biodegradables. De la misma manera define a los recipientes oxodegradables como aquellos envases de plástico con aditivos que se descomponen en microplásticos en el medio ambiente y por tanto no se consideran biodegradables. Así mismo delimita la responsabilidad del productor de envases<sup>25</sup>. Estas directivas fueron incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular<sup>26</sup>. También

---

24 El primer objetivo establecido por la Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases requiere que a fecha de 31 de diciembre de 2025 debe reciclarse al menos el 65% en peso de todos los residuos de envases. En caso, los objetivos de reciclado por material son los siguientes: el 50% de plástico, el 25% de madera, el 70% de metales ferrosos, el 50% de aluminio, el 70% de vidrio y el 75% de papel y cartón. El segundo objetivo establecido en la reseñada directiva a fecha de 31 de diciembre de 2030 requiere que debe reciclarse al menos el 70% en peso de todos los residuos de envases. En supuesto, los objetivos de reciclado por materiales son los siguientes: el 55% de plástico, el 30% de madera, el 80% de metales ferrosos, el 60% de aluminio, el 75% de vidrio y el 85% de papel y cartón.

25 Los regímenes de responsabilidad ampliada del productor son sistemas establecidos para garantizar que los productores asuman la responsabilidad financiera y organizativa de la gestión de la fase de residuo del ciclo de vida de un producto. Esto se realiza mediante el establecimiento de tarifas satisfechas por los productores por poner envases en el mercado. La finalidad de estos regímenes es el fomento del diseño de envases más respetuoso con el medio ambiente.

26 Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (*Boletín Oficial del Estado*, 85, de 9 de abril de 2022). Esta ley estableció una serie de medidas aplicables a aquellos productos de plástico de un solo uso que más frecuentemente aparecen en las basuras marinas, artes de pesca o productos de plástico fragmentable. Entre dichas medidas, destacan la reducción, sensibilización, marcado y ecodiseño de productos de plástico, así como la regulación de la responsabilidad ampliada del productor. De la misma manera se contemplan medidas restrictivas para determinados productos en función de su sustitución por otras alternativas en el mercado. Además, son objeto de revisión aspectos de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, como la responsabilidad del productor del residuo, la aplicación de los conceptos de subproducto, fin de la condición de residuo, la actualización del régimen sancionador.

conviene destacar la Decisión de ejecución (UE) 2019/665 de la Comisión de 17 de abril de 2019 que modifica la Decisión 2005/270/CE, por la que se establecen los formatos relativos al sistema de bases de datos de conformidad con la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los envases y residuos de envases<sup>27</sup>. Esta regulación actualiza las normas referidas a la contabilización de los envases a efectos de remisión de los datos a la Comisión por parte de los Estados miembros. Además, este cálculo se orienta hacia la consecución de los objetivos de reciclado de acuerdo a los aspectos siguientes:

- La contabilización de los envases de venta reutilizables hasta un máximo del 5% de acuerdo a los objetivos de reciclado (art. 5.2 de la Decisión).
- La contabilización de envases de madera reparados para su reutilización (art. 5.3 de la Decisión).
- La contabilización de la cantidad de metales contenidos en los residuos de envases separados respecto de las cenizas asentadas en el fondo de incineración (art. 6 *bis* de la Decisión).
- La contabilización de los recipientes compuestos se realizará de acuerdo al material contenido en dicho envase, en lugar de al material predominante.
- La norma prevé minoraciones para materiales que constituyan menos del 5% del peso total de la unidad de envasado.

Por tanto, las nuevas normas de contabilización de los envases de plástico y sus residuos tienen como objetivo garantizar el cumplimiento de los objetivos de reciclado. A tal efecto, se establece como norma general que solamente se contabilizan aquellos residuos objeto de una operación de reciclado. Así mismo procede la contabilización cuando hubiera alcanzado el

---

Los aspectos destacables se refieren al refuerzo de la recogida separada considerada obligatoria para algunos productos y se aplica a todos los ámbitos domésticos o actividades económicas. Si bien la ley no determina una única modalidad para llevar a cabo las recogidas separadas de los residuos de competencia local, sin embargo, cada entidad local podrá establecer modelos de recogida puerta a puerta o con contenedores cerrados. La planificación de la gestión de los residuos es otro instrumento esencial de la política medio ambiental. Por ello, esta ley desarrolla planes a nivel nacional, autonómico y local. De esta manera, el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos define la estrategia general de gestión de residuos y los objetivos mínimos. Por su parte, las comunidades autónomas también elaborarán sus respectivos planes autonómicos de gestión de residuos recogiendo los elementos mencionados en el anexo VII de la citada norma. De la misma manera, las entidades locales podrán realizar también, por separado o de forma conjunta, programas de gestión de residuos en coordinación con los anteriores.

<sup>27</sup> Decisión de ejecución (UE) 2019/665 de la Comisión de 17 de abril de 2019 que modifica la Decisión 2005/270/CE, por la que se establecen los formatos relativos al sistema de bases de datos de conformidad con la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los envases y residuos de envases (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 112/26, de 26 de abril de 2019).

final de su condición de residuo. La decisión comentada reforma el sistema de suministro de información permitiendo la trazabilidad de los envases y residuos a través de la rastreabilidad de los mismos. En este supuesto se incluyen los datos relativos a la exportación de residuos a países terceros para su reciclado.

También esta regulación introduce cambios en los formatos de comunicación de datos contemplados en la Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre, relativa a los envases y residuos de envases, anteriormente comentada. Los formatos deben tener en cuenta la información acerca de los envases reutilizables puestos en el mercado por primera vez, así como el número de rotaciones efectuadas por dichos envases en el año. Todo ello resulta relevante para determinar la proporción que representan los envases reutilizables frente a los envases de un solo uso. Dado que los envases de venta reutilizables pueden contabilizarse en el contexto de los objetivos de reciclado, es preciso establecer una distinción entre ellos y el resto de envases reutilizables. Finalmente, cabe destacar la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente<sup>28</sup>, también conocida como Directiva sobre plásticos de un solo uso. Esta norma constituye uno de los instrumentos que la Comisión Europea ha puesto en marcha para avanzar hacia un sector del plástico más circular. También se refiere a la contaminación marina causada por los plásticos de un solo uso y de las artes de pesca que contienen dicho material. Finalmente, conviene hacer referencia al vigente VIII Programa de Acción en materia de Medio Ambiente. Este programa tiene su origen en las Conclusiones del Consejo de 4 de octubre de 2019, en las que solicitaba la presentación de un programa para el periodo 2021-2030 a la Comisión Europea. Esta fundamentó el nuevo Plan de Acción en los pilares del Pacto Verde Europeo. A tal fin, la Comisión presentó su propuesta el 14 de octubre de 2020 al Parlamento Europeo y al Consejo. Finalmente, la Presidencia del Consejo y los negociadores del Parlamento Europeo alcanzaron un acuerdo político sobre dicha propuesta el 1 de diciembre de 2021. Dicho acuerdo se adoptó formalmente a través de la Decisión (UE) 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030<sup>29</sup>. El Plan de Acción entró en vigor el 2 de mayo de 2022. El nuevo plan

---

28 Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 155, de 12 de junio de 2019).

29 Decisión (UE) 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030 (*Diario Oficial*

se centraba en el ciclo de vida de los productos, así como en su diseño para el desarrollo de la economía circular. Esta se orienta hacia el fomento del consumo sostenible teniendo como objetivo la disminución de la producción de residuos y el reciclaje de los envases utilizados. En particular el plan tiene seis objetivos prioritarios de carácter temático. Dichos objetivos se refieren: a la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero, adaptación al cambio climático, el desarrollo de un modelo de crecimiento sostenible, el objetivo cero en materia de contaminación, la protección, así como la recuperación de la biodiversidad y, por último, la reducción de las presiones climáticas asociadas a la producción o consumo. Además, el Plan de Acción requiere que la Comisión presente un marco de seguimiento basado en un número limitado de indicadores principales. Estos deben incluir indicadores sistémicos que aborden las interrelaciones entre las consideraciones, por un lado, de la política medioambiental, así como social, y de otro, las referidas a política medioambiental en relación con la económica.

### **8.3. Las fuentes de financiación de la Unión Europea**

El sistema de recursos propios de la Unión Europea se puede situar en el Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y el Acero formalizado en París en 1951. El Tratado configuraba una entidad europea de carácter supranacional que regulaba los sectores del carbón y el acero. En particular, el artículo 49 del acuerdo facultaba a las instituciones de la incipiente Comunidad, entre las que se encontraba la Comisión, para la obtención de recursos económicos necesarios para el desarrollo de sus cometidos. Inicialmente, los recursos provenían de las exacciones sobre la producción del carbón y acero, así como de empréstitos. Sin embargo, este sistema se reconfigura con la firma del Tratado de Roma en 1957. El nuevo Tratado supuso la constitución de la Comunidad Económica Europea. Al principio, los países miembros financiaban las nuevas instituciones mediante un sistema de contribuciones nacionales. Estas se determinaban de acuerdo al tamaño relativo de cada país, si bien el citado Tratado recogía un mandato destinado a la Comisión para que esta estudiase un nuevo sistema de financiación para su presentación posterior al Consejo, de tal forma que las contribuciones de los Estados miembros fueran sustituidas por recursos propios. A esta circunstancia conviene destacar que los ingresos provenientes de las exacciones agrícolas y derechos de aduanas no eran suficientes para asegurar el equilibrio presupuestario de las recientemente creadas Comunidades. A tal fin el Consejo examinó el establecimiento de

---

*de la Unión Europea, L 114/22, de 12 de abril de 2022).*

un ingreso de carácter tributario sobre el porcentaje de un impuesto sobre el volumen de ventas aplicado de forma uniforme en todos los Estados miembros. Como resultado de todo ello se aprobó la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios<sup>30</sup>, también denominada primera Directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo primero de la citada Directiva señalaba que «los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido». Esta regulación se complementa con la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios —Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>31</sup>—, también denominada segunda Directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso, el artículo primero disponía que «los Estados miembros implantarán, conforme a un sistema común, un impuesto sobre el volumen de negocios, en adelante denominado Impuesto sobre el Valor Añadido». Por tanto, los Estados miembros adoptaron el Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo a las citadas Directivas, si bien la necesidad de establecer una serie de fuentes de financiación específicas motivó la aprobación por el Consejo de la Decisión sobre Recursos Propios de las Comunidades Europeas<sup>32</sup>.

---

30 Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (*Diario Oficial de Comunidades*, 71, de 14 de abril de 1967).

31 Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios —Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (*Diario Oficial de Comunidades*, 71, de 14 de abril de 1967).

32 Decisión 70/243/CECA, CEE, EURATOM, de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (*Diario Oficial*, L 94, de 28 de abril de 1970).

### 8.3.1. Los recursos propios de la Unión Europea

El origen del sistema de recursos propios de la Unión Europea se encuentra en la Decisión del Consejo de 1970<sup>33</sup>. Esta norma supuso un cambio relevante en la configuración de las fuentes de financiación de las Comunidades al optar por un sistema de recursos propios. Los recursos son directamente asignados al presupuesto de las instituciones europeas. Así, el artículo primero de dicha Decisión establecía que las Comunidades debían reunir sus propios recursos en los términos marcados por dicha norma para garantizar el equilibrio de sus presupuestos. En consonancia con todo ello se estableció como recurso que las exacciones agrícolas se encontraran configuradas por una serie de exacciones, primas y aranceles obtenidos en el marco de la Política Agraria Comunitaria. Así mismo se configuraron los derechos de aduanas conformados por los aranceles e impuestos obtenidos en el ámbito del comercio con países terceros<sup>34</sup>. Todos estos ingresos constituyeron los recursos propios que formarían parte del presupuesto de las Comunidades, junto con cualquier otro ingreso establecido de acuerdo con los Tratados<sup>35</sup>.

En este sistema de financiación también se debe destacar como recurso propio al obtenido por la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, como se ha puesto de relieve anteriormente. Este se obtendría por aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias. El porcentaje no debería ser superior al 1% sobre el Impuesto del Valor Añadido y cuyas bases deberían determinarse de forma uniforme según la normativa comunitaria. El cálculo armonizado del citado impuesto fue progresivamente implementado hasta su recaudación efectiva en 1979. Esto se produjo con la armonización de las bases del citado tributo a partir de la aprobación de la denominada sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido. Posteriormente, el porcentaje aplicable sobre la base armonizada fue incre-

---

33 De tal forma que el Consejo cumple con el mandato del artículo 201 del Tratado de Roma al adoptar la proposición de la Comisión, apoyada por el Parlamento Europeo y el Comité Económico y Social. La propuesta reforma el sistema de contribuciones financieras de los Estados miembros y establece un sistema de Recursos Propios.

34 Los ingresos obtenidos por los derechos de aduanas irían adjudicándose al presupuesto de las instituciones europeas de forma progresiva mediante una fórmula que establecía que la cantidad a aportar por este concepto por cada Estado miembro sería igual a la diferencia entre un porcentaje de referencia sobre el total de las exacciones agrícolas y los derechos aduaneros (progresivamente creciente) y el total de las exacciones agrícolas. De esta forma, a partir de 1975 los Estados miembros estuvieron obligados a aportar el total de la recaudación obtenida por ambos conceptos al presupuesto de la Comunidad Europea, mientras que en esos años fueron reduciendo paulatinamente sus contribuciones financieras.

35 A este respecto se puede señalar el artículo 201 de Tratado Comunidad Económica Europea, así como el 173 del Tratado Euratom.

mentándose hasta el 1,40%. Este incremento motivó la incorporación en el sistema de recursos propios una corrección sobre los importes calculados, en el caso de existencia de un perjuicio para un Estado miembro<sup>36</sup>. Estas modificaciones se introdujeron a través de la Decisión del Consejo, de 7 de mayo de 1985, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades adoptado por el Consejo Europeo reunido en Fontainebleau los días 25 y 26 de junio<sup>37</sup>. La citada regulación incrementó el límite del 1% relativo al tipo que se aplica sobre la base imponible uniforme del impuesto sobre el valor añadido establecido por la Decisión de 21 de abril de 1970.

Así mismo, el Consejo Europeo decidió que todo Estado miembro que soportara una carga presupuestaria excesiva para su respectiva prosperidad podría beneficiarse de una corrección. Sin embargo, el incremento de los gastos comunitarios provocó la resistencia de algunos Estados miembros lo que motivó el rechazo de los presupuestos de 1979, 1982 y 1985. El rechazo presupuestario se fundamentaba en la tendencia decreciente de los ingresos derivados de los recursos tradicionales y de la entrada de nuevos Estados miembros. Todo ello hacía prever un aumento del gasto y trazaba un sistema financiero insostenible. Con el objetivo de detener las discrepancias de algunos Estados miembros respecto a los presupuestos comunitarios se aprobó una nueva regulación en 1988. Esta se contenía en la Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad<sup>38</sup>. En esta ordenación se planteaba la configuración de un presupuesto a largo plazo a la vez que se establecían una serie de límites o techos de gastos en el sistema de financiación. Además, esta norma realizó un cambio relevante en el sistema de recursos propios, al incluir en el mismo una cuarta fuente de financiación. Este nuevo recurso estaba basado en la aplicación de un porcentaje sobre la suma de los Productos Nacionales Brutos de los Estados miembros. El objetivo de este recurso era la mejora de la relación entre las aportaciones de los países y su situación económica. También esta ordenación introdujo un cambio técnico en el sistema al posibilitar a los Estados realizar una retención del 10% sobre los

---

36 En esta previsión normativa se encontraba la corrección en favor del Reino Unido, también conocida como Cheque Británico, que fue negociado por Margaret Thatcher en 1984. Esta previsión normativa reducía la cuota a ingresar sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido recaudado por el Reino Unido. Esto era debido a que la mayor parte del presupuesto de la Comunidad Europea se dedicaba a financiar la Política Agraria Común, de la cual el Reino Unido se beneficiaba por su reducido sector agrícola.

37 Decisión del Consejo, de 7 de mayo de 1985, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 128, de 14 de mayo de 1985).

38 Decisión 88/376/CEE, Euratom: Decisión del Consejo de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 185, de 15 de julio de 1988). Esta norma es la tercera referida a los recursos propios que incluía nuevas propuestas promovidas por el entonces presidente de la Comisión, Jacques Delors.

Derechos de Aduana recaudados. En la anterior regulación, estos derechos eran transferidos a las instituciones comunitarias para, posteriormente, estos órganos reintegrar la parte correspondiente a cada Estado miembro. Finalmente cabe señalar que el recurso propio basado en el Producto Nacional Bruto se sustituyó por el criterio de la Renta Nacional Bruta.

### 8.3.2. La contribución sobre los residuos de envases de plástico no reciclados

La Unión Europea ha introducido un nuevo recurso propio basado en los residuos de envases de plástico no reciclados generados por los Estados miembros en el año 2021. El nuevo recurso trae causa en la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom<sup>39</sup>. Este recurso forma parte del marco financiero plurianual 2021-2027 de la Unión Europea. El recurso propio basado en el plástico consiste en una contribución nacional de 0,80 euros por kilogramo de residuos de envases de plástico no reciclados de cada Estado miembro. El tipo de gravamen se aplica sobre las cantidades expresadas en kilogramos de envases de plástico no reciclados. Si bien cabe destacar la existencia de reducciones fijas aplicables a los importes determinados conforme al citado procedimiento. La reducción se aplica a los Estados miembros cuya Renta Nacional Bruta per cápita durante el ejercicio que se toma como referencia se encuentra por debajo de la media de la Unión Europea<sup>40</sup>. La reducción se encuentra justificada a fin de evitar un efecto regresivo en las contribuciones nacionales. La determinación de los importes de envases no reciclados se basa en los datos estadísticos del total de residuos generados y reciclados cada año. Dichas operaciones son comunicadas por los Estados miembros a la Comisión Europea. Sin embargo, los datos necesarios se encuentran disponibles con posterioridad a la cuantificación de la contribución. En este caso, la Comisión determina primero las contribuciones basándose en previsiones acordadas con los Estados miembros<sup>41</sup>. Los métodos para la estimación de la cantidad de residuos ge-

39 Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 424, de 15 de diciembre de 2020).

40 Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 424, de 15 de diciembre de 2020).

41 Esta técnica es de aplicación a los recursos propios basados en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la Renta Nacional Bruta. Una vez que la Comisión dispone de los datos reales realiza un ajuste de las contribuciones de los Estados miembros. De tal forma que cada año la Comisión recauda las cantidades adeudadas por los Estados miembros que pagaron de menos en proporción a su cuota correspondiente.

nerados se regulan en el Reglamento de Ejecución<sup>42</sup>. A este respecto, cabe señalar que los Estados miembros deben utilizar dos métodos. El primero se encuentra basado en los datos proporcionados por los productores respecto a la comercialización de los envases. El segundo se fundamenta en el análisis realizado sobre el flujo de circulación de los residuos o envases. Finalmente, los Estados miembros deben proporcionar un único cálculo de los residuos generados a partir de los resultados obtenidos por los dos métodos denominado «balance». Por su parte, la Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases establece la obligación de determinar el peso de los residuos de envases reciclados cuando los residuos entren en la operación de reciclado. Dicho momento se considera el punto de cálculo. Como excepción a esta obligación, la legislación permite la medición a la salida de cualquier operación de clasificación, siempre y cuando los residuos se reciclen posteriormente y se deduzca el peso de los materiales o sustancias eliminados mediante otras operaciones previas a la operación de reciclado. La justificación de la incorporación de este nuevo recurso por parte de la Unión Europea se basa en el incentivo que supone a los Estados miembros fomentar el reciclado e impulsar la economía circular.

### 8.3.3. La revisión del Programa de Acción en materia de Medio Ambiente

Una de las novedades de los programas de la Unión Europea en materia de medio ambiente se fundamenta en la supervisión que realiza la Comisión Europea<sup>43</sup>. Si bien conviene destacar también la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas Europeo, fundamentalmente en lo que se refiere al presupuesto comunitario y en especial a los recursos propios obtenidos para financiar aquel. Por el interés con la materia que nos ocupa se examina a continuación el Dictamen 3/2022 del Tribunal de Cuentas Europeo. Dicho dictamen se refiere a los Ingresos de la Unión Europea basados en los residuos de envases de plástico no reciclados del que se recogen literalmente las conclusiones más relevantes, que son las siguientes (Tribunal de Cuentas Europeo, 2024):

---

42 Reglamento de Ejecución (UE) 2023/595 de la Comisión de 16 de marzo de 2023 por el que se establece el formulario para el estado sobre el recurso propio basado en los residuos de envases de plástico que no se reciclan, de conformidad con el Reglamento (UE, Euratom) 2021/770 del Consejo (*Diario Oficial de la Unión Europea*, L 79, de 17 de marzo de 2023).

43 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones relativa al marco de seguimiento del 8.º Programa de Acción en materia de Medio Ambiente: «medir el progreso hacia la consecución de los objetivos prioritarios del Programa de 2030 y 2050», Bruselas, 26.7.2022, COM/2022/357 final.

- Los Estados miembros no tenían la preparación suficiente y el apoyo de la Comisión fue pertinente, pero no oportuno, en relación a la contribución sobre el plástico.
- La mayoría de los Estados miembros se han retrasado al transponer la directiva relativa a los envases y residuos de envases, y el seguimiento de los problemas de transposición por parte de la Comisión durará años.
- La Comisión adoptó varias medidas de apoyo a los Estados miembros, pero, en su mayor parte, tras la introducción del nuevo recurso propio.
- La falta de coherencia en la definición de plástico y la inseguridad jurídica lastraron la introducción armonizada del recurso propio. La definición de plástico difiere entre los distintos actos jurídicos.
- Los Estados miembros utilizan métodos de recopilación diferentes y no realizan un balance de los resultados obtenidos.
- No se realizan controles para garantizar que los residuos que reciben las empresas de reciclado se reciclan realmente.

Así mismo, el Tribunal de Cuentas Europeo realizó una serie de recomendaciones a efectos de resolver los problemas técnicos de aplicación de la contribución sobre los envases de plástico no reciclados. Entre las recomendaciones destacaba la aplicación de las enseñanzas extraídas con el propósito de mejorar la fiabilidad de los datos, a la vez que se posibilita su comparación entre los Estados de la Unión Europea. De todo lo expuesto en este trabajo se pone de relieve la necesaria concreción normativa referida a los datos base sobre los que se aplican los tipos de gravamen en la contribución sobre los envases de plástico no reciclados. En este caso, la falta de rigor conceptual pone de manifiesto «la defectuosa producción normativa en la fiscalidad comunitaria» que afecta a algunas normas tributarias, como señala Carrasco González (2008, p. 40). Llegados a este punto se hace necesario el establecimiento de un sistema de valores normativos comunitarios que se trasladen al ámbito tributario. A este respecto, Fuentes Quintana pone de manifiesto que:

[...] la misión de los principios de la imposición es, arrancando del terreno valorativo de los fines, terminar en el campo positivo del sistema fiscal al que transmiten las concretas y determinadas exigencias que afirman el cumplimiento de las finalidades de la tributación (1974, p. 4).

Entre dichos criterios, a nuestro modo de ver, uno de los que garantiza la justicia tributaria es, sin duda, el principio de seguridad jurídica junto a la capacidad económica. A este respecto, García Villarejo (1985, p. 430) destaca que las características de un buen sistema fiscal son «que guarde armonía con los sistemas que rigen en otros países, a fin de evitar distorsiones económicas en el comercio y en la distribución geográfica de los recursos».

## 8.4. Conclusiones

La adhesión de la Unión Europea a los Acuerdos de París en el ámbito de la «Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático» supuso la aplicación de medidas de carácter medioambiental en el territorio comunitario. Entre las recomendaciones propuestas por la Convención destacaba la aprobación de los objetivos de desarrollo sostenible por las partes signatarias del Acuerdo. En particular, el décimo segundo objetivo se refería a la producción y el desarrollo sostenible que inciden directamente en la disminución de los residuos generados por el consumo, así como en los procesos productivos. En este marco de actuación se inscriben los Programas de Acción en materia de Medio Ambiente de la Unión Europea referidos al tratamiento de los residuos, y en concreto a los envases de plástico no reutilizables. A fin de cumplir con los objetivos medio ambientales, a la vez que se financian los programas contenidos en el Pacto Verde de la Unión Europea se incorporó un nuevo recurso propio comunitario. Este recurso se configura como una contribución económica de los Estados miembros a la Unión Europea articulada sobre la cantidad anual de envases de plástico no reciclados por dichos países. La delimitación conceptual de lo referido a envases de plástico no reciclados se contiene en diversas disposiciones comunitarias que se han ido superponiendo en el tiempo. De ahí la dificultad en la concreción de los datos base referidos a la cantidad de plástico no reciclado. Los datos base constituyen la magnitud sobre la que se aplica el tipo de gravamen para determinar la cuota tributaria que se corresponde con la contribución de los Estados a la Unión Europea. En este caso, la falta de rigor normativo para la configuración de los datos base pone de manifiesto la necesidad del establecimiento de una serie de principios normativos aplicables a las normas fiscales y presupuestarias en la Unión Europea.

## 8.5. Bibliografía

Alonso García, E. (1976). *El Derecho ambiental de la Comunidad Europea*. Madrid: Fundación Universidad-Empresa.

Carrasco González, F. M. (2008). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario Español. En F. Pérez Royo (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Español. Parte especial* (pp. 985-1033). Madrid: Tecnos.

Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo (1988). *Nuestro futuro común*. Madrid: Alianza Editorial.

De Carvalho Leal, V. (2009). El medio ambiente como objeto de protección jurídica en el ámbito comunitario: Hacia un sistema de responsabilidad ambiental. *Nuevo Derecho*, 4 (4), 11-27.

Del Valle Baudino, P. (2024). El rol de los biocarburantes en la descarbonización del transporte. En A. Urquizu Cavalle (Ed.), *Descarbonización, progreso energético y políticas tributarias* (pp. 199-218). Madrid: Aranzadi.

Fernández de Gatta Sánchez, D. (1985). La política ambiental comunitaria: especial referencia a los programas de acción. *Revista de Instituciones Europeas*, 12(3), 723-756.

Fernández de Gatta Sánchez, D. (2014). Unión Europea: VII Programa general de acción en materia de medio ambiente. *Observatorio de políticas ambientales*, 71-121.

Fuentes Quintana, E. (1974). *Introducción a la obra de Neumark F., Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

García Lupiola, A. (2021). Cinco décadas de programas europeos sobre medio ambiente. Un repaso ante la llegada del octavo programa. *Revista catalana de Derecho Ambiental*, 12(2), 1-42.

García Villarejo, A. (1985). Concepto y clasificación. Principios generales de la teoría de la imposición. En A. García Villarejo y J. Salinas Sánchez (Eds.), *Manual de Hacienda Pública* (pp. 423-446). Madrid: Tecnos.

Gracia Rojas, J. P. (2015). A propósito del desarrollo y el medio ambiente. *Citas Ciencia, Innovación, Tecnología, Ambiente y Sociedad*, 1(1), 5-18.

Naciones Unidas (1992). *Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático*. Río de Janeiro: Naciones Unidas.

Plaza Martín, C. (2005). *Derecho ambiental de la Unión Europea*. Valencia: Tirant lo Blanch.

8. La contribución sobre residuos de envases de plástico no reciclados en el sistema de recursos propios de la Unión Europea

Popeanga, V. (2013). Environmental action programs in the European Union. Evolution and specific. *Annals of the «Constantini Brâncuși», University of Târgu Jiu, Letter and Social Science series*, 3(1), 24-33.

Tribunal de Cuentas Europeo (2024). Informe especial: Ingresos de la UE basados en los residuos de envases de plástico no reciclados. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.



# Acceso a la vivienda, tributos locales y gestión de residuos en municipios costeros y turísticos del País Vasco

Edriga Aranburu Agirre

## 9.1. Introducción

**E**ste estudio pretende abordar en general el problema de la vivienda y la gestión de los residuos existente en los municipios costeros y turísticos del País Vasco, y en particular en Lekeitio, ya que justamente yo resido en dicha localidad costera, situada en la provincia de Bizkaia y en la comarca de Lea Artibai. Cuenta con una población de unos 7.200 habitantes y triplica su población en el periodo estival. La creciente demanda de pisos de veraneo y turísticos ha exacerbado la escasez de vivienda accesible para los residentes permanentes y este fenómeno también ha incrementado la presión sobre los sistemas locales de gestión de residuos, un desafío que afecta a la calidad del entorno y el bienestar de la comunidad.

Es por ello por lo que mediante el análisis de la fiscalidad local singular que detenta el País Vasco en virtud de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que

se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco<sup>1</sup>, se pretende implementar políticas fiscales que apoyen la sostenibilidad utilizando mecanismos fiscales para desincentivar la proliferación de pisos turísticos y veranuegos en las áreas más afectadas, mientras se promueven incentivos para la creación de viviendas accesibles para los residentes permanentes y prácticas de gestión de residuos sostenibles. Esto incluye explorar ajustes fiscales que premien las propiedades que adopten medidas para reducir residuos y fomentar la sostenibilidad, así como aumentar la carga tributaria a aquellos con mayores recursos. Asimismo se evaluará la necesidad de coordinar las políticas fiscales y urbanísticas entre los diferentes niveles de gobierno, local y autonómico, para asegurar una estrategia coherente y eficaz. La Ley estatal 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda<sup>2</sup>, y la Ley vasca 3/2015, de 18 de junio, de vivienda<sup>3</sup>, se analizarán junto con las normativas sobre residuos, considerando cómo pueden contribuir a un desarrollo más sostenible y respetuoso con el medio ambiente, ayudando así a las personas residentes a tener una vivienda digna y económica.

Para llevar a cabo todo lo anterior, en primer lugar, para entender mejor su funcionamiento, se hará un análisis del marco jurídico tributario local vasco y posteriormente se abordará la nueva tasa de recogida de residuos implementada por la Ley 7/2022<sup>4</sup>, exponiendo las posibilidades que existen de cara a incentivar o no a aquellos propietarios que tengan una vivienda turística o de veraneo y poniendo de relieve la problemática de la vivienda en esas zonas. Asimismo, se intentará dar soluciones jurídicas al problema de la vivienda, hilándolo con la posibilidad que nos brinda la nueva tasa de recogida de residuos al reconocer beneficios fiscales a diferentes supuestos o colectivos, aunque también se dará la posible opinión respecto a imponer recargos fiscales a los propietarios de viviendas turísticas o de veraneo en aras a la protección del medio ambiente, la sostenibilidad, el reciclaje y el derecho a una vivienda digna. Para todo ello, se analizarán soluciones concretas para abordar la crisis de vivienda y la correcta gestión de los residuos en el municipio, tomando como referencia las medidas implementadas en Lekeitio. Finalmente, se hablará de las conclusiones obtenidas a partir del análisis realizado.

---

1 Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, publicada en el BOE, 124, de 24 de mayo de 2002, 18617.

2 Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, publicada en el BOE, 124, de 24 de mayo, 71477.

3 Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, publicada en el BOPV, 119, de 26 de junio de 2015, 2853.

4 Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, publicada en el BOE, 85, de 9 de abril de 2022, 48578.

## 9.2. La implementación de la tasa de recogida de residuos en las Haciendas locales vascas

El sistema de Concierto Económico regula las relaciones tributarias y financieras entre el País Vasco y el Estado, siendo una de las instituciones más importantes que la comunidad autónoma tiene y mantiene en la actualidad, además de ser uno de los derechos históricos que posee<sup>5</sup>. Mediante este sistema, son las diputaciones forales las que se encargan de recaudar en sus territorios los impuestos concertados sin la intervención del Gobierno central, por lo que la contraprestación a ello es el pago al Estado del cupo correspondiente, pues son las Administraciones vascas las que se quedan con lo recaudado<sup>6</sup>, la contribución que el País Vasco realiza al Estado por las cargas que la comunidad autónoma del País Vasco no ha asumido. Asimismo, dentro de su ámbito local, son los ayuntamientos los que se encargan de sus competencias, gestión y recaudación de los tributos locales<sup>7</sup>.

De esta manera, y en virtud del artículo 42 de la Ley del Concierto Económico, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las entidades locales, siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

- a. Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia.
- b. No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

---

5 Para ahondar más en el tema véanse, entre otros, Corcuera (1984, pp. 9-38), Endemaño (2011, pp. 175-211), Herrero y Rodríguez de Miñón (1987, pp. 191-213; 1991; 2009, pp. 35-54), Larrazábal (1997), Lucas (1988, pp. 225-242), Verdú (1988, pp. 225-242), Porres (1992) y Tiena (1994, pp. 81-115).

6 Véanse Ansoategui (2018; 2002, pp. 75-94), Cebrián (1994), De la Fuente (2022, pp. 53-90), Lámbarrri y Larrea (1991; 1994; 1991, pp. 1755-1807) y Zubiri (1995).

7 Según el artículo 48.5 de la Ley del Concierto Económico, «Las facultades de tutela financiera que, en cada momento, desempeñe el Estado en materia de Entidades locales corresponderán a las instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades locales vascas inferior al que tengan las de régimen común», siendo estas instituciones las diputaciones forales.

De tal forma, la Norma Foral 9/2005 de 16 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales<sup>8</sup>, en su artículo 21 indica que las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular, entre otros, por la recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares<sup>9</sup>.

A partir de lo anterior, los ayuntamientos vascos, mediante sus ordenanzas fiscales, imponen y recaudan la tasa correspondiente por la recogida, transporte y tratamiento de basuras y residuos de viviendas, residencias, laboratorios y establecimientos industriales y comerciales, siempre en consonancia con las directrices medioambientales marcadas por el Gobierno vasco, las diputaciones forales, el Gobierno central, así como por las instituciones europeas.

### **9.3. La nueva implementación de la tasa de recogida de residuos y sus posibles consecuencias en las viviendas turísticas y de veraneo**

Actualmente, la nueva tasa está siendo actualizada a consecuencia de diversas normativas tanto europeas<sup>10</sup> como estatales que regulan la materia. De esta manera, es de suma importancia nombrar la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular que tiene por objetivo la reducción de los efectos negativos de la generación y la gestión de los residuos, y bajo el principio de «quien contamina paga» el artículo 11 indica que «los costes relativos a la gestión de los residuos, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, así como los costes relativos a los impactos medioambientales y en particular los de las emisiones de gases de efecto invernade-

---

8 Norma Foral 9/2005 de 16 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, publicada en el BOB, 249, de 31 de diciembre de 2005, 27731.

9 La aplicación del principio constitucional de capacidad económica a las tasas es especialmente relevante en las Haciendas locales, ya que en este nivel territorial las tasas tienen un peso relativamente mayor en comparación con otros niveles de la Hacienda pública. Esto implica que debe buscarse un equilibrio entre los principios de capacidad económica y de equivalencia, aunque dando preferencia al primero. Para ahondar más en la cuestión, véase Ortiz (2011, pp. 207-240).

10 «En el año 2015, la Comisión Europea aprobó el Plan de Acción en materia de economía circular (COM (2015) 614 final), que incluía un compendio de medidas entre las que se encontraba la aprobación de un paquete normativo que revisara las piezas clave de la normativa de la Unión Europea relativa a residuos. Así, en 2018 se aprueba la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos. Esta directiva revisa algunos artículos de la Directiva Marco de residuos con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en este ámbito».

ro, tendrán que ser sufragados por el productor inicial de residuos, por el poseedor actual o por el anterior poseedor de residuos de acuerdo».

Respecto a los costes de gestión de los residuos de competencia local se establece en el plazo de tres años, a contar desde la entrada en vigor de la ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.

De esta manera, los ayuntamientos tienen de plazo hasta el 10 de abril de 2025 para realizar los cambios necesarios para implementar en sus municipios la nueva tasa que marca la Directiva europea de 2018, en vigor desde abril de 2022.

Una de las principales consecuencias del cambio es que, con la implementación de la nueva tasa, los ayuntamientos en general incrementarán la factura cobrada a los propietarios de viviendas por la recogida, transporte y tratamiento de residuos, ya que deberá cubrir el coste total del servicio sin generar un déficit para las arcas municipales<sup>11</sup>.

Llegados a este punto, y sabiendo que la subida será importante, la Ley 7/2022 ha establecido unos beneficios fiscales para algunos supuestos y colectivos, aunque cabe adelantar que de la lectura de la norma no es posible aplicar ningún tipo de recargo o incremento por la prestación del servicio. Por lo tanto, es fundamental analizar la posibilidad que ofrece la norma para que, mediante las bonificaciones, se puedan alcanzar los objetivos establecidos, evaluando también la viabilidad de aplicar recargos en caso necesario.

La Ley 7/2022, en su artículo 11.4, prevé unas posibles reducciones en la cuota por las siguientes circunstancias:

---

11 Esta nueva exigencia colisiona, a mi modo de ver, con el principio de equivalencia que se recoge en el artículo 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que indica que una tasa tenderá a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible. Y es esta orientación, y no obligación, la razón por la cual muchos ayuntamientos no han cobrado hasta ahora la totalidad del coste del servicio.

- La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.
- La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.
- La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

Asimismo, incluye una medida o iniciativa relacionada con la gestión de residuos, específicamente enfocada en alojamientos de alquiler vacacional al señalar que las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta, entre otras particularidades, la inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada de residuos en viviendas de alquiler vacacional y similares.

En este caso también se incentiva de manera amigable y no coercitiva la recogida separada de residuos por parte de los propietarios de las viviendas vacacionales o huéspedes, sin que se recurra a medidas punitivas o que graven más el pago del servicio utilizado. Además, se prevé una bonificación para empresas de distribución alimentaria y restauración cuya finalidad es reducir el residuo alimentario<sup>12</sup>.

Los ayuntamientos, de la misma manera, pueden aplicar bonificaciones a colectivos vulnerables o, por ejemplo, a favor de familias numerosas o monoparentales, pues el artículo 25.4 de la Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas locales (de Bizkaia), dispone que «para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas»<sup>13</sup>.

---

12 Las entidades locales podrán establecer mediante ordenanza una bonificación de hasta un 95% de la cuota íntegra de las tasas o, en su caso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local.

13 Tal como establece el artículo 31 de la Constitución española, la captación de los recursos para hacer frente al gasto público de las Administraciones se hace en función de la capacidad que tienen los contribuyentes, debiendo pagar más el que más recursos tiene y reasignando el gasto público en función de las necesidades que la ciudadanía tiene. El objetivo final de la implementación de la nueva tasa es que cada individuo pague en función de la cantidad de residuos que genere, por lo que las reducciones o bonificaciones que se establezcan por parte de los ayuntamientos no debe repartirse entre el resto de los sujetos pasivos, es decir, la menor cuota a satisfacer por el sujeto pasivo al que se le aplique una reducción no implica que el resto de los sujetos pasivos deban pagar

Siendo esto así, ¿se podría interpretar el principio constitucional de la capacidad económica en sentido «negativo»? Es decir, si este principio se invoca para reconocer beneficios fiscales a unos colectivos, ¿se podrían implementar recargos para otros colectivos que demuestren que su capacidad económica es mayor que la de los demás?

Me refiero a aquellos colectivos que demuestran tener más de una vivienda y que la misma es utilizada para veraneo, como piso turístico o que esté deshabitada.

La interpretación del principio de capacidad económica en un sentido «negativo», es decir, para establecer recargos a aquellos colectivos que evidencien una capacidad económica superior, es un tema controvertido en el ámbito fiscal, especialmente en lo que respecta a las tasas, puesto que imponer recargos a quienes poseen una mayor capacidad económica, como en el caso de propietarios con varias viviendas dedicadas al turismo o que permanecen deshabitadas, plantea ciertas complicaciones, puesto que las tasas están diseñadas para cubrir el coste de un servicio específico que se presta al contribuyente, y no como instrumentos para la redistribución de la riqueza, tal como ocurre con los impuestos<sup>14</sup>. Aun así, y teniendo en cuenta que el objetivo final del legislador con la aplicación de la tasa de gestión de residuos es proteger y conservar el medio ambiente, se debería establecer un marco normativo específico que capacite a las Administraciones locales para implementar recargos de manera equitativa y fundamentada. Este marco tendría como objetivo minimizar el impacto ambiental asociado a la tenencia de múltiples viviendas, al tiempo que promueve el acceso a la vivienda para aquellas personas que tienen dificultades para lograrlo debido a la proliferación de viviendas destinadas al turismo o al uso vacacional.

#### **9.4. Posibles soluciones jurídicas a la problemática de la vivienda en municipios costero-turísticos del País Vasco**

En este punto es crucial abordar el problema que plantea la escasez de vivienda en las zonas costera-turísticas del País Vasco para los residentes. Por un lado, el enfoque del mercado en turistas y veraneantes (aquellas personas que van a pasar sus vacaciones de verano a un lugar en concreto) encarece tanto los arrendamientos como las compras de vivienda, volvién-

---

una mayor cuota equivalente.

14 Para más información véanse: Álvarez (2024, pp. 159-197), Arana (2023, pp. 96-122), Gomar (2002, pp. 91-117), Hernández (2017, pp. 420-239) y Villena (2023, pp. 107-126).

dolos inasequibles para los residentes locales. Por otro lado, el incremento de la población durante la temporada estival amplifica los costos ecológicos y los desafíos de sostenibilidad en estas áreas.

Para frenar e intentar erradicar el problema, el Parlamento vasco, dentro de su competencia<sup>15</sup>, aprobó la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, que a su vez derogaba parcialmente la anterior Ley 2/2006, de Suelo y Urbanismo del País Vasco. Esta ley introdujo importantes cambios en materia de acceso a la vivienda, estableciendo el derecho subjetivo a una vivienda digna y garantizando el acceso a una vivienda en régimen de alquiler para personas en situaciones vulnerables. En cuanto a políticas fiscales se refiere, esta norma permite establecer un canon a los propietarios de viviendas desocupadas, así como forzarles a alquilarlas en zonas de alta demanda (denominadas también tensionadas)<sup>16</sup> o incluso a expropiarlas en casos excepcionales y debidamente justificados.

El establecimiento de las medidas para impulsar la ocupación de las viviendas deshabitadas exige la tramitación de un procedimiento administrativo previo en el que se acredite la concurrencia de los supuestos legales que justifican la declaración de las viviendas deshabitadas a efectos legales. Este proceso se lleva a cabo mediante el Decreto 149/2021, de 8 de junio, de vivienda deshabitada y de medidas para el cumplimiento de la función social de la vivienda<sup>17</sup>. Además, esta norma, en su artículo 13, establece cómo hay que hacer la liquidación y recaudación del canon anual de vivienda deshabitada<sup>18</sup>. Señala que el canon de vivienda deshabitada constituye un gravamen extrafiscal sobre las viviendas declaradas deshabitadas, compatible con otras imposiciones como las de carácter fiscal, a cargo de los ayuntamientos que gestionarán su imposición, liquidación y recaudación para dotación y con cargo al patrimonio municipal de suelo. Esta compati-

15 Según el artículo 10.31 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, en adelante Estatuto de Gernika, es competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma del País Vasco, entre otras, la ordenación de la vivienda, cuestión que el Tribunal Constitucional mediante la STC 61/1997 de 20 de marzo zanjó también al indicar que las comunidades autónomas son competentes en la materia de la vivienda, limitando así la capacidad legislativa de las Cortes Generales.

16 Véase, entre otros, Gobierno Vasco (2024, octubre) [https://observatoriovivienda.euskadi.eus/contenidos/informacion/ovv\\_tensionadas/es\\_ovv\\_admi/adjuntos/modelo\\_plan.pdf](https://observatoriovivienda.euskadi.eus/contenidos/informacion/ovv_tensionadas/es_ovv_admi/adjuntos/modelo_plan.pdf)

17 Decreto 149/2021, de 8 de junio, de vivienda deshabitada y de medidas para el cumplimiento de la función social de la vivienda, publicado en el BOPV, 119, de 18 de junio de 2021, 3486.

18 «Durante el primer año de imposición del canon se liquidará un importe de 10 euros por cada metro cuadrado útil de la vivienda que se incrementará un 10% por cada año que permanezca vigente la declaración de la vivienda sin que pueda superar tres veces el importe inicial, manteniéndose la exigencia de este importe hasta la efectiva revocación de la declaración de la vivienda deshabitada».

bilidad<sup>19</sup> que la norma hace con los tributos es de suma importancia, pues las diputaciones forales en general, y la Diputación Foral de Bizkaia en particular, dentro de sus competencias, también han habilitado la posibilidad de incluir un recargo de carácter potestativo para los ayuntamientos de hasta el 50% de la cuota líquida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los bienes inmuebles de uso residencial que no constituyan la residencia del sujeto pasivo o de terceras personas por arrendamiento o cesión de su uso. Así, se amplían los mecanismos jurídicos que tienen los ayuntamientos de cara a intentar dar una solución al problema de la vivienda desde el ámbito de la imposición de un recargo tributario y/o de un ingreso de derecho público como es el caso del canon, pues el objetivo final de estos instrumentos es incentivar a los propietarios de viviendas desocupadas, las de veraneo o turísticas, a alquilarlas o venderlas, contribuyendo así a aumentar la disponibilidad de vivienda en el mercado.

Asimismo, las Cortes Generales, dentro de sus competencias, recientemente aprobaron la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, que introduce varias medidas y modificaciones importantes en el ordenamiento jurídico, con el objetivo de garantizar el acceso a una vivienda digna y asequible, implementando medidas para facilitar el acceso al alquiler, regular el mercado del alquiler, dar incentivos y promover viviendas sociales, así como implementar medidas sostenibles para la mejora de las condiciones de vivienda para todos los ciudadanos, especialmente para los grupos más vulnerables.

Así, y en lo que respecta a los mecanismos que los ayuntamientos tienen de cara a dar una solución al problema de la vivienda, es importante indicar que esta ley da la posibilidad de declarar zonas de mercado residencial tensionado. Las Administraciones competentes en materia de vivienda pueden declarar, de acuerdo con los criterios y procedimientos establecidos en su normativa reguladora y en el ámbito de sus respectivas competencias, zonas de mercado residencial tensionado a los efectos de orientar las actuaciones públicas en materia de vivienda en aquellos ámbitos territoriales en los que exista un especial riesgo de oferta insuficiente de vivienda para la población, en condiciones que la hagan asequible para su acceso en el mercado, de acuerdo con las diferentes necesidades territoriales<sup>20</sup>.

---

19 El Tribunal Constitucional mediante la STC 97/2018, de 19 de septiembre de 2018, no vio indicios de inconstitucionalidad a la posible duplicidad de los hechos imponible que podía gravar el canon.

20 Efectos de la declaración de la zona tensionada:

- Para personas arrendatarias a quienes se les finaliza el contrato: Posibilidad de prórroga extraordinaria anual para el arrendatario tras finalizar el contrato en los mismos términos y condiciones que el contrato en vigor. Prórrogas anuales, con un máximo de tres.
- Para nuevas personas arrendatarias: se limita el precio del alquiler a la renta del contrato ante-

En lo que al marco vasco atiende, el Gobierno vasco, por medio de la colaboración del Observatorio Vasco de la Vivienda, ha regulado la declaración de las zonas residenciales de mercado tensionado a través del Protocolo para dar cumplimiento en la CAV a lo previsto en el artículo 18 de la Ley estatal de vivienda, que regula la declaración de las zonas de mercado residencial tensionado. Igualmente, por medio del informe aprobado por el Consejo de Gobierno en fecha 25 de junio de 2019, se clarifica cuáles son las materias directamente ejecutables por los ayuntamientos, dentro de sus competencias, y aquellas otras que requieren de una previa disposición normativa de desarrollo de ámbito autonómico y que resulte imprescindible para habilitar futuras actuaciones de los ayuntamientos en el ámbito de la vivienda. De esta manera, cabe señalar que los ayuntamientos tienen competencia para:

- Planificar, promover, gestionar, adjudicar y controlar los alojamientos dotacionales de su titularidad y las viviendas, locales y anejos de régimen tasado municipal.
- Inspeccionar e intervenir en el uso de las edificaciones en relación a los deberes de conservación, mejora de la rehabilitación o regeneración prevista del patrimonio edificado (añadido: ejecución subsidiaria de las obras, régimen de venta, sustitución forzosa o expropiación por incumplimiento de su función social).
- Colaborar con el Gobierno Vasco en la satisfacción del derecho subjetivo a la vivienda de las personas empadronadas en su municipio poniendo a disposición del mismo viviendas, alojamientos dotacionales, suelo residencial o equipamiento dotacional calificado para construir alojamientos dotacionales.
- Ejercicio de la potestad sancionadora en materia de vivienda (añadido: de los alojamientos dotacionales de su propiedad, de las viviendas tasadas municipales y de las viviendas libres ubicadas en su municipio)<sup>21</sup>.

---

rior, aplicada una cláusula de actualización anual, permitiendo ciertos incrementos adicionales máximos en los supuestos establecidos por ley.

- Para personas arrendatarias de una vivienda que no hubiese estado alquilada en los últimos cinco años: el precio no podrá exceder el límite máximo aplicable del sistema de índices de precios de referencia.
- Para grandes tenedores: si la memoria lo justifica, pueden pasar de ser quienes poseen diez viviendas a cinco o más inmuebles urbanos de uso residencial en la misma zona declarada como tensionada. Si la vivienda es de un gran tenedor, el precio no podrá exceder el límite máximo aplicable del sistema de índices de precios de referencia.

Véase Gobierno Vasco (2024, noviembre), <https://www.euskadi.eus/noticia/2023/el-departamento-vivienda-remite-ayuntamientos-procedimiento-poder-solicitar-declaracion-zonas-tensionadas/web01-ejeduki/es/>

21 Véase Gobierno Vasco (2024, octubre), <https://observatoriovivienda.euskadi.eus/contenidos/infor->

Por lo tanto, los ayuntamientos tienen capacidad de incidir en el tema de la vivienda, una vez que el Gobierno vasco declare zonas tensionadas a los municipios que así lo soliciten y cumplan con los criterios establecidos. De momento, un solo ayuntamiento vasco ha sido declarado zona tensionada, aunque según las últimas informaciones vertidas a los medios de comunicación serán más de una docena los municipios que lo soliciten.

En el caso de los municipios costeros turísticos vascos, la situación se complica un poco más, dado que el problema, en muchos de ellos, radica en que existe un mercado sumergido de vivienda que hace inviable la declaración de zona tensionada, y al no existir legalmente oferta o incluso demanda (mediante la inscripción correspondiente en Etxebide<sup>22</sup>) suficiente, no cumplen los requisitos para ello<sup>23</sup>.

De esta manera, la única posibilidad que les ha quedado para intentar atajar el problema y que las viviendas pasen al mercado legal para que los residentes puedan optar a una vivienda ha sido modificar sus ordenanzas fiscales para poder cobrar el recargo correspondiente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles e intentar forzar a que las viviendas desocupadas, las de verano o turísticas pasen al alquiler o se vendan, con el fin de aumentar la oferta disponible y contribuir a regular los precios del mercado inmobiliario local.

## **9.5. Respuesta práctica al problema de la vivienda y gestión responsable de los residuos. El caso de Lekeitio**

Al igual que se mencionó al inicio del estudio, Lekeitio es un municipio del Territorio Histórico de Bizkaia que en periodo estival triplica su población. La idiosincrasia del municipio hace que sea un lugar vacacional para otras

---

macion/ovv\_tensionadas/es\_ovv\_admi/adjuntos/Protocolo-declaracion-areas-tensionadas.cas.pdf.

22 Es el Servicio Vasco de Vivienda, que fue creado por el Gobierno vasco a mediados de 1997 y que actualmente está vinculado al Departamento de Empleo y Políticas Sociales del Gobierno vasco. Su objetivo es la prestación de servicios en relación con los diferentes programas de ayuda que tiene en marcha el Gobierno vasco en materia de vivienda.

23 «La declaración se realiza en base a criterios objetivos, a través de un mecanismo excepcional y acotado en el tiempo. Se recogen dos supuestos (es suficiente cumplir uno de ellos): Criterio 1: El precio de compra o alquiler ha subido en los cinco años anteriores a la declaración un porcentaje acumulado de al menos tres puntos porcentuales superior al crecimiento acumulado del IPC de Euskadi.

Criterio 2: La carga media del coste de la hipoteca o del alquiler en el presupuesto personal o de la unidad de convivencia más los gastos y suministros básicos (suministros energéticos de electricidad, gas, gasoil u otros, agua corriente, servicios de telecomunicación y contribuciones a la comunidad) supera el 30% de los ingresos medios o de la renta media de los hogares». Véase Gobierno vasco (2024, octubre). <https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/-/noticia/2023/el-departamento-vivienda-remite-ayuntamientos-procedimiento-poder-solicitar-declaracion-zonas-tensionadas/>

personas de la provincia y alrededores y desde hace décadas es el destino preferido para pasar el periodo de verano de muchas personas, haciendo que compren o arrenden una vivienda para el periodo vacacional. Todo ello ha llevado a que los precios tanto de alquileres como de viviendas en venta, se hayan visto incrementados de forma abrumadora en los últimos años, limitando o haciendo imposible al residente la emancipación o incluso realizar un proyecto de vida en el municipio.

Más allá de los problemas que la falta de vivienda genera, es crucial señalar que el notable aumento de la población está desbordando los servicios públicos que ofrece el ayuntamiento, tanto en términos humanos como económicos. Esto implica la necesidad de reforzar la plantilla municipal, lo que a su vez incrementa los costos asociados a la prestación de diversos servicios. Como resultado, se produce un importante desajuste presupuestario que afecta directamente a los residentes, quienes ven cómo sus tributos financian gastos que no les benefician. Además, las inversiones públicas necesarias para el municipio se ven limitadas debido a la necesidad de cubrir estos gastos.

En términos de gestión de residuos, todo ello plantea complicaciones y desafíos que impactan tanto en la vida cotidiana de los residentes como en el medio ambiente. Además, los esfuerzos públicos para promover una gestión más sostenible y eficiente resultan, en muchos casos, insuficientes.

Por consiguiente, el ayuntamiento ha intentado atajar el problema con los mecanismos jurídicos que dispone. Por una parte, ha firmado un Convenio de colaboración con el Gobierno vasco para la promoción de viviendas de protección social en el municipio<sup>24</sup>. Igualmente, en coordinación y colaboración con la Mancomunidad de Lea-Artibai, entidad pública encargada de la recogida de residuos<sup>25</sup>, hace aproximadamente diez años, implementó un nuevo sistema de recogida de residuos introduciendo en el sistema un nuevo contenedor específicamente para residuos orgánicos o restos biodegradables, conocido como el quinto contenedor, con el objetivo de mejorar la separación en origen y reducir la cantidad de desechos que

---

24 Resolución 84/2022, de 5 de octubre, del Director de la Secretaría del Gobierno y de Relaciones con el Parlamento, por la que se dispone la publicación del Convenio de colaboración con el Ayuntamiento de Lekeitio para la promoción de vivienda de protección social en Ámbito AR2.3 Karabia, de Lekeitio.

25 Los ayuntamientos tienen competencia para la recogida de residuos domésticos y la Diputación Foral de Bizkaia se encarga del tratamiento de estos según el PIPGRB 2030, Norma Foral por el que se aprueba el Plan Integral de Prevención y Gestión de Residuos de competencia local de Bizkaia 2030, aprobada por las Juntas Generales del territorio Histórico de Bizkaia el 23 de octubre de 2024.

van a los vertederos, promoviendo una gestión más sostenible y apoyando la economía circular. También se implementaron zonas de compostaje para la recolección y tratamiento de residuos orgánicos. Este nuevo sistema, que al principio fue cuestionado por muchos, ha impulsado a que la tasa de reciclaje del municipio se vea mejorada, siendo en la actualidad la tasa de separación o de clasificación del 42%.

Aun así, de la lectura de la ordenanza que regula la prestación del servicio no se deduce que haya ninguna bonificación para aquellas personas que reciclen más y mejor o incluso para las que estén en una situación de vulnerabilidad<sup>26</sup>.

De momento, el ayuntamiento tampoco ha actualizado su ordenanza fiscal para acometer los cambios exigidos por la Ley 7/2022.

De ese modo, la única posibilidad que el ayuntamiento tiene para que las viviendas vacías pasen al mercado e intente atajar el problema habitacional existente en el municipio es aplicar el recargo potestativo que le faculta el artículo 10.9 de la Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, exigiendo de esa manera un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del Impuesto a los bienes a los inmuebles de uso residencial que no constituyan la residencia de la o del sujeto pasivo o de terceras personas por arrendamiento o cesión de su uso, cuestión que ya está recogida en el artículo 11 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, al adaptar la tasa de recogida de residuos a la normativa estatal y europea, el ayuntamiento tiene la opción de aplicar bonificaciones a aquellas propiedades que contribuyan activamente, por ejemplo, a la separación de residuos y a la práctica del compostaje<sup>27</sup>. Asimismo, propongo que, para abordar el problema de la vivienda en el municipio, se establezca un recargo en la tasa de recogida de residuos a las viviendas de veraneo o a los pisos turísticos. Este recargo no se aplicaría por el servicio de recogida en sí<sup>28</sup>, sino en virtud del artículo 31 de la Constitución española, ya que la posesión de más de una vivienda refleja, a mi modo de ver, una mayor capacidad económica. Es evidente que quien puede destinar

---

26 Publicado en el *BOB*, 213, de 7 de noviembre de 2000.

27 Se podría diferenciar el grado de la bonificación en función de si es vivienda habitual o no.

28 La Sentencia 1064/2023, de 20 de julio del Tribunal Supremo, señala que los ayuntamientos no pueden establecer diferencias en las tasas en función de si el ciudadano está o no empadronado. En este caso la diferenciación no vendría por el hecho de estar o no empadronado sino por la capacidad económica del sujeto pasivo.

una vivienda a un uso distinto de su residencia habitual, es decir, a algo que no sea su vida cotidiana y su proyecto de vida, posee una capacidad económica superior que debiera ser gravada de manera adecuada. Por consiguiente, y en consonancia al principio de generalidad también, todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, es decir, en proporción a sus ingresos, patrimonio o capacidad de consumo.

Finalmente, si el Gobierno vasco lleva a término el impuesto autonómico a las estancias turísticas, más conocido como tasa turística, también su implementación podrá ayudar a mitigar el problema de la vivienda siempre y cuando el dinero recaudado se utilice para ese propósito<sup>29</sup>.

## 9.6. Conclusiones

*Primera.* La proliferación del turismo en las zonas costeras del País Vasco ha generado importantes desequilibrios en el mercado inmobiliario local. A medida que aumenta el número de visitantes, crece también la demanda de viviendas para alquiler turístico o de veraneo, lo que impacta negativamente en la oferta de viviendas disponibles para los residentes permanentes. Este fenómeno ha derivado en un encarecimiento significativo de los precios, tanto en alquileres como en la compra de viviendas, afectando gravemente la capacidad de los residentes locales para acceder a una vivienda asequible.

*Segunda.* El auge poblacional que se vive en los municipios costero-turísticos del País Vasco, concretamente en el periodo estival, crea un problema en el reparto de los servicios públicos. La afluencia de personas obliga a los ayuntamientos a destinar ingentes cantidades de recursos públicos para proveer servicios básicos, en detrimento de otros servicios o inversiones financiados con los tributos pagados por los residentes.

*Tercera.* Los propietarios de las viviendas, sean residentes o no, tienen que pagar una tasa por el servicio de la gestión y recogida de residuos. Actualmente, esta tasa se está actualizando para adecuarse a los objetivos y principios que las normas europeas, así como la Ley 7/2022, establecen. La actualización de la tasa por parte de los ayuntamientos, en la mayoría de los municipios, conllevará que su cuantía se vea incrementada, por tener que cumplir con la exigencia legal de que el coste del servicio no puede ser

---

<sup>29</sup> Véase Gobierno Vasco (2024, octubre), <https://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/-/noticia/2024/consejero-javier-hurtado-me-comprometo-tener-propuesta-impuesto-turistico-plazo-6-meses/>

deficitario. Para hacer frente a esta subida, las ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa pueden aplicar bonificaciones y reducciones en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, así como por distintas circunstancias que ayuden a poner en práctica, por ejemplo, el compostaje o la recogida separada de los residuos.

*Cuarta.* La normativa que regula la nueva tasa no contempla ningún recargo para ningún colectivo o circunstancia. Siendo así, y para intentar atajar el problema de la vivienda en las zonas turísticas, a los ayuntamientos que así lo consideren, se les debe de dar la posibilidad de aplicar un recargo a aquellas viviendas que sean turísticas, estén deshabitadas o sean una segunda residencia. Si el artículo 31 de la Constitución española establece la capacidad económica como uno de los principios fundamentales del sistema tributario, y en virtud de ello se justifican los beneficios fiscales, también podría considerarse la imposición de gravámenes para quienes poseen una mayor capacidad económica, como es el caso de las segundas viviendas de uso no habitual. Para ello se debe establecer un marco normativo específico que capacite a las Administraciones locales para implementar recargos de manera equitativa y fundamentada.

*Quinta.* En base al sistema tributario y financiero local vasco, los ayuntamientos vascos pueden aplicar en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles un recargo en la cuota líquida del Impuesto a los inmuebles de uso residencial que no constituyan la residencia de la o del sujeto pasivo o de terceras personas por arrendamiento o cesión de su uso, opción que la mayoría de los ayuntamientos donde radica un problema con la vivienda han utilizado.

*Sexta.* En el caso concreto de Lekeitio, su ayuntamiento, para intentar atajar el problema de la vivienda, ha optado por establecer un nuevo sistema de recogida de residuos, para ayudar a la sostenibilidad. Asimismo, ha aplicado el recargo correspondiente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y cuando actualice su ordenanza fiscal reguladora del servicio de la gestión y recogida de residuos debiera de tener la posibilidad de aplicar un recargo a las viviendas que sean turísticas, estén deshabitadas o sean una segunda residencia. No obstante, de momento y a consecuencia del mercado sumergido de la vivienda existente en el municipio y al no poder cumplir los requisitos por ello, no le puede solicitar al Gobierno vasco que se declare zona tensionada a Lekeitio, tal como la Ley estatal 12/2023, de 24 de mayo, dispone.

## 9.7. Bibliografía

Álvarez, E. (2024). El Nuevo Régimen Jurídico de las Tasas en Materia de Residuos. *Cuadernos de Derecho Local*, 65, 159-197.

Ansoategui, I. (2018). *La Distribución de Recursos entre las Haciendas del País Vasco: Treinta y Seis años de Historia y una Propuesta, Ad Concordiam*.

Ansoategui, I. (2022). *Recursos, Gasto y Deuda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales*, IVAP.

Arana, S. (2023). Consideraciones sobre la Tasa de Basuras o Prestación Económica por la gestión local de Residuos en relación a la Agenda 2030. *Cuadernos de Derecho Local*, 163, 96-122.

Bilbao, J. M. (2002). Las Leyes Quinquenales de Cupo: Concierto y Convenio Económico. *Eusko Ikaskuntza*, 18, 75-94.

Cebrián, L. (1994). *Los recursos de la Hacienda General del País Vasco: Análisis Tributario*. IVAP.

Corcuera, C. (1984). La constitucionalización de los derechos históricos. Fueros y Autonomía. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 11, 9-38.

De la Fuente, A. (2022). Sobre el sistema de financiación foral vasco y navarro: Notas para un debate necesario. *Hacienda Pública Española*, 242, 53-90.

Endemaño, J. M. (2011). Los derechos históricos en el régimen de conciertos económicos. Su proyección en el orden económico y administrativo de los municipios. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 317, 175-211.

Gomar, J. I. (2002). La Tasa de los Residuos Locales. *Tributos Locales*, 159, 91-117.

Hernández, F. (2017). El principio constitucional de Capacidad Económica en las Tasas. Un estudio de la Jurisprudencia. *Revista Boliv. de Derecho*, 23, 420-239.

Herrero y Rodríguez de Miñón, M. (1987). La Titularidad de los Derechos Históricos Vascos. *Revista de Estudios Políticos*, 58, 191-213.

Herrero y Rodríguez de Miñón, M. (1991). *Idea de los Derechos Históricos*. Madrid: Espasa-Calpe.

Herrero y Rodríguez de Miñón, M. (2009). Los derechos históricos y el principio pacticio. *Ius Fugit. Revista interdisciplinar de estudios históricos-jurídicos*, 15, 35-54.

Lámbarri, C. y Larrea, J. L. (1991). Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco. *El concierto económico: El cupo*. IVAP.

Lámbarri, C. y Larrea, J. L. (1994). *El Cupo*. IVAP.

Larrazábal, S. (1997). *Contribución a una Teoría de los Derechos Históricos Vascos*. IVAP.

Larrea, J. L. (1991). El Concierto Económico: El Cupo y las Leyes Quinquenales de Cupo (Un Balance). En IVAP (Ed.), *Estudios sobre el Estatuto de Autonomía del País Vasco* (pp. 1755-1807).

Lucas, P. (1988). Los Derechos Históricos como constitución sustancial del Pueblo Vasco. En Gobierno Vasco (Ed.), *Congresos sobre los derechos históricos vascos* (pp. 225-242).

Ortiz, E. (2011). La Aplicación del Principio de Capacidad Económica a las Tasas Locales. *Anuario de Derecho Municipal*, 5, 207-240.

Porres, J. (1992). Política y Derecho. *Los derechos históricos vascos*. IVAP.

Tiena, V. (1994). Derechos Históricos y Autonomía Financiera: Los Territorios Forales como especialidades en el Sistema de Financiación Autonómica. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 42, 81-115.

Villena, M. R (2023). Principales problemas prácticos derivados de la nueva Tasa de Residuos por Generación. *Tributos Locales*, 165, 107-126.

Zubiri, I. y Vallejo, M. (1995). *Un Análisis Metodológico y Empírico del Sistema del Cupo*. Fundación BBV.



# ODS 7 y los incentivos fiscales municipales en materia de construcción

Mónica Arribas León

## 10.1. Introducción

**E**l 25 de septiembre de 2015, como parte de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, todos los Estados miembros de las Naciones Unidas reunidos en Nueva York aprobaron un conjunto de propósitos globales, llamados objetivos de desarrollo sostenible (ODS), para eliminar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad. Cada uno de los diecisiete ODS tiene metas específicas que, en principio, debían alcanzarse en quince años.

El ODS 7 se relaciona con la energía; en concreto, pretende garantizar el acceso a una energía limpia y asequible, clave para el desarrollo de la agricultura, las empresas, las comunicaciones, la educación, la sanidad y el transporte.

En el estudio vamos a esbozar las diferentes medidas que pueden adoptarse desde el plano del derecho tributario para coadyuvar en ese objetivo,

centrándonos en las implantadas en el sector de la construcción por los ayuntamientos capitales de provincia.

## 10.2. El objetivo de desarrollo sostenible 7 y las acciones para su cumplimiento

Las metas a conseguir con el ODS 7 son garantizar el acceso universal a servicios energéticos asequibles, fiables y modernos; incrementar la proporción de energía renovable en el conjunto de fuentes energéticas; duplicar la tasa mundial de mejora de la eficiencia energética; aumentar la cooperación internacional para facilitar el acceso a la investigación y la tecnología relativas a la energía limpia, incluidas las fuentes renovables, la eficiencia energética y las tecnologías avanzadas y menos contaminantes de combustibles fósiles, y promover la inversión en infraestructura energética y tecnologías limpias; y ampliar la infraestructura y mejorar la tecnología para prestar servicios energéticos modernos y sostenibles para todos en los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países en desarrollo sin litoral, en consonancia con sus respectivos programas de apoyo.

Las acciones para su cumplimiento son principalmente tres; por una parte, reducir la demanda de energía; por otra, mejorar la eficiencia energética; y, finalmente, implantar sistemas de energía basados en fuentes renovables.

Y esto puede lograrse a través de incentivos fiscales destinados a la promoción de energías renovables, el fomento del uso de vehículos sostenibles y el establecimiento de programas de eficiencia energética. Entre los primeros, puede citarse la libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades (IS) para inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables<sup>1</sup> o la bonificación potestativa de la cuota en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)<sup>2</sup>; entre los segundos, la libertad de amortización en inversiones en determinados

---

1 Prevista en la disposición adicional decimoséptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, añadida por el artículo 22 del Real Decreto Ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía y posteriormente modificada por el artículo 18 del Real Decreto Ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

2 Artículo 74.5 y artículo 88.2.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga en el IS<sup>3</sup> o la bonificación del 50% de la cuota en el IBI y el IAE vinculada con la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos<sup>4</sup>; y con relación a los terceros, las deducciones a la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas<sup>5</sup>.

En el presente trabajo vamos a abordar esas acciones desde la perspectiva de la financiación local vinculada al sector de la construcción, donde encontramos beneficios tendentes a mejorar la eficiencia energética (reducción del tipo impositivo y bonificaciones a la cuota), a implantar sistemas de energía basados en fuentes renovables (bonificaciones a la cuota) y a reducir la demanda de energía (bonificaciones a la cuota).

### **10.3. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y las facultades normativas de las entidades locales**

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es, como señala el artículo 100.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), un tributo indirecto que grava «la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se tenga o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición».

Su regulación legal se encuentra en la Subsección 5.<sup>a</sup> de la Sección 3.<sup>a</sup> («Impuestos») del capítulo II («Tributos propios») del título II («Recursos de los municipios») de la LRHL, artículos 100 a 103. Si bien, antes de entrar en su

---

3 Prevista en la disposición adicional decimoctava de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Inicialmente, el artículo 69 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para el Estado para el año 2023, establecía una amortización acelerada; es el artículo 41 del Real Decreto Ley 4/2024, de 26 de junio, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 y que no hayan concluido a la entrada en vigor de ese real decreto ley, la que modifica la previsión y pasa a contemplar una libertad de amortización.

4 Artículos 74.7 y 88.2.f) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, ambos introducidos por la disposición final 5 del Real Decreto Ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables.

5 Disposición adicional quincuagésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, añadida por el art. 1.2 del Real Decreto Ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, y modificada, con efectos de 1 de enero de 2023, por el artículo 21 del Real Decreto Ley 18/2022, y, con efectos desde 1 de enero de 2024, por el artículo 16 del Real Decreto Ley 8/2023.

contenido, hay que destacar una de sus notas más importantes, su carácter potestativo, preceptuado en el artículo 59.2 de la LRHL:

Asimismo, los ayuntamientos podrán exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta Ley y las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.

La primera facultad normativa que ostentan los municipios se vincula de esta forma con la propia exacción de esta figura en el ámbito de su territorio. Esta decisión es adoptada a través de la correspondiente ordenanza fiscal.

Además, desde la aprobación de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales —cuyas modificaciones fueron después trasladadas al vigente texto refundido—, los ayuntamientos tienen reconocidas potestades normativas para graduar en un doble ámbito la carga tributaria soportada por los sujetos pasivos en esta figura impositiva: pueden definir el tipo de gravamen y constituir determinadas bonificaciones a la cuota.

Analicemos por separado ese triple ámbito competencial: exacción del tributo, tipo impositivo y bonificaciones.

Antes, sin embargo, debemos hacer una precisión preliminar: nuestro trabajo se centra en el territorio nacional de carácter común, dejando al margen los forales del País Vasco y Navarra, pues vamos a partir de la LRHL, cuyo artículo 1.2, al fijar su ámbito de aplicación, así lo dispone.

#### **10.4. El carácter potestativo del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras**

Comencemos por observar la decisión adoptada por los municipios respecto a la exigencia de esta figura; los entes locales que no tengan establecido el ICIO obviamente no podrán insertar ninguna medida vinculada con el ODS 7.

Con tal finalidad vamos a considerar tres tipos de datos. En primer lugar, la evolución que se ha producido a lo largo de los 25 años transcurridos del siglo XXI tanto en el número total de municipios como en el número de estos que se han decantado por la opción de exigir el impuesto; en segundo lugar, nos centraremos en los datos de 2024 y los compararemos con los del

año 2000, desagregándolos en función del tamaño del municipio; y, por último, efectuaremos la disociación de los datos de 2024 por comunidades autónomas y ciudades con Estatuto de Autonomía.

10.4.1. Datos globales 2000-2024

Debemos iniciar el estudio del carácter potestativo con los datos globales del último cuarto de siglo (véase la tabla 10.1).

**Tabla 10.1**  
Municipios totales y municipios con ICIO

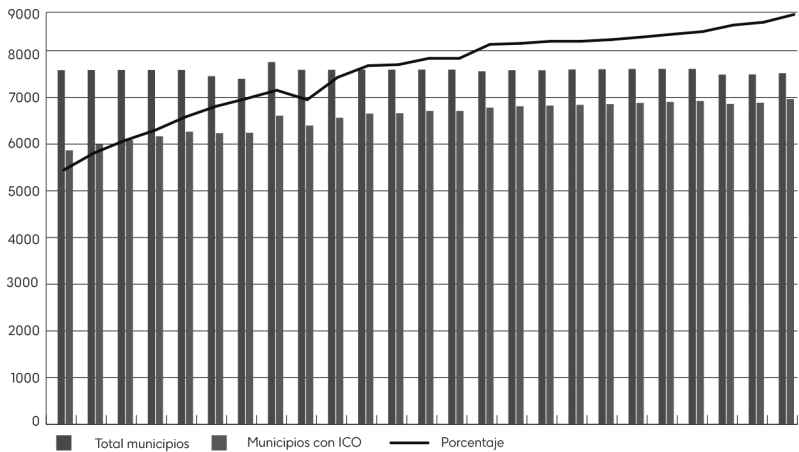
| Año  | Total municipios | Municipios con ICIO | Porcentaje |
|------|------------------|---------------------|------------|
| 2000 | 7.582            | 5.866               | 77,37      |
| 2001 | 7.585            | 5.996               | 79,05      |
| 2002 | 7.586            | 6.089               | 80,27      |
| 2003 | 7.586            | 6.166               | 81,28      |
| 2004 | 7.586            | 6.265               | 82,59      |
| 2005 | 7.453            | 6.233               | 83,63      |
| 2006 | 7.397            | 6.242               | 84,39      |
| 2007 | 7.754            | 6.607               | 85,21      |
| 2008 | 7.589            | 6.396               | 84,28      |
| 2009 | 7.589            | 6.563               | 86,48      |
| 2010 | 7.592            | 6.653               | 87,63      |
| 2011 | 7.593            | 6.661               | 87,73      |
| 2012 | 7.594            | 6.709               | 88,35      |
| 2013 | 7.594            | 6.709               | 88,35      |
| 2014 | 7.557            | 6.780               | 89,72      |
| 2015 | 7.581            | 6.809               | 89,82      |
| 2016 | 7.579            | 6.823               | 90,03      |
| 2017 | 7.596            | 6.839               | 90,03      |
| 2018 | 7.601            | 6.855               | 90,19      |
| 2019 | 7.607            | 6.880               | 90,44      |
| 2020 | 7.608            | 6.902               | 90,72      |
| 2021 | 7.608            | 6.922               | 90,98      |
| 2022 | 7.486            | 6.859               | 91,62      |
| 2023 | 7.491            | 6.884               | 91,90      |
| 2024 | 7.516            | 6.964               | 92,66      |

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda (2024).

Si los llevamos a una representación gráfica, el resultado sería el que se refleja en la figura 10.1.

**Figura 10.1**

Evolución del porcentaje de municipios con ICIO



Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda (2024).

Mientras el número total de municipios ha permanecido prácticamente estable a lo largo de estos 25 años, habiéndose producido un levísimo retroceso en 66 consistorios, el volumen de estos con ICIO ha ido paulatinamente creciendo, de modo que mientras en el año 2000 un 77,37% de los municipios exigían este tributo, en 2024 ese porcentaje se ha situado en el 92,66%, 15,29 puntos por encima.

10.4.2. Datos desagregados por tamaño del municipio

La disociación de los datos del ejercicio 2024 en función del tamaño del municipio es bastante reveladora, como se puede observar en la tabla 10.2.

**Tabla 10.2**  
Distribución de municipios con ICIO en función de su tamaño

|                                      | Total municipios 2024 | Municipios con ICIO 2024 | Porcentaje |
|--------------------------------------|-----------------------|--------------------------|------------|
| Hasta 1.000 habitantes               | 4.624                 | 4.104                    | 88,75      |
| Desde 1.001 a 5.000 habitantes       | 1.674                 | 1.646                    | 98,33      |
| Desde 5.001 a 10.000 habitantes      | 506                   | 503                      | 99,41      |
| Desde 10.001 a 20.000 habitantes     | 312                   | 312                      | 100,00     |
| Desde 20.001 a 50.000 habitantes     | 255                   | 255                      | 100,00     |
| Desde 50.001 a 100.000 habitantes    | 85                    | 84                       | 98,82      |
| Desde 100.001 a 500.000 habitantes   | 54                    | 54                       | 100,00     |
| Desde 500.001 a 1.000.000 habitantes | 4                     | 4                        | 100,00     |
| Más de 1.000.000 habitantes          | 2                     | 2                        | 100,00     |
| TOTAL                                | 7.516                 | 6.964                    | 92,66      |

Fuente: Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda (2024).

La figura impositiva está implantada en más de un 98% de los municipios españoles de territorio común con un volumen de habitantes superior a 1.000. Es entre los pequeños donde encontramos el mayor número sin ICIO.

Realicemos una comparativa entre los datos porcentuales del año 2024 y del año 2000 para observar la evolución de las cifras, como se puede apreciar en la tabla 10.3.

**Tabla 10.3**  
Comparativa entre el año 2000 y el 2024 de los municipios con ICIO en función de su tamaño

|                                      | Año 2000 (%) | Año 2024 (%) |
|--------------------------------------|--------------|--------------|
| Hasta 1.000 habitantes               | 67,59        | 88,75        |
| Desde 1.001 a 5.000 habitantes       | 89,69        | 98,33        |
| Desde 5.001 a 10.000 habitantes      | 97,31        | 99,41        |
| Desde 10.001 a 20.000 habitantes     | 98,03        | 100,00       |
| Desde 20.001 a 50.000 habitantes     | 100,00       | 100,00       |
| Desde 50.001 a 100.000 habitantes    | 98,31        | 98,82        |
| Desde 100.001 a 500.000 habitantes   | 97,78        | 100,00       |
| Desde 500.001 a 1.000.000 habitantes | 100,00       | 100,00       |
| Más de 1.000.000 habitantes          | 100,00       | 100,00       |

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda (2024).

Precisamente es en los municipios inferiores a 1.000 habitantes en los que se constata un mayor crecimiento durante este cuarto de siglo, con un incremento superior a 20 puntos porcentuales. Ciertamente es que los restantes ya arrojaban valores muy elevados en el año 2000, por encima de un 98%.

**10.4.3. Datos desagregados por comunidades autónomas**

Pasemos a descomponer los datos del año 2024 por comunidades autónomas y ciudades con Estatuto de Autonomía (véase la tabla 10.4).

**Tabla 10.4**  
Municipios con ICIO por comunidades autónomas

|                    | Total Municipios<br>2024 | Municipios con<br>ICIO 2024 | Porcentaje (%) |
|--------------------|--------------------------|-----------------------------|----------------|
| Andalucía          | 778                      | 768                         | 98,71          |
| Aragón             | 729                      | 629                         | 86,28          |
| Asturias           | 77                       | 73                          | 94,81          |
| Canarias           | 88                       | 87                          | 98,86          |
| Cantabria          | 101                      | 100                         | 99,01          |
| Castilla y León    | 2.212                    | 1.900                       | 85,90          |
| Castilla-La Mancha | 894                      | 827                         | 92,51          |
| Cataluña           | 938                      | 937                         | 99,89          |
| Ceuta              | 1                        | 1                           | 100,00         |
| C. Valenciana      | 538                      | 533                         | 99,07          |
| Extremadura        | 387                      | 360                         | 93,02          |
| Galicia            | 313                      | 304                         | 97,12          |
| Islas Baleares     | 67                       | 67                          | 100,00         |
| La Rioja           | 172                      | 162                         | 94,19          |
| Madrid             | 176                      | 172                         | 97,73          |
| Melilla            | 1                        | 0                           | 0,00           |
| Murcia             | 44                       | 44                          | 100,00         |
| TOTAL              | 7.516                    | 6.964                       | 92,66          |

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda (2024).

Los índices más bajos los encontramos en Castilla y León, Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, La Rioja y Asturias, que no llegan al 95%.

Efectuemos ahora una comparativa entre los datos porcentuales del año 2024 y los del 2000 (véase la tabla 10.5).

**Tabla 10.5**  
Comparativa entre el año 2000 y el 2024 de los municipios con ICIO por comunidades autónomas

|                      | Año 2000 (%) | Año 2024 (%) |
|----------------------|--------------|--------------|
| Andalucía            | 93,37        | 98,71        |
| Aragón               | 59,32        | 86,28        |
| Asturias             | 84,62        | 94,81        |
| Canarias             | 98,85        | 98,86        |
| Cantabria            | 93,14        | 99,01        |
| Castilla y León      | 63,73        | 85,90        |
| Castilla-La Mancha   | 72,33        | 92,51        |
| Cataluña             | 93,87        | 99,89        |
| Ceuta                | 100,00       | 100,00       |
| Comunidad Valenciana | 93,72        | 99,07        |
| Extremadura          | 71,99        | 93,02        |
| Galicia              | 89,84        | 97,12        |
| Islas Baleares       | 100,00       | 100,00       |
| La Rioja             | 88,51        | 94,19        |
| Madrid               | 85,47        | 97,73        |
| Melilla              | 0,00         | 0,00         |
| Murcia               | 97,78        | 100,00       |

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda (2024).

La conclusión es que, precisamente en los territorios aludidos, es donde se han incrementado en mayor proporción los municipios que han pasado de no gravar por el ICIO a hacerlo a lo largo de los 25 años transcurridos; el crecimiento es de un 26,96% en Aragón, 22,17% en Castilla y León, 21,03% en Extremadura y 20,18% en Castilla-La Mancha.

**10.5. Medidas adoptadas en las capitales de provincia para garantizar el acceso a una energía asequible y no contaminante**

Las cuarenta y seis capitales de provincia del territorio común tienen vigente el tributo. Eso no significa que todos los consistorios tengan aprobados incentivos vinculados con el ODS 7, dado que no hay medidas de

carácter preceptivo en la LRHL encaminadas a garantizar el acceso a una energía asequible y no contaminante. Esto significa que queda en manos de la voluntad de los ayuntamientos la adopción de tales disposiciones en un doble plano: el tipo impositivo y las bonificaciones.

### 10.5.1. Determinación de un tipo de gravamen específico

Según el artículo 102.2 de la LRHL, la cuota del impuesto será el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible. Empezando por esta última, la base imponible es una magnitud definida en el apartado 1 del precepto citado, que no permite ninguna modificación por parte de los entes locales y que se identifica con el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Sin embargo, la situación es dispar respecto al tipo impositivo, puesto que el apartado 3 señala que su fijación será competencia de cada ayuntamiento, insertando únicamente un límite máximo del 4%<sup>6</sup>; hay por lo tanto posibilidad de introducir alícuotas especiales tomando en consideración el ODS 7. Pero solo una capital de provincia ha actuado en este sentido; es Salamanca, que junto al tipo general del 3,75% prevé uno reducido del 1,25% para «aquellas construcciones, instalaciones u obras de rehabilitación dirigidas a mejorar la eficiencia energética»<sup>7</sup>.

### 10.5.2. Bonificaciones en la cuota

La LRHL enumera en su artículo 103.2 cinco supuestos de bonificación potestativos, siendo la correspondiente ordenanza municipal la que debe determinar tres extremos fundamentales: si se aplica o no, el porcentaje exacto del incentivo y los aspectos formales. Analicemos las que nos interesen a nuestro propósito.

#### 10.5.2.1. *Por aprovechamiento de la energía solar*

Dispone el artículo 103.2 de la LRHL:

2. Las ordenanzas fiscales podrán regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto: [...].

---

6 González Dona (2023, p. 290) propone «fijar un nuevo marco para regular la tarifa del impuesto en aras a beneficiar la construcción e instalación de los elementos necesarios para el aprovechamiento de energías renovables. De esta manera, una reforma por el legislador [...] fijando un nuevo tipo máximo diferenciado de la regla general actual, en un porcentaje inferior a esta, permitiría el incentivo fiscal al establecer una deuda tributaria inferior a la vez que no conculcaría las competencias en materia tributaria de los entes municipales, que seguirían siendo libres en la fijación de un tipo del 0% y ese tipo máximo reducido».

7 Artículo 4º.4 de la ordenanza fiscal número 5.

b) Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente. La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, la bonificación a que se refiere el párrafo a) anterior.

Sobre la base de esta norma, como venimos comentando, los municipios pueden aprobar una bonificación a la cuota del impuesto cuando las construcciones, instalaciones u obras incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, con el único requisito de que se incluyan colectores homologados. Tal medida puede alcanzar hasta el 95% de la inversión oportuna realizada.

Salvo siete, todos los consistorios capitales de provincia han aprobado en su respectiva ordenanza fiscal algún incentivo al aprovechamiento de la energía solar. Eso significa que casi un 85% de las capitales de provincia tienen alguna medida directamente vinculada al cumplimiento del ODS 7. La lista pertinente se puede observar en la tabla 10.6.

**Tabla 10.6**

Capitales de provincia con y sin bonificación por aprovechamiento de la energía solar

| <b>Ayuntamientos que tienen aprobada una bonificación por aprovechamiento de la energía solar</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>Ayuntamientos que no tienen aprobada una bonificación por aprovechamiento de la energía solar</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A Coruña, Albacete, Ávila, Badajoz, Barcelona, Cáceres, Cádiz, Castellón de la Plana, Ciudad Real, Córdoba, Cuenca, Girona, Granada, Huesca, León, Lleida, Logroño, Lugo, Madrid, Málaga, Murcia, Ourense, Oviedo, Palencia, Palma de Mallorca, Las Palmas de Gran Canaria, Pontevedra, Salamanca, Santa Cruz de Tenerife, Santander, Segovia, Sevilla, Soria, Tarragona, Teruel, Toledo, Valencia, Valladolid, Zaragoza. | Alicante, Almería, Burgos, Guadalajara, Jaén, Huelva, Zamora.                                        |

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de las ordenanzas fiscales municipales.

Si observamos los distintos beneficios fiscales locales, hemos de destacar que la regulación se ha hecho con diferentes matices, no solo en la vertiente de la cuantificación, sino también en los aspectos sustantivos y formales, relegados por la LRHL a un desarrollo en la correspondiente ordenanza municipal.

#### *10.5.2.1.1. Requisitos sustantivos de la bonificación*

Cinco son los extremos en los que se constatan divergencias: el tipo de aprovechamiento exigido, la finalidad de tal aprovechamiento, la necesidad del carácter voluntario de la actuación, la naturaleza de la construcción sobre la que se realiza la acción y la exigencia de una producción mínima de energía.

En cuanto al tipo de aprovechamiento, la casi totalidad de las ordenanzas fiscales municipales se refieren a la instalación de sistemas tanto para el aprovechamiento térmico como eléctrico de la energía solar. Solo el Ayuntamiento de Cáceres ha limitado la bonificación al aprovechamiento eléctrico, dejando de lado el térmico<sup>8</sup>.

Respecto a la finalidad del aprovechamiento, son numerosas las casas consistoriales que han insertado la exigencia de que sea para autoconsumo. Entre estas<sup>9</sup>, A Coruña, Albacete, Ávila, Badajoz, Cáceres, Córdoba, Cuenca,

---

8 Artículo 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

9 A Coruña: Artículo 61 de la ordenanza fiscal 55, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Albacete: Artículo 4.III de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Ávila: Artículo 3.2 de la ordenanza número 3. Badajoz: Artículo 8.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Cáceres: Artículo 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Córdoba: Artículo 4.2 de la ordenanza número 305; Cuenca: Artículo 51.d) de la ordenanza fiscal número 4, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Granada: Artículo 6.4. de la ordenanza fiscal número 4, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Huesca: Artículo 51.d) de la ordenanza fiscal 5, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; León: Artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Lugo: Artículo 4.6 de la ordenanza fiscal número 202; Madrid: Artículo 13 de la ordenanza fiscal 7/2023, de 22 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Murcia: Artículo 6.b) de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Ourense: Artículo 8 de la ordenanza fiscal número 3, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Palencia: 3 Artículo 8.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Palma de Mallorca: Artículo 61 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Pontevedra: Artículo 61 de la ordenanza fiscal 20 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Salamanca: Artículo 6.5.c) de la ordenanza fiscal número 5; Santander: Artículo 4.2.f) de la ordenanza fiscal 4-I; Segovia: Artículo 61.b) de la ordenanza fiscal del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Sevilla: Artículo 91 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Soria: Artículo 81.c) de la ordenanza fiscal número 21; Teruel: Artículo 71.D) ordenanza fiscal número 5, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Toledo: Artículo 39.a) de la ordenanza fiscal número 4, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras;

Granada, Huesca, León, Lugo, Madrid, Murcia, Ourense, Palencia, Palma de Mallorca, Pontevedra, Salamanca, Santander, Segovia, Sevilla, Soria, Teruel, Toledo, Valladolid y Zaragoza. El resto guardan silencio sobre este tema.

Vuelven a ser mayoritarios los ayuntamientos que excepcionan la aplicación de la medida si la implantación de los sistemas resulta obligatoria a tenor de la normativa vigente específica en la materia; entre otros<sup>10</sup>, A Coruña, Albacete, Barcelona, Cádiz, Córdoba, Cuenca, Girona, Granada, Huesca, Las Palmas de Gran Canaria, León, Lleida, Logroño, Lugo, Madrid, Málaga, Murcia, Ourense, Oviedo, Palencia, Palma de Mallorca, Pontevedra, Santander, Segovia, Sevilla, Soria, Teruel, Toledo, Valencia, Valladolid y Zaragoza.

Con relación a la cuarta cuestión, como regla general las ordenanzas fiscales no especifican el uso de la construcción. Sí lo hacen León y Oviedo, que insertan el adverbio «predominantemente» residencial<sup>11</sup>. También

---

Valladolid: Artículo 8.1 de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y Zaragoza: Artículo 16.1 de la ordenanza fiscal número 10.

10 A Coruña: Artículo 6.1 de la ordenanza fiscal 55, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Albacete: Artículo 4.III de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Barcelona: Artículo 7.4 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Cádiz: Artículo 4.6 de la ordenanza fiscal número 5; Córdoba: Artículo 4.2 de la ordenanza número 305; Cuenca: Artículo 5.1.d) de la ordenanza fiscal número 4, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Girona: Artículo 4.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Granada: Artículo 6.4, de la ordenanza fiscal número 4 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Huesca: Artículo 5.1.d) de la ordenanza fiscal 5 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Las Palmas de Gran Canaria: Artículo 10.B de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; León: Artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Lleida: Artículo 8.3 de la ordenanza fiscal número 1.4; Logroño: Artículo 3.2.c) de la ordenanza fiscal número 5 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Lugo: Artículo 4.6 de la ordenanza fiscal número 202; Madrid: Artículo 13 de la ordenanza fiscal 7/2023, de 22 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Málaga: Artículo 6.3 y artículo 8.1 de la ordenanza número 4; Murcia: Artículo 6.b) de la ordenanza reguladora del Impuesto Construcciones, Instalaciones y Obras; Ourense: Artículo 8 de la ordenanza fiscal número 3, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Oviedo: Artículo 4.3 de la ordenanza fiscal número 403; Palencia: Artículo 8.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Palma de Mallorca: Artículo 6.1 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Pontevedra: Artículo 6.1 de la ordenanza fiscal 20 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Santander: Artículo 4.2.f) de la ordenanza fiscal 4-I; Segovia: Artículo 6.1.b) de la ordenanza fiscal del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Sevilla: Artículo 9.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Soria: Artículo 8.1.c) de la ordenanza fiscal número 21; Teruel: Artículo 7.1.D) ordenanza fiscal número 5, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Toledo: Artículo 39.a) de la ordenanza fiscal número 4, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Valencia: Artículo 6.2.B)3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Valladolid: Artículo 8.1 de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Zaragoza: Artículo 16.1 de la ordenanza fiscal número 10.

11 Artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en León y artículo 4.3 de la ordenanza fiscal número 403 de Oviedo.

actúan en ese sentido Cuenca y Santander, que establecen, como veremos más adelante, porcentajes de desgravación diferentes en atención al uso residencial o no<sup>12</sup>. Cáceres enfrenta la potencia máxima en función de tal uso<sup>13</sup>. Santa Cruz de Tenerife circunscribe el incentivo para el caso de instalaciones de aprovechamiento térmico a las construcciones residenciales, excluyendo las destinadas total o parcialmente a explotación económica<sup>14</sup>. Y Teruel, por su parte, distingue según si la edificación es de nueva construcción o ya existía<sup>15</sup>.

Y por lo que atañe al requerimiento de una producción mínima o máxima de energía, las ordenanzas de Cáceres<sup>16</sup>, Huesca<sup>17</sup>, León<sup>18</sup>, Málaga<sup>19</sup>, Tarragona<sup>20</sup>, Teruel<sup>21</sup> y Valladolid<sup>22</sup> señalan que las instalaciones deben producir

12 Artículo 51.d) de la ordenanza fiscal número 4, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Cuenca y artículo 4.2.f) de la ordenanza fiscal 4-I de Santander.

13 El artículo 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Cáceres exige que «[...] la instalación de sistemas para el autoconsumo eléctrico de la energía solar mediante placas fotovoltaicas [...] no exceda de 10 kWp de potencia en viviendas ni de 100 kWp en edificaciones que alberguen empresas».

14 Artículo 7.bis, apartado 2, de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

15 El artículo 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Cáceres exige que «[...] la instalación de sistemas para el autoconsumo eléctrico de la energía solar mediante placas fotovoltaicas [...] no exceda de 10 kWp de potencia en viviendas ni de 100 kWp en edificaciones que alberguen empresas».

16 El artículo 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Cáceres exige que «[...] la instalación de sistemas para el autoconsumo eléctrico de la energía solar mediante placas fotovoltaicas [...] no exceda de 10 kWp de potencia en viviendas ni de 100 kWp en edificaciones que alberguen empresas».

17 El artículo 51.d) de la ordenanza fiscal 5 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras exige que la instalación «deberá generar una potencia mínima de 1,2 Kw por cada 100 metros cuadrados de superficie construida».

18 El artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras exige que «cubra al menos el 20% de la energía total requerida por la construcción. Será necesario que los sistemas de aprovechamiento térmico instalados dispongan de una superficie mínima de captación solar útil de 4 m<sup>2</sup> por cada 100 m<sup>2</sup> de superficie construida y que los sistemas de aprovechamiento dispongan de una potencia instalada mínima de 2,5 Kw por cada 100 m<sup>2</sup> de superficie construida y en el caso de los paneles híbridos, una superficie de 3,2 m<sup>2</sup> por cada 100 m<sup>2</sup> de superficie construida».

19 El artículo 8.1 de la ordenanza número 4 exige al menos 5 Kw de potencia para poder aplicar la bonificación relacionada con sistemas solares térmicos para agua caliente sanitaria.

20 El apartado 2 del artículo 8.2.3 de la ordenanza fiscal número 13 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras solo prevé tal requisito con relación al aprovechamiento de energía solar térmica para la producción de calefacción, cifrando ese mínimo en un 35% para las viviendas unifamiliares y un 15% para las plurifamiliares.

21 El artículo 71.D) de la ordenanza fiscal número 5 señala que será necesario «que los sistemas de aprovechamiento térmico instalados dispongan de una superficie mínima de captación solar útil de 2,5 m<sup>2</sup> por cada 100 m<sup>2</sup> de superficie construida y que los sistemas de aprovechamiento eléctrico dispongan de una potencia instalada mínima de 5 Kw por cada 100 m<sup>2</sup> de superficie construida».

22 El artículo 8.1 de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras exige que cubra al menos el 25% de la energía total requerida por la construcción.

un mínimo/máximo de la energía total necesaria para el autoconsumo del edificio.

*10.5.2.1.2. Aspectos cuantificadores de la bonificación*

El importe de la bonificación será el resultado de aplicar un porcentaje sobre una base. La base vendrá determinada por la parte de la cuota del tributo que se corresponda con el coste de la obra o instalación para la incorporación del sistema de aprovechamiento oportuno.

La horquilla del porcentaje es muy amplia, moviéndose entre el 95% y el 25%, como se puede apreciar en la tabla 10.7.

**Tabla 10.7**  
Porcentaje de desgravación por aprovechamiento de la energía solar en las capitales de provincia

|     |                                                                                                                                                                                                           |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 95% | A Coruña, Ávila, Badajoz, Barcelona, Cádiz, Castellón, Córdoba, Cuenca, Girona, Granada, Huesca, Lleida, Madrid, Málaga, Palma de Mallorca, Salamanca, Santander, Segovia, Valencia, Valladolid, Zaragoza |
| 90% | Santa Cruz de Tenerife                                                                                                                                                                                    |
| 80% | Logroño, Palencia                                                                                                                                                                                         |
| 75% | Palmas de Gran Canaria, Sevilla                                                                                                                                                                           |
| 60% | Ciudad Real                                                                                                                                                                                               |
| 50% | Albacete, Cáceres, Lugo, Murcia, Pontevedra, Soria, Toledo                                                                                                                                                |
| 30% | Cuenca, Orense, Oviedo, Santander                                                                                                                                                                         |
| 25% | León                                                                                                                                                                                                      |

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de las ordenanzas fiscales municipales.

Teruel, como ya hemos advertido, diferencia en función de si la edificación es obra nueva o no. En el primer caso la bonificación va a depender de que se supere lo exigido por la norma de obligado cumplimiento al respecto; si se supera en más del 10%, la bonificación será del 10%; si es en más del 25%, el incentivo será del 25%; y si es en más del 50%, será del 50%. En el segundo caso prevé una bonificación del 50%<sup>23</sup>.

23 Artículo 71.D), ordenanza fiscal número 5, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

El Ayuntamiento de Tarragona adopta un sistema peculiar. Preceptúa que el total del porcentaje de la bonificación por el uso de energía es del 32%, detallando a continuación qué parte de esa cifra corresponde a cada tipo de energía; en concreto, por energía solar térmica se prevé un máximo del 2% y otro 2% por energía solar fotovoltaica en instalaciones aisladas<sup>24</sup>.

### *10.5.2.1.3. Otros requisitos de la bonificación*

La mayor parte de las ordenanzas fiscales reguladoras del ICIO contemplan su carácter rogado<sup>25</sup>. Recogen esta cuestión A Coruña<sup>26</sup>, Barcelona<sup>27</sup>, Cádiz<sup>28</sup>, Ciudad Real<sup>29</sup>, Cuenca<sup>30</sup>, Girona, Granada<sup>31</sup>, Huesca<sup>32</sup>, Las Palmas de Gran Canaria<sup>33</sup>, León<sup>34</sup>, Lleida<sup>35</sup>, Logroño<sup>36</sup>, Lugo<sup>37</sup>, Madrid<sup>38</sup>, Málaga<sup>39</sup>, Ourense<sup>40</sup>, Oviedo<sup>41</sup>, Palencia<sup>42</sup>, Palma de Mallorca<sup>43</sup>, Pontevedra<sup>44</sup>, Santa

---

24 Artículo 8.2.3, apartado 21, de la ordenanza fiscal número 13.

25 González Dona (2023, p. 291) defiende que «debería modificarse la naturaleza rogada de estas deducciones, puesto que la apreciación de oficio por la Administración Tributaria local beneficiaría indubitadamente al sujeto pasivo que resultase desconocedor de la normativa fiscal, para poder aplicarse de manera justa».

26 Artículo 6.1 de la ordenanza fiscal 55, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

27 Artículo 7.6 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

28 Artículo 4.6 de la ordenanza fiscal número 5.

29 Artículo 4.B) de la ordenanza C-4, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

30 Artículo 5.2 de la ordenanza fiscal número 4 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

31 Artículo 7.1 de la ordenanza fiscal número 4 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

32 Artículo 5.2 de la ordenanza fiscal 5 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

33 Artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

34 Artículo 11 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

35 Artículo 8.5 de la ordenanza fiscal número 1.4.

36 Artículo 3.2.c) de la ordenanza fiscal número 5 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

37 Artículo 4.8 de la ordenanza fiscal número 202.

38 Artículo 18 de la ordenanza fiscal 7/2023, de 22 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

39 Artículo 6.1 de la ordenanza número 4.

40 Artículo 8 de la ordenanza fiscal número 3, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

41 Artículo 4.3 de la ordenanza fiscal número 403.

42 Artículo 8.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

43 Artículo 6.1 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

44 Artículo 6.3 de la ordenanza fiscal 20 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Cruz de Tenerife<sup>45</sup>, Salamanca<sup>46</sup>, Santander<sup>47</sup>, Segovia<sup>48</sup>, Sevilla<sup>49</sup>, Soria<sup>50</sup>, Tarragona, Teruel<sup>51</sup>, Toledo<sup>52</sup> y Valladolid<sup>53</sup>. El plazo para presentar la oportuna solicitud es heterogéneo: desde un mes en el caso, por ejemplo, de Granada, dos meses en Madrid, tres meses en Málaga o Pontevedra, llegando a los seis meses en Huelva.

Algunos especifican la documentación que deberá acompañar a la solicitud, al margen por supuesto de la ya requerida por la LRHL respecto a homologación del sistema de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar objeto de la instalación por parte de la Administración competente. Los que detallan esta cuestión exigen principalmente un desglose del presupuesto (Albacete, Ciudad Real, León, Lugo, Madrid, Santander, Segovia, Soria, Toledo)<sup>54</sup>. Otros requieren, además, un proyecto técnico visado por el colegio profesional competente o certificación oficial en tal sentido (A Coruña, Barcelona, Palma de Mallorca, Ourense, Sevilla, Valencia, Valladolid y Zaragoza)<sup>55</sup>. Queremos destacar el condicionante implantado por el Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria, que limita el derecho a solicitar la bonificación a los sujetos pasivos empadronados o domiciliados con la totalidad de su unidad familiar en el municipio<sup>56</sup>.

---

45 Artículo 7bis, apartado 1, de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

46 Artículo 6.5 de la ordenanza fiscal número 5.

47 Artículo 4.2.f) de la ordenanza fiscal 4-I.

48 Artículo 6.1.b) de la ordenanza fiscal del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

49 Artículo 7.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

50 Artículo 8.2 de la ordenanza fiscal número 21.

51 Artículo 7.2 ordenanza fiscal número 5, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

52 Artículo 3.9.b) de la ordenanza fiscal número 4, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

53 Artículo 8.6 de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

54 Artículo 4.III de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Albacete, artículo 4.B) de la ordenanza C-4 de Ciudad Real, artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de León, artículo 4.6 de la ordenanza fiscal número 202 de Lugo, artículo 13 de la ordenanza fiscal 7/2023 de Madrid, artículo 4.2.f) de la ordenanza fiscal 4-I de Santander, artículo 6.1.b) de la ordenanza fiscal del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Segovia, artículo 8.1.c) de la ordenanza fiscal número 21 de Soria y artículo 3.9.a) de la ordenanza fiscal número 4 de Toledo.

55 El artículo 6.1 de la ordenanza fiscal 55 de A Coruña, artículo 7.4 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Barcelona, artículo 7.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Palma de Mallorca, artículo 8 de la ordenanza fiscal número 3 de Ourense, artículo 9.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Sevilla, artículo 6.2.B).2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Valencia, artículo 8.1 de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Valladolid y artículo 16.3 de la ordenanza fiscal número 10 de Zaragoza.

56 Artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Hay un último punto que debemos tratar y es el concerniente a la posibilidad de simultanear el beneficio fiscal con otros, donde se constatan cuatro posturas. Unos municipios declaran la imposibilidad de aplicar los distintos incentivos juntos (Ávila, Ciudad Real, Girona, Las Palmas de Gran Canaria, Lleida, Murcia, Santa Cruz de Tenerife, Salamanca, Valladolid)<sup>57</sup>; otros defienden la incompatibilidad con ciertas bonificaciones y la compatibilidad con otras (Albacete, Cádiz, Granada, Lugo, Madrid y Valencia)<sup>58</sup>; un tercer grupo señala que la bonificación que nos ocupa se efectuará sobre la cuota resultante después de aplicar la bonificación por especial interés o utilidad municipal (Badajoz, Cáceres, Castellón de la Plana, Córdoba, Málaga, Ourense, Palma de Mallorca, Valencia, Zaragoza)<sup>59</sup>; y un cuarto bloque declara la posibilidad de simultanear el beneficio con cualquier otro (Segovia, Soria, Teruel)<sup>60</sup>.

57 Artículo 3.5 de la ordenanza número 3 de Ávila, artículo 4.B) de la ordenanza C-4 de Ciudad Real, artículo 4.8 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Girona, artículo 10.B) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de las Palmas de Gran Canaria, artículo 8.7 de la ordenanza fiscal número 1.4 de Lleida, artículo 7 de la ordenanza reguladora del Impuesto Construcciones, Instalaciones y Obras de Murcia, artículo 7bis, apartado 1, de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Santa Cruz de Tenerife, artículo 6.5 de la ordenanza fiscal número 5 de Salamanca y artículo 8.1 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Valladolid.

58 El artículo 4.III de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Albacete no se pronuncia expresamente sobre esta compatibilidad; sin embargo, al regular otras bonificaciones, como las relativas a polígonos y parques, a la Rehabilitación Edificatoria, Regeneración y Renovación Urbanas, a barrios rurales, a reformas integrales locales o a reformas de la vivienda habitual, sí las declara de modo directo incompatibles con las demás. El artículo 4.6 de la ordenanza fiscal número 5 de Cádiz declara expresamente su compatibilidad con la bonificación vinculada a las actuaciones que tengan por objeto favorecer las condiciones de acceso y habitabilidad de las personas con discapacidad, pero no con la relacionada con obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento de empleo que justifiquen tal declaración. El artículo 6.4 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Granada permite practicar la bonificación después de la correspondiente a obras de interés social o cultural realizadas sin ánimo de lucro por organismos autónomos y entidades públicas empresariales dependientes del Ayuntamiento de Granada y Consorcios participados, así como sociedades municipales. El artículo 4 de la ordenanza fiscal número 202 de Lugo recoge las diferentes bonificaciones; respecto a la que venimos estudiando, no precisa nada, lo que la hace compatible con las restantes salvo con las que expresamente se califican como incompatibles con las demás, como las vinculadas con explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales. El artículo 17 de la ordenanza fiscal 7/2023 de Madrid declara la incompatibilidad como regla general, si bien, en el apartado 2, letra b), señala que sí lo serán la «bonificación por aprovechamiento de la energía solar, la bonificación por instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos y la bonificación por acceso y habitabilidad de las personas en situación de discapacidad».

59 Artículo 8.2 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Badajoz, artículo 4.3 de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Cáceres, artículo 5.3 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Castellón de la Plana, artículo 4.2 de la ordenanza número 305 de Córdoba, artículo 8.3 de la ordenanza fiscal número 4 de Málaga, artículo 8 de la ordenanza fiscal número 3 de Ourense, artículo 6.1 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Palma de Mallorca, artículo 6.2.B)4 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Valencia y artículo 16.2 de la ordenanza fiscal número 10 de Zaragoza.

60 Artículo 6.1.b) de la ordenanza fiscal del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Segovia, artículo 8.1.c) de la ordenanza fiscal número 21 de Soria y artículo 7.1 de la ordenanza fiscal

### 10.5.2.2. Por obras de instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos

La letra f) del artículo 103.2 de la LRHL dispone:

Una bonificación de hasta el 90 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.

La bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores.

Esta medida fue introducida por el apartado tres de la disposición final quinta del Real Decreto Ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables. En la actualidad solo cinco capitales de provincia prevén en sus ordenanzas fiscales este incentivo, y todas, de forma coincidente, previa petición del interesado: Lleida, que dispone de una bonificación del 75%<sup>61</sup>, Madrid, del 20%<sup>62</sup>, y Palma de Mallorca, Valencia y Zaragoza, del 90%<sup>63</sup>.

### 10.5.2.3. Otras bonificaciones

Los municipios de A Coruña, Ávila, Huesca, León, Lleida, Palma de Mallorca, Soria, Tarragona y Zaragoza han fundado beneficios fiscales al margen de los anteriores, utilizando en todos los casos como cobertura la bonificación definida en la letra a) del artículo 103.2 de la LRHL<sup>64</sup>. Recopilemos cuáles son esos incentivos creados.

---

número 5 de Teruel, si bien inserta el límite máximo total del 90%, valor por encima del cual no se podrán aplicar beneficios.

61 Artículo 8.4 de la ordenanza fiscal número 1.4.

62 Artículo 14 de la ordenanza fiscal 7/2023, de 22 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

63 Artículo 6.4 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Palma de Mallorca, artículo 6.2.E de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de Valencia y artículo 18.bis de la ordenanza número 10 de Zaragoza.

64 Dispone el artículo 103.2.a) de la LRHL: «Una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros».

A Coruña prescribe una bonificación del 25% cuando la calificación energética de un edificio mejore como mínimo una categoría, porcentaje que se duplica cuando se mejore como mínimo en dos<sup>65</sup>.

Ávila, por su parte, establece sendas bonificaciones del 50%, no acumulables entre sí, para dos hechos diferenciados: por una parte, la construcción de edificios con sistemas de reciclado de residuos en derribos e instalaciones de sistemas integrados de recogida selectiva o compactación en los edificios<sup>66</sup>; por otra, para las obras que tengan por finalidad mejorar la calificación energética de la vivienda cuya ejecución sea realizada por empresas con domicilio social en la propia ciudad<sup>67</sup>.

Huesca delimita dos medidas rogadas: de un lado, dispone una bonificación del 70% en aquellas construcciones, instalaciones y obras en las que se instalen calderas de biomasa, generadores aerotérmicos o instalaciones generadoras basadas en la geotermia, para calefacción y agua sanitaria<sup>68</sup>; de otro, funda un incentivo para aquellas obras realizadas en inmuebles destinados solo a vivienda y cuya finalidad sea la rehabilitación energética tendente a obtener una etiqueta de eficiencia energética de clase A o B, del 90% y del 60% en cada caso<sup>69</sup>.

En León se define una bonificación rogada para las obras de rehabilitación energética voluntarias, que será del 50% cuando se efectúen en aras a la obtención de una etiqueta de eficiencia energética clase A y del 30% para las de clase B<sup>70</sup>.

Lleida dispone de una bonificación del 95% para las instalaciones no preceptivas que impliquen una reducción de la demanda energética<sup>71</sup>.

---

65 Su regulación está en los apartados 7 y 8 del artículo 6 de la ordenanza fiscal 55. Se señala expresamente que esta bonificación será incompatible con cualquier otra que pudiera aplicarse.

66 Artículo 31.d) de la ordenanza número 3.

67 Artículo 31.11) de la ordenanza número 3.

68 Artículo 51.b1.d) de la ordenanza fiscal 5 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

69 Artículo 51.b1.f) de la ordenanza fiscal 5 reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

70 Artículo 10.A) de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

71 Artículo 81.5 de la ordenanza fiscal número 14.

Palma de Mallorca tiene aprobada una bonificación del 25% para obras que tengan por objeto la reforma de inmuebles para mejorar la eficiencia energética<sup>72</sup>.

El Ayuntamiento de Tarragona es, sin ninguna duda, el municipio con una regulación más detallada. El artículo 8 de su ordenanza recoge más de cuarenta incentivos agrupados en cuatro secciones. La primera se relaciona con el agua (hasta un total máximo del 15%) y en ella aparecen, entre otras, bonificaciones por reutilización de aguas grises (3%) y del agua sobrante de las piscinas (3%), por jardinería de bajo consumo (1%), por riego eficiente (2%), por reutilización del agua de riego (3%), por instalación de sistemas de detección de fugas de agua (1%). La segunda está vinculada con la energía (hasta un total máximo del 32%) y, por ejemplo, se consignan bonificaciones por utilización de biomasa para la producción de calefacción (2%), utilización de energía geotérmica para la producción de calefacción (4%), utilización de energía eólica para producir electricidad y bombear agua (3% y 1% respectivamente), por instalación de sistemas de domótica (3%). La tercera categoría afecta a materiales y sistemas de construcción (hasta un total máximo del 24,25%), donde encontramos bonificaciones tales como el uso de productos con etiqueta ecológica (2%), divisiones interiores (2%), pintura (2%) o impermeabilización (2%). Y la cuarta tipología es referida a residuos (hasta un total máximo del 7%), fijándose beneficios que atienden a la existencia de un director ambiental de la obra (2%), de una cobertura vegetal (2%) o del uso de prefabricados de hormigón en el exterior (3%).

Finalmente, Zaragoza instaure dos bonificaciones diferentes por actuaciones en edificios: por una parte, para obras de reducción de la demanda energética del edificio mediante la mejora de la envolvente térmica, que puede llegar hasta un 95% cuando esa reducción supere el 60% de la demanda global de calefacción o refrigeración; por otra, para la mejora de la eficiencia energética del edificio mediante la sustitución e incorporación de fuentes de energía renovable en instalaciones térmicas de calefacción, climatización, ventilación y agua caliente sanitaria, se dispone de una bonificación del 95% si se mejora la calificación energética global del edificio en, al menos, una letra. Además, prevé un incentivo del 5% por la instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua o la reutilización de aguas grises o pluviales en el propio edificio y por instalaciones de ilumi-

---

72 Artículo 6.5 de la ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

nación que mejoren la eficiencia energética reduciendo el consumo en al menos un 50%<sup>73</sup>.

Al margen de los anteriores, hay que destacar que Soria regula, junto a la bonificación por el aprovechamiento de la energía solar, un incentivo del 50% vinculado a las obras consistentes en la instalación de sistemas para el ahorro de agua y gas<sup>74</sup>.

## 10.6. Conclusiones

El ICIO es un tributo de exacción voluntaria establecido en más del 98% de los municipios españoles con una población superior a 1.000 habitantes; asimismo, está implantado en todas las capitales de provincia de territorio común. Eso significa que es un ámbito propicio por su generalidad para adoptar beneficios con relación al ODS 7.

Sin embargo, la LRHL no otorga ningún tratamiento preceptivo en ese sentido, limitándose a ceder a los ayuntamientos la posibilidad de instaurar un tipo de gravamen especial o aprobar bonificaciones concretas. Por lo tanto, en la actualidad, es responsabilidad única de los entes locales definir a través de sus ordenanzas fiscales incentivos para garantizar el acceso a una energía limpia y asequible.

Centrándonos en las medidas aprobadas, un 84,75% de los municipios capitales de provincia han introducido la bonificación prevista en la LRHL por el aprovechamiento de la energía solar; de hecho, 35 consistorios, que representan un 78,08% del total, se han conformado solo con esta actuación. Exclusivamente 10 han aprobado algún otro incentivo: Salamanca, que dispone de un tipo de gravamen reducido; Lleida, Madrid, Palma de Mallorca, Valencia y Zaragoza, que han aprobado una bonificación por obras de instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos; y A Coruña, Ávila, Huesca, León, Lleida, Palma de Mallorca, Tarragona y Zaragoza, que han fundado bonificaciones por la mejora de la calificación energética, la reducción de la demanda de energía, el reciclado de residuos o la utilización de calderas de biomasa, entre otras.

Desde aquí abogamos para que, si realmente se quiere cumplir con el programa de la Agenda 2030, especialmente con relación al ODS 7, se reconsidere la opción de calificar en la LRHL como obligatorias algunas de las

---

73 Artículo 15 de la ordenanza fiscal número 10.

74 Artículo 81.c) de la ordenanza fiscal número 21.

bonificaciones potestativas actuales, de modo especial la vinculada con la energía solar, que, además, debería ampliarse a cualquier tipo de energía renovable. De este modo se coadyuvaría al objetivo pretendido, no quedando a expensas de decisiones políticas de índole local.

## 10.7. Bibliografía

González Dona, J. M. (2023). La regulación jurídica del ICIO como tributo ambiental: necesidades de reforma y sus diferentes repercusiones. En AA. VV., *II Jornadas sobre la Reforma Ambiental de las Haciendas Locales: La reforma en el marco jurídico europeo, estatal y autonómico*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

# De la combustión a la electromovilidad: implicaciones fiscales y retos en la transición hacia una movilidad sostenible

María Bernad Furest

## 11.1. Encaje normativo de la electromovilidad

La preocupación medioambiental ha ido en aumento en los últimos años debido a varios factores que han provocado que la crisis climática y ecológica se vuelva más evidente. En este sentido, la creciente contaminación provocada por el tráfico rodado no ha pasado desapercibida, pues se estima que una cuarta parte de las emisiones de gases de efecto invernadero provienen del sector transporte<sup>1</sup>. Este sector se ha convertido en uno de los principales responsables del calentamiento global, impulsando la necesidad de promover alternativas más sostenibles.

---

<sup>1</sup> Véase <https://www.eea.europa.eu/es/senales/senales-2022/articulos/ya-es-hora-de-cambiar>

Además, se viene apreciando un aumento en la demanda de movilidad, lo que hace crecer el parque vehicular en circulación y los niveles de emisiones producidos por el sector transporte (Candil, 2010, p. 18). De este modo, debemos tener en cuenta que el tráfico rodado ha ido en aumento, resultando común que múltiples vehículos se integren en un mismo núcleo familiar, y que, además, su utilización sea diaria y para desplazamientos cotidianos, tales como los relacionados con el trabajo o las actividades escolares, entre otros, lo que no solo agrava los niveles de contaminación atmosférica, sino que también incrementa la congestión en las ciudades y deteriora la calidad del aire, lo cual presenta efectos perjudiciales para la salud. De este modo, el crecimiento del parque automovilístico y la dependencia de combustibles fósiles han contribuido significativamente al empeoramiento de la crisis climática, y a su vez, la exposición prolongada a los gases efecto invernadero está asociada con enfermedades respiratorias, cardiovasculares y un aumento en la mortalidad prematura.

A pesar del endurecimiento de las normas Euro<sup>2</sup>, diseñadas para reducir las emisiones contaminantes de los vehículos y aplicables a la fabricación de vehículos nuevos y registrados en la Unión Europea, el impacto medioambiental de los vehículos continúa siendo significativo. Asimismo, debemos tener en consideración que estas normas resultan aplicables a la fabricación de vehículos nuevos, pero que el parque automovilístico antiguo permanece en circulación y representa un desafío considerable para la reducción de emisiones. Los vehículos más viejos, que no cumplen con los estándares actuales de emisión, continúan emitiendo niveles más altos de gases efecto invernadero, lo que agrava la contaminación del aire y la crisis climática.

Conforme a lo anterior, es esencial implementar políticas que promuevan un transporte más limpio y sostenible, priorizando la salud pública y la reducción de emisiones, surgiendo ante este paradigma el concepto de movilidad sostenible, el cual busca satisfacer las necesidades de movilidad al mismo tiempo que minimiza el impacto ambiental. En este sentido, la Comisión aprecia que la innovación tecnológica a través de sistemas de propulsión no basados en combustibles fósiles contribuye en el diseño de un futuro de transporte más limpio y eficiente<sup>3</sup>, lo que indudablemente alude a la electromovilidad por su capacidad para reducir las emisiones de gases de

2 Véase la evolución normativa de las normas Euro: Directiva 91/441/CEE del Consejo, Directiva 94/12/CE, Directiva 98/69/CE, Directiva 2002/80/CE, Reglamento (CE) 715/2007, Reglamento (UE) 459/2012, Reglamento (UE) 2018/858 y Reglamento (UE) 2024/1257.

3 Véase el Libro Blanco: hoja de ruta hacia un espacio único europeo de transporte: por una política de transportes competitiva y sostenible. COM(2011) 144 final.

efecto invernadero, disminuir la dependencia de los combustibles fósiles y mejorar la calidad del aire en las ciudades.

Debemos mencionar los avances en la innovación tecnológica de los vehículos encaminada a la electromovilidad en mayor o menor medida. Es por ello que resaltamos las siguientes categorías de vehículos:

- En primer lugar, los vehículos Mild Hybrid Electric Vehicle (MHEV), con una hibridación suave a través de la incorporación de un pequeño motor eléctrico, adicional al de combustión, de apoyo al arranque y aceleración.
- En segundo lugar, los Hybrid Electric Vehicle (HEV) cuentan con un motor eléctrico que asiste al de combustión mejorando su eficiencia y que permite circular en modo eléctrico escasos kilómetros.
- En tercer lugar, el Plug-in Hybrid Electric Vehicle (PHEV), conocidos como vehículos híbridos enchufables, los cuales combinan el motor de combustión y eléctrico y permiten la circulación del vehículo de forma conjunta o de manera individual, por lo que, además de ser vehículos más eficientes, pueden circular en eléctrico decenas de kilómetros.
- Finalmente, los Battery Electric Vehicle (BEV) o vehículos cien por cien eléctricos, pues suprimen completamente el motor de combustión y su circulación se produce exclusivamente en modo eléctrico.

Hay que resaltar que los vehículos BEV y PHEV son enchufables, por lo que requieren ser cargados mediante una fuente externa de electricidad, pues, aunque el sistema de frenada regenerativa que incorporan aprovecha la energía generada durante el frenado para recargar las baterías, esta recuperación de energía no es suficiente para mantener el vehículo en funcionamiento de forma continua en modo eléctrico, pues estos vehículos son los únicos que permiten una conducción prolongada en eléctrico.

La movilidad sostenible se enmarca en la Agenda 2030<sup>4</sup> y en el Pacto Verde Europeo<sup>5</sup>. Por un lado, la Agenda 2030 representa un compromiso global para abordar los desafíos más apremiantes que enfrenta la humanidad y promover un desarrollo sostenible para todos a través de la formulación de 17 objetivos de desarrollo sostenible (ODS). Por otro lado, el Pacto Verde Europeo es una iniciativa estratégica que tiene por objetivo transformar la

---

4 Véase la Agenda 2030. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n15/291/93/pdf/n1529193.pdf>

5 Véase el Pacto Verde Europeo. COM (2019) 640 final.

economía europea en un modelo más sostenible y respetuoso con el medio ambiente, siendo su principal meta alcanzar la neutralidad climática en Europa.

La movilidad sostenible encuentra un sólido encaje en el marco de la Agenda 2030, al contribuir en diversos ODS. A continuación, se explican en mayor detalle los ODS más relevantes en relación con la movilidad sostenible.

- El ODS 3, relativo a la salud y el bienestar, busca garantizar una vida sana y promover el bienestar para todas las personas. Los vehículos que utilizan combustibles fósiles emiten gases contaminantes que tienen efectos adversos sobre la salud humana, como ya hemos apuntado anteriormente, agravándose dicha situación en aquellas zonas donde la concentración de vehículos es superior y, por ende, los niveles de calidad del aire inferiores. La movilidad sostenible reduce significativamente la exposición de la población a estas emisiones tóxicas, mejorando la salud pública y el bienestar.
- El ODS 9, vinculado a la industria, innovación e infraestructura, promueve la construcción de infraestructuras resilientes, la industrialización inclusiva y sostenible, y el fomento de la innovación. La movilidad sostenible encaja en este objetivo, ya que la transición hacia la electromovilidad no solo implica un cambio en la tecnología de propulsión, sino que requiere el desarrollo de infraestructuras adecuadas, como lo son los puntos de recarga eléctrica. Además, la inversión en innovación tecnológica es imprescindible para mejorar la eficiencia energética en la electromovilidad, incrementar la autonomía eléctrica y reducir los tiempos de recarga, haciendo de la movilidad sostenible una opción más accesible y atractiva.
- El ODS 11, enfocado en lograr que las ciudades sean más inclusivas, seguras y sostenibles. En este sentido, la movilidad sostenible mejora la calidad de vida en las áreas urbanas. La reducción del uso de vehículos de combustión interna y la adopción de sistemas de transporte más eficientes contribuyen directamente a mejorar la calidad del aire. Las ciudades sostenibles deben promover un transporte menos contaminante, logrando preservar el medio ambiente y, al mismo tiempo, crear entornos más habitables y saludables.
- El ODS 13, denominado acción por el clima y orientado en tomar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos. La movilidad sostenible es un componente clave en la lucha contra el calentamiento global, dado que el sector del transporte es una de las principales fuentes de emisiones de gases de efecto invernadero, responsables del cambio climático. La movilidad sostenible reduce

significativamente las emisiones, contribuyendo a la mitigación del cambio climático. Además, la movilidad sostenible está alineada con la necesidad de promover la eficiencia energética en el transporte, reduciendo la dependencia de los combustibles fósiles y fomentando el uso de energías renovables en la carga de vehículos BEV y PHEV.

El Pacto Verde Europeo establece como uno de sus pilares fundamentales la transformación del sector del transporte hacia una movilidad cero emisiones, alineándose con el objetivo más amplio de alcanzar la neutralidad climática para 2050. Esta meta refleja el compromiso de la UE de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en el sector transporte. La orientación hacia una movilidad cero emisiones implica que para el año 2050 solo los vehículos eléctricos y aquellos con tecnologías limpias y de cero emisiones podrán circular por las carreteras europeas. Esta transición representa un cambio radical en las políticas de transporte de la UE, que busca eliminar gradualmente los vehículos con motores de combustión interna. Este compromiso de la UE se ha visto reforzado a través del Reglamento (UE) 2023/851, que establece que a partir de 2035 solo podrán fabricarse vehículos eléctricos o con tecnologías cero emisión.

En virtud de lo expuesto, la orientación de la UE hacia la electrificación de los vehículos es más que evidente, incidiendo de forma directa en el mercado automovilístico que debe impulsar la adopción de tecnologías no contaminantes. En este sentido resulta igualmente destacable el Reglamento (UE) 2019/631, que impone a los fabricantes de automóviles importantes sanciones económicas por el exceso de emisiones medias de CO<sub>2</sub>, lo cual incide en el aumento de la producción de vehículos sostenibles y el desarrollo de tecnologías más limpias.

## **11.2. Desafíos en la transición a la movilidad sostenible**

En lo que respecta a la transición a la movilidad sostenible debemos tener presente que la principal barrera para su adopción y uso generalizado es la económica (Serrano, 2022, p. 386). La incorporación de tecnologías sostenibles en los vehículos lleva asociados costes de innovación que representan una inversión significativa para los fabricantes de automóviles. En este sentido, los fabricantes de automóviles se enfrentan a numerosos retos en cuanto a la electrificación. En primer lugar, el diseño de motores eléctricos que maximicen el rendimiento de los vehículos. En segundo lugar, el desarrollo de baterías que ofrezcan una mayor capacidad de almacenamiento y que mantengan su integridad a lo largo del tiempo. En tercer lugar, la implementación de mecanismos de seguridad en los procesos de

carga para optimizar este procedimiento sin comprometer la durabilidad de las baterías. Indudablemente, la innovación tecnológica que supone la electrificación se refleja en el incremento de los costes de producción y, por ende, en los precios de venta de este tipo de vehículos.

El precio de venta de un vehículo de combustión resulta notablemente inferior al de un vehículo sostenible orientado a la electromovilidad. Esta diferencia de precio influye en la accesibilidad a este tipo de vehículos. De este modo, muchos consumidores pueden encontrar en el precio un obstáculo, pues el elevado precio inicial supone una barrera para la adquisición de estos vehículos orientados a la electromovilidad.

Conforme a lo anterior, la barrera económica para la adquisición de vehículos electrificados tiene importantes consecuencias para la implantación y el desarrollo de la movilidad sostenible, las cuales exponemos a continuación:

- Generación de desigualdades: la diferencia de precio entre los vehículos de combustión interna y los eléctricos afecta especialmente a la población con menos recursos económicos. Esta situación crea una brecha en el acceso a tecnologías de transporte más limpias, perpetuando las desigualdades sociales y económicas. Las personas de menores ingresos a menudo no pueden permitirse un vehículo eléctrico, lo que limita sus opciones de transporte. De este modo, la barrera económica no solo afecta a la adquisición, sino que también puede afectar a la circulación, dado el establecimiento de zonas cero emisiones por la que solo pueden circular vehículos BEV y PHEV con autonomía eléctrica superior a 40 kilómetros, ya que únicamente a estos se les concede el distintivo medioambiental cero emisión<sup>6</sup>. Asimismo, las consecuencias de esta barrera económica adquieren mayor relevancia a largo plazo, pues en 2035 se establece que la fabricación de vehículos se limite a cero emisiones y en 2050 solo se permitirá la circulación de estos.
- Desaliento del consumo de vehículos electrificados: el elevado costo de adquisición de estos vehículos puede desincentivar a los consumidores a optar por esta alternativa. En consecuencia, muchos pueden verse impulsados a buscar opciones de compra más asequibles que no contribuyen a la transición hacia una movilidad sostenible orientada a la electrificación. En este sentido, la barrera económica

---

6 Véase el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos.

no solo puede perpetuar el uso de vehículos contaminantes, sino que también frena el progreso hacia la electrificación del transporte.

- Impacto en la industria automotriz: la imposición de la fabricación de vehículos eléctricos en la industria automotriz se ve afectada por la baja aceptación de estos modelos en el mercado. En este sentido, recordemos que las emisiones medias de los vehículos fabricados no deben superar determinados umbrales bajo sanciones por prima de emisión, lo que ha impulsado a los fabricantes a aumentar la producción de vehículos orientados a la cero emisión, lo que, a su vez, implica una inversión significativa en investigación, desarrollo y nuevas tecnologías. La barrera económica supone un obstáculo debido a la baja aceptación de este tipo de vehículos y la dificultad de recuperar los costes de inversión.

En definitiva, esta barrera económica pone en riesgo la implementación y desarrollo de la movilidad sostenible. La falta de accesibilidad a la electromovilidad no solo limita las opciones de transporte de los individuos, sino que también interfiere en el progreso hacia los objetivos de sostenibilidad. En este sentido, la Comisión<sup>7</sup> aprecia que la transición a la movilidad cero emisiones debe ser equitativa, justa, asequible y accesible para todos, por lo que el acceso a tecnologías de transporte más limpias debe asegurar que no se deje atrás a la población más vulnerable, pues la transición hacia la movilidad de cero emisiones no debe ser un privilegio de unos pocos. Este enfoque implica considerar incentivos económicos, resaltando el papel que juega la fiscalidad de los automóviles. Por su parte, la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética contempla los principios de la transición justa, entre los cuales destaca la necesidad de ofrecer medidas de apoyo en la transición, especialmente a los colectivos más vulnerables. La transición justa ha de implicar el acceso equitativo a los beneficios de una movilidad más limpia y sostenible.

Conforme a lo anterior, debemos tener en cuenta que el camino hacia la electromovilidad es progresivo, configurándose las Zonas de Bajas Emisiones promovidas por la Directiva 2008/50/CE como un instrumento promotor del cambio a través de la concienciación en cuanto a las limitaciones de accesibilidad a las zonas más congestionadas por el tráfico rodado y por ende con peores niveles de calidad del aire. En este sentido, debemos apuntar la necesaria proporcionalidad entre la movilidad y la protección del medio ambiente, debiendo quedar las medidas adoptadas plenamente

---

7 Véase la Estrategia de movilidad sostenible e inteligente: encauzar el transporte europeo de cara al futuro. COM(2020) 789 final.

justificadas<sup>8</sup>, apuntando que la ponderación de la proporcionalidad debe implicar que la medida adoptada sea idónea con la finalidad legítima pretendida y que no exista otra medida menos incisiva en los derechos y de eficacia similar, siendo necesario que el derecho protegido con la medida contemplada derive en mayores beneficios para el interés general que los perjuicios sobre el derecho comprometido<sup>9</sup>. Además, esta evaluación debe ir acompañada de los informes económicos pertinentes, que evalúan el coste económico asociado a la renovación de los vehículos. Es importante destacar que los vehículos más antiguos tienden a ser los más contaminantes y, presumiblemente, pertenecen a aquellos con menor capacidad económica. Esto afecta tanto a los vehículos privados como a los profesionales. Por ello, es fundamental considerar, en el marco del principio de transición justa, las situaciones de vulnerabilidad y establecer medidas de apoyo durante este proceso de transición<sup>10</sup>.

En base a lo expuesto, consideramos que la movilidad sostenible requiere de una reforma en la fiscalidad del automóvil, es decir, de los impuestos que recaen sobre la adquisición y tenencia de vehículos. De esta forma, la fiscalidad del automóvil puede servir de instrumento para gravar las externalidades producidas por el tráfico rodado, al mismo tiempo que se orienta a superar la barrera económica que supone la adquisición de vehículos electrificados. En este punto, hay que subrayar que la Comisión<sup>11</sup> ya apreciaba el poder transformador de la fiscalidad para cumplir con los compromisos medioambientales a través de una tributación orientada a la capacidad contaminante de los vehículos. En suma, la relación directa entre la imposición y la capacidad contaminante del vehículo implica que los vehículos de combustión interna más contaminantes enfrenten una mayor carga fiscal, mientras que los vehículos de cero emisiones u orientados a ello, como los BEV o PHEV, gocen de incentivos o exenciones fiscales que reduzcan su coste de adquisición y tenencia. De este modo, la reforma fiscal puede contribuir a compensar la brecha económica entre los anteriores vehículos mencionados y los tradicionales de combustión. Asimismo, el Gobierno de España<sup>12</sup> afirma la necesidad de ajustar la fiscalidad de los ve-

8 Sentencia del Tribunal Supremo, 4853/2023, de 2 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4853).

9 Sentencia del Tribunal Constitucional, 148/2021, de 14 de julio de 2021 (ECLI:ES:TC:2021:148).

10 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 8893/2024, de 17 de septiembre de 2024 (ECLI:ES:TSJM:2024:8893).

11 Véase la comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea, opciones a escala nacional y comunitaria.

12 Véanse los fundamentos y propuestas para una Estrategia Nacional de Largo Plazo. [https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia\\_Espana\\_2050.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia_Espana_2050.pdf)

hículos de manera que refleje la nueva realidad de transporte y contribuya a mitigar las externalidades producidas en el medio ambiente.

### **11.3. Aranceles comunitarios al vehículo eléctrico**

Antes de adentrarnos en la imposición que afecta a los vehículos, consideramos necesario hacer referencia al reciente Reglamento (UE) 2024/1866 relativo a la importación en la UE de los coches eléctricos provenientes de China. Este reglamento ha sido implementado en respuesta a la creciente preocupación por la competitividad del mercado europeo de automóviles eléctricos.

Los vehículos eléctricos chinos han penetrado en el mercado europeo, aumentando considerablemente su cuota de mercado en la UE. Esta situación ha suscitado diversas preocupaciones. Los vehículos eléctricos chinos han accedido al mercado con precios sensiblemente inferiores a los vehículos eléctricos producidos en la UE, lo que ha logrado atraer a consumidores interesados en estos vehículos sostenibles chinos en detrimento de los vehículos eléctricos europeos. La diferencia entre los precios de los vehículos eléctricos chinos y europeos se debe, en parte, a subsidios y políticas de apoyo implantadas en China, lo que ha creado una situación de desigualdad y podría llevar a una competencia desleal.

A su vez, la anterior distorsión supone un riesgo para la industria automotriz europea, ya que afecta gravemente a la rentabilidad de estas empresas y su continuidad a largo plazo, pues la UE concluye que la anterior situación perjudica y pone en riesgo la supervivencia de la industria automotriz europea, la cual se ha visto forzada en la transición a la movilidad sostenible a invertir en investigación, desarrollo e innovación, adaptar sus fábricas y modernizar sus procesos de producción, y que actualmente encuentra dificultades para recuperar las inversiones realizadas ante la disminución de ventas provocadas por las importaciones subvencionadas de vehículos eléctricos chinos.

En consonancia, la UE ha adoptado como medida provisional someter las importaciones chinas de vehículos eléctricos a derechos compensatorios provisionales, que se corresponderán con el importe total de las subvenciones sujetas a medidas compensatorias. Estos derechos compensatorios se han fijado en atención a las subvenciones recibidas en cada grupo de fabricantes chinos y abarcan desde el 17,4% al 37,6%, aplicable sobre el precio cif a la importación, es decir, el del coste del producto, seguro y flete.

En este punto se hace evidente la barrera económica en la adquisición de vehículos cero emisiones, pues el precitado Reglamento 2024/1866 viene a poner de manifiesto la incidencia que tienen en los costes de producción la innovación tecnológica que supone la electromovilidad, y asimismo la sensibilidad de los consumidores respecto a los precios de adquisición de los vehículos eléctricos.

#### **11.4. La imposición sobre los vehículos privados electrificados en contraste con los tradicionales de combustión**

En este epígrafe analizaremos la imposición que recae sobre los automóviles, a través de este estudio se pretende comparar los beneficios fiscales existentes que recaen en los vehículos cero emisiones u orientados a las cero emisiones, es decir, los vehículos BEV y PHEV, en contraste con los vehículos tradicionales de combustión. El análisis pretende determinar si el régimen impositivo actual favorece adecuadamente la transición hacia una movilidad sostenible y si estos incentivos son suficientes para superar la barrera económica que supone la adquisición de vehículos más limpios.

Nuestro estudio abarca varios impuestos, en concreto impuestos al consumo como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el Impuesto sobre la Producción, los Servicios e Importación (IPSI), el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), por lo que nuestra labor se enfoca en identificar y analizar las ventajas fiscales que pudieran existir en cada uno de estos impuestos, con el propósito de evaluar su contribución al fomento y aceleración de la transición hacia una movilidad sostenible.

En primer lugar, y en relación con los impuestos al consumo, debemos tener presente que en el sistema impositivo español coexisten tres impuestos al consumo, IVA, IGIC e IPSI con ámbitos territoriales diferenciados, correspondiéndoles estos con la Península y Baleares, Canarias, y Ceuta y Melilla, respectivamente. Conforme al enfoque adoptado nos corresponde analizar los tipos impositivos aplicables a los vehículos, con objeto de determinar si existen diferencias significativas que afecten a la adquisición de vehículos de cero emisiones, y evaluar si estos tributos facilitan la transición hacia una movilidad sostenible. Además, debemos resaltar que estos impuestos tienen incidencia directa en la percepción del coste de adquisición de los vehículos por parte de los consumidores, lo que puede influir notablemente en las decisiones de compra.

- En Península y Baleares, territorios IVA, la adquisición e importación de vehículos es gravada al tipo general del 21%, sin que exista un tipo impositivo inferior aplicable a los vehículos cero emisiones.
- En Canarias, territorio IGIC, los vehículos en general tributan al tipo del 9,5% si su potencia es igual o inferior a 11 caballos fiscales o al tipo del 15% si resulta superior. Sin embargo, los vehículos eléctricos, así como los híbridos eléctricos, cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido lo harán al tipo del 0%<sup>13</sup>.

Sin embargo, consideramos su redacción algo ambigua, pues si bien no hay dudas de la inclusión de vehículos BEV y PHEV, nos planteamos su posible extensión a los HEV, pues estos recordemos que también cuentan con motor eléctrico y permiten su circulación en modo eléctrico 1 o 3 kilómetros escasamente.

- En Ceuta y Melilla, territorios IPSI, los tipos impositivos aplicables son determinados por sus respectivas ordenanzas fiscales<sup>14</sup>, con lo cual el tipo impositivo aplicable a la importación de los vehículos puede variar en las Ciudades Autónomas. En Ceuta, el tipo impositivo aplicable en general a los vehículos es el 10%<sup>15</sup>, no obstante, a los vehículos eléctricos puros, es decir, a los BEV, se les concede el tipo impositivo del 5%<sup>16</sup>. En Melilla, el tipo impositivo general es del 10% para los vehículos en general, con las siguientes excepciones: los vehículos de combustión con motor gasolina inferior a 1.600 cm<sup>3</sup>, y con motor diésel inferior a 2.000 cm<sup>3</sup>, tributan al 5%; los vehículos HEV y PHEV tributan al 3%, y los BEV, al 0,5%<sup>17</sup>.

En virtud de lo expuesto, en Canarias, Ceuta y Melilla existe un tratamiento privilegiado en cuanto a la imposición indirecta que recae en los vehículos menos contaminantes, aunque la orientación de este tratamiento difiere en los anteriores territorios. En este sentido, mientras que Ceuta se orienta exclusivamente a incentivar los BEV, en Canarias y Melilla incentivan otras

---

13 Véase el artículo 59 de Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, por el que se establecen los tipos impositivos aplicables a los vehículos en el IGIC.

14 Véase el artículo 18 de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.

15 Véase el capítulo 87 del Anexo 1 Ordenanza fiscal IPSI de Ceuta. [https://www.2006.isotools.org/centros/27/gdocumental/130\\_a51\\_ci/ANEXO\\_1\\_2024.pdf](https://www.2006.isotools.org/centros/27/gdocumental/130_a51_ci/ANEXO_1_2024.pdf)

16 Véase el artículo 33 de la ordenanza fiscal IPSI de Ceuta. [https://www.2006.isotools.org/centros/27/gdocumental/130\\_a51\\_ci/4\\_ORDENANZA\\_FISCAL\\_REGULADORA\\_IPSI\\_-\\_2024\\_reformado.pdf](https://www.2006.isotools.org/centros/27/gdocumental/130_a51_ci/4_ORDENANZA_FISCAL_REGULADORA_IPSI_-_2024_reformado.pdf).

17 Véase la ordenanza fiscal del IPSI de Melilla (modalidad importación). [https://sede.melilla.es/sta/docs/GetDocumentServlet?CUD=14170053643331311710&HASH\\_CUD=ccaa50616530ca23a-7be79ab4f7b1f655d3cc855&APP\\_CODE=STA](https://sede.melilla.es/sta/docs/GetDocumentServlet?CUD=14170053643331311710&HASH_CUD=ccaa50616530ca23a-7be79ab4f7b1f655d3cc855&APP_CODE=STA)

modalidades de movilidad sostenible en contraste con la combustión. Así, estos incentivos en Melilla en mayor o menor medida aparecen orientados a la capacidad contaminante de la tipología de movilidad, mientras que en Canarias el tratamiento impositivo se establece con independencia de la tipología de la movilidad sostenible y de la mayor o menor innovación tecnológica que esta requiere.

En segundo lugar, y respecto al IEDMT<sup>18</sup> que grava la primera matriculación y sobre el que se aprecia potencial para reducir el coste de adquisición de determinados vehículos en función del menor gravamen al que se somete la matriculación. De este modo, los tipos impositivos varían en función de las emisiones de CO<sub>2</sub>, estableciéndose los siguientes tramos para los vehículos de turismo. Primer tramo, emisiones de CO<sub>2</sub> iguales o inferiores a los 120 g/km. Segundo tramo, emisiones de CO<sub>2</sub> superiores a los 120 g/km, pero inferiores a los 160 g/km. Tercer tramo, emisiones de CO<sub>2</sub> iguales o superiores a los 160 g/km, pero inferiores a los 200 g/km. Cuarto tramo, emisiones de CO<sub>2</sub> iguales o superiores a los 200 g/km.

- En Península y Baleares, el tipo impositivo aplicable al primer tramo es del 0%; al segundo es del 4,75%; al tercero, del 9,75%; y, finalmente, al cuarto, del 14,75%.
- En Canarias los anteriores tipos impositivos resultan reducidos en un 1%. Sin embargo, si el vehículo es importado a la Península o Baleares dentro del año siguiente a la matriculación, deberá de autoliquidarse e ingresarse la diferencia entre el tipo impositivo aplicable en Canarias y el que hubiera correspondido en la Península o Baleares.
- En Ceuta y Melilla, el tipo impositivo resultará del 0% independientemente de las emisiones de CO<sub>2</sub> producidas. Sin embargo, si el vehículo es importado a la Península, Baleares o Canarias en los cuatro años siguientes deberá liquidarse el impuesto al tipo impositivo correspondiente multiplicado por coeficientes correctores.

Conforme a lo anterior, no existe un tratamiento impositivo privilegiado respecto a los vehículos BEV o PHEV en relación con los tradicionales de combustión, ya que incluso en el primer tramo de emisiones (vehículos con emisiones de CO<sub>2</sub> iguales o inferiores a 120 g/km), el tipo impositivo aplicable es del 0%, tanto para vehículos electrificados como para vehículos de combustión que cumplan con dicho límite de emisiones. Si bien el IEDMT

---

18 Véase la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

incentiva de forma indirecta la adquisición de vehículos de bajas emisiones mediante la exención en el primer tramo, no distingue directamente entre tecnologías de propulsión eléctrica, híbrida y las de combustión interna.

En tercer lugar, el IVTM<sup>19</sup> grava la titularidad de los vehículos en circulación con periodicidad anual, por lo que este impuesto aparece asociado al coste de propiedad. En este sentido, la cuota a liquidar está vinculada a los caballos fiscales, de este modo, a mayores caballos fiscales mayor cuota resulta a pagar. Sin embargo, los caballos fiscales pueden resultar superiores en los vehículos cero emisiones, lo que provoca una disociación entre este impuesto y la capacidad contaminante de los vehículos (Cañal, 2019, p. 72). No obstante, se contempla la posibilidad de que las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos contemplen bonificaciones de hasta el 75% en atención a las características de los motores de los vehículos y su incidencia medioambiental, por lo que dicha bonificación puede ser establecida para cualquier sistema de electrificación e hibridación, de manera que esta posibilidad puede incentivar a los vehículos BEV y PHEV, incidiendo en el coste de propiedad a lo largo de su vida útil. Sin embargo, la anterior bonificación no está dirigida en exclusiva para los vehículos electrificados, aunque actualmente dicha bonificación se esté estableciendo con mayor incidencia para las tipologías de movilidad electrificadas, es decir, los BEV y PHEV, lo cual puede incidir en el coste de propiedad de estos vehículos a lo largo de su vida útil. Todo ello, sin perjuicio de que el régimen foral de Navarra contemple una bonificación del 50% para vehículos ECO y del 100% para los vehículos cero emisiones<sup>20</sup>, es decir, los MHEV o HEV y los PHEV o BEV respectivamente.

En consonancia con lo anterior, el IVTM prioriza la potencia fiscal al impacto medioambiental, en la medida en que no solo no aparece vinculado con la capacidad contaminante de los vehículos, sino que además en ocasiones perjudica a estos, en especial a los vehículos cero emisiones cuya potencial fiscal resulta superior. A pesar de la posibilidad de contemplar bonificaciones a estos últimos, estas bonificaciones tienen por objetivo despenalizar, que no incentivar, por lo que la actual configuración de este impuesto no promueve efectivamente la movilidad sostenible, pues el coste de propiedad de los vehículos cero emisiones con potencia fiscal elevada puede aumentar sin perjuicio de que este pueda ser compensado a través

---

19 Véase el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

20 Véase el artículo 162.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

de las bonificaciones que pudieran ser establecidas por las ordenanzas fiscales.

En cuarto lugar, el IRPF ha introducido una deducción relacionada con la adquisición de vehículos BEV y PHEV<sup>21</sup>. Esta bonificación es aplicable para la adquisición de vehículos eléctricos e híbridos enchufables con autonomía superior a 30 kilómetros y cuyos costes de adquisición no superen sin impuestos al consumo incluidos los 45.000 euros, aunque dicha cantidad se amplía a 53.000 euros para vehículos eléctricos puros de ocho y nueve plazas. En este punto, nos encontramos con que dicha bonificación no se extiende únicamente a los coches con distintivo ambiental cero emisiones, pues en el caso de los híbridos enchufables tienen tal consideración aquellos con autonomía de 40 kilómetros, mientras que la bonificación se concede a partir de los 30 kilómetros de autonomía eléctrica. Además, se establecen ciertas condiciones para la adquisición de dichos vehículos, ya que han de estar matriculados por primera vez en España, siendo la primera matriculación a nombre del sujeto pasivo<sup>22</sup>. La deducción aplicable por la adquisición de estos vehículos es del 15% sobre la base máxima de 20.000 euros, por lo que el importe máximo de la deducción es de 3.000 euros. Sin embargo, esta deducción nace con carácter temporal limitado, pues solo será aplicable por la adquisición de los mencionados vehículos entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024, debiendo estar matriculado en dicho periodo o en el siguiente periodo impositivo.

En base a lo anterior, la introducción de deducciones en el IRPF para la adquisición de vehículos eléctricos e híbridos enchufables representa un paso significativo hacia la promoción de la movilidad sostenible en España. Sin embargo, la temporalidad de esta bonificación y sus limitaciones pueden restringir su impacto a largo plazo. Para que la movilidad sostenible se consolide de manera efectiva, será fundamental ampliar estas iniciativas y garantizar que se mantengan más allá de 2024.

## 11.5. Otros incentivos fiscales a la electromovilidad

Adicionalmente, la electromovilidad requiere de carga eléctrica. Existen diferentes opciones en cuanto a la carga eléctrica de los vehículos, pero

21 Véase la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, referente a la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga.

22 Véanse las Consultas Vinculantes V0379-24, V0675-24, V1018-24, V1488-24, V1221-24 y V1400-24 de la Dirección General de Tributos.

para conseguir menos tiempo de carga es necesario optar por tecnologías de carga más avanzadas a través de cargadores de mayor potencia, siendo habitual la instalación de sistemas de carga semirrápida en los hogares. Si bien estos vehículos BEV y PHEV pueden cargarse a través de un enchufe normal, lo recomendado es realizar la carga a través de cargadores semirrápidos o *wallbox*, los cuales favorecen en la optimización de una carga inteligente más rápida. Evidentemente, la adquisición e instalación de los *wallbox* requiere de un desembolso por parte del propietario de estos vehículos y, por ende, incide en la barrera económica que caracteriza a la electromovilidad.

En este contexto, nos corresponde analizar los beneficios fiscales establecidos en el IRPF y en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) en relación con los puntos de carga. Por un lado, el IRPF<sup>23</sup> recoge una deducción del 15% por la instalación de sistemas de carga de los vehículos enchufables, siempre que la instalación se realice en la propiedad del sujeto pasivo. La base imponible estará conformada por las cantidades satisfechas por la adquisición e instalación de los sistemas de carga, descontadas las cuantías que hubieran sido subvencionadas, siendo en cualquier caso la base máxima de la deducción de 4.000 euros. Sin embargo, esta deducción también nace con periodo limitado, ya que solo resultará de aplicación en el periodo impositivo de 2024. Por otro lado, el ICIO<sup>24</sup> concede la posibilidad de que las ordenanzas fiscales establezcan una bonificación de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de carga.

Estas propuestas también inciden en la transición a la electromovilidad, pues el informe de la Comisión<sup>25</sup> aprecia que las emisiones CO<sub>2</sub> de los vehículos PHEV no eran las esperadas, resultados superiores a los valores estimados, debido a que estos vehículos no se cargan regularmente ni con la frecuencia estimada, por lo que siguen dependiendo en gran medida del motor de combustión interna, lo cual no contribuye en la cero emisión. En

---

23 Véase la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, referente a la deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga.

24 Véase los artículos 100 a 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

25 Véase el Informe de la Comisión en virtud del artículo 12, apartado 3, del Reglamento (UE) 2019/631 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la evolución de la disparidad entre las emisiones reales de CO<sub>2</sub> de los turismos y los vehículos industriales ligeros y que expone los conjuntos de datos reales anonimizados y agregados a que se refiere el artículo 12 del Reglamento de Ejecución (UE) 2021/392 de la Comisión.

este sentido, los anteriores incentivos fiscales inciden en la instalación de cargadores semirrápidos o *wallbox*, promoviendo el uso más continuo de la electricidad y reduciendo la dependencia del motor de combustión interna en los vehículos PHEV.

## 11.6. Propuestas de reforma tributaria en el avance a la movilidad sostenible

Analizada la incidencia de la tributación de los vehículos en su conjunto y la importancia de su orientación hacia una movilidad sostenible, se han sucedido diversas propuestas que inciden en la necesaria reforma tributaria sobre los vehículos. En este sentido destacamos varias de estas propuestas, las cuales exponemos a continuación.

En primer lugar, la resolución del gobierno<sup>26</sup> de proceder a una reforma en la tributación de los vehículos, en especial del IEDMT y el IVTM, con el objeto de incentivar la movilidad sostenible a través de la introducción de componentes medioambientales más restrictivos en la cuantificación de la obligación tributaria.

En segundo lugar, la fundación ecológica y desarrollo (ECODES)<sup>27</sup> incide en la reforma del IEDMT y IVTM. Por un lado, propone que el IEDMT rediseñe los tipos impositivos, exonerando solo a los vehículos BEV y añadiendo más tramos impositivos, en concreto once, en función de las emisiones CO<sub>2</sub>, los cuales penalizarían progresivamente las emisiones de CO<sub>2</sub> con tipos impositivos que abarcarían desde el 0% al 22,75%. Asimismo, incide en que la reforma de este impuesto no puede suponer una barrera o agravio para la población con rentas más bajas, por lo que se deberían de estipular ayudas, bonificaciones o exenciones para quienes no superen determinados umbrales de renta. Por otro lado, sugiere incorporar en el IVTM las emisiones de CO<sub>2</sub>, así como la contaminación acústica y la calidad del aire, aplicando coeficientes progresivos a lo largo del tiempo que multipliquen los actuales tipos de los tramos, abriendo la posibilidad de que los municipios puedan establecer estos coeficientes en atención a su grado de contaminación atmosférica y acústica.

26 Véase el plan de impulso de la cadena de valor de la industria de automoción: hacia una movilidad sostenible y conectada. [https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/transportes/Documents/2020/15062020\\_PlanAutomocion2.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/transportes/Documents/2020/15062020_PlanAutomocion2.pdf)

27 Véanse las propuestas para una reforma de los impuestos de matriculación y circulación coherente con el fomento de una movilidad sostenible y cero emisiones en España. [https://ecodes.org/imagenes/que-hacemos/01.Cambio\\_Climatico/Incidencia\\_politicas/Movilidad/Posicionamiento\\_Entidades\\_ImpuestoMatricuacion\\_ImpuestoCirculacion\\_Nov2020.pdf](https://ecodes.org/imagenes/que-hacemos/01.Cambio_Climatico/Incidencia_politicas/Movilidad/Posicionamiento_Entidades_ImpuestoMatricuacion_ImpuestoCirculacion_Nov2020.pdf)

En tercer lugar, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)<sup>28</sup> sugiere la introducción de incentivos fiscales en los vehículos eléctricos. En especial plantea la aplicación de un IVA reducido en su adquisición, así como avanzar en la orientación del IVTM hacia criterios que promuevan el uso de vehículos más sostenibles y con menores emisiones.

En cuarto lugar, el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC)<sup>29</sup>, en relación con las medidas contempladas de renovación del parque automovilístico e impulso al vehículo eléctrico, promueve como mecanismos de actuación la fiscalidad de los vehículos, en concreto del IVTM y del IEDMT, respectivamente. Por un lado, contempla la necesidad de reformar el IVTM con vinculación directa a las emisiones CO<sub>2</sub>, sirviendo de base las etiquetas medioambientales establecidas por la Dirección General de Tráfico. Por otro lado, acentúa la revisión de los umbrales de emisiones CO<sub>2</sub> del IEDMT que determinan su pago, buscando equiparar el precio entre vehículos térmicos y eléctricos.

Por último, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* también aboga por una reforma del IEDMT y del IVTM con objeto de incentivar la movilidad sostenible. Respecto al IEDMT recoge dos propuestas: la primera de ellas consistente en el aumento del número de tramos y de los tipos impositivos aplicables, con la introducción adicional de un suplemento sobre el peso del vehículo por la relación existente entre este y las emisiones esperadas. La segunda propuesta se encamina a reemplazar el gravamen *ad valorem* sobre el precio por un impuesto unitario aplicable sobre las emisiones previstas del vehículo. En relación con el IVTM, aprecia la conveniencia de sustituir el gravamen según la potencia fiscal e introducir indicadores que representen el daño medioambiental, aumentando la cuota tributaria en los vehículos más contaminantes.

En definitiva, las anteriores propuestas ahondan en la necesidad de incidir en la renovación del parque móvil e incentivar la adquisición de vehículos sostenibles, mostrando especial hincapié en el IEDMT y el IVTM con la inclusión de tramos impositivos regresivos. En este contexto, se torna evidente la necesidad de implementar reformas tributarias que no solo penalicen las altas emisiones, sino que también promuevan un modelo de movilidad más sostenible y equitativo.

---

28 Véanse las propuestas para una reforma fiscal. <https://www.aedafes/Plataforma/Propuestas%20para%20una%20reforma%20fiscal%20REV.pdf>

29 Véase el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030. [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-5106](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-5106).

## 11.7. Conclusiones

El análisis sobre la imposición que afecta a los vehículos eléctricos, en contraste con los vehículos tradicionales de combustión, refleja que la estructura impositiva actual no distingue adecuadamente entre ambos. A pesar de existir incentivos fiscales, estos resultan insuficientes y no están claramente definidos para fomentar de manera efectiva la transición hacia una movilidad más limpia, pues no logran cubrir las diferencias entre la movilidad sostenible y tradicional. En este sentido, para la transición hacia un parque automovilístico más limpio es fundamental implementar reformas fiscales que no solo penalicen las altas emisiones, sino que también promuevan la adopción de tecnologías limpias y contribuyan a superar la barrera económica de los vehículos electrificados, es decir, la imposición debe avanzar en el sentido de que no solo penalice las prácticas contaminantes, sino que también recompense a quienes eligen alternativas más limpias.

La preocupación medioambiental que se desprende de la contaminación derivada del tráfico rodado y la incidencia que representa la fiscalidad en la transición hacia una movilidad sostenible ha motivado, en gran medida, las propuestas de reforma fiscal que se han sucedido, las cuales inciden en especial, aunque no únicamente, en el IEDMT e IVTM, buscando establecer un marco que incentive la adquisición de vehículos en atención a la tecnología de innovación que incorpora y la capacidad contaminante de estos. Sin embargo, a pesar de apreciarse la gran necesidad de reformar la tributación que afecta a la adquisición y propiedad de los vehículos con objeto de favorecer a los vehículos electrificados, aún no ha sucedido la demandada reforma, lo que genera un vacío que obstaculiza el avance hacia una movilidad más limpia y su aceptación generalizada por los consumidores.

Conforme a lo anterior, apreciamos que la tributación que afecta a los vehículos se orienta a la reducción de las emisiones, no así a la electromovilidad, en tanto en cuanto no encuentra en la mayoría de las ocasiones un tratamiento diferenciado ni suficientemente ventajoso en términos fiscales frente a los vehículos de combustión interna. La estructura actual se centra en la penalización por las emisiones, pero no fomenta de manera suficiente la adopción de vehículos electrificados.

## 11.8. Bibliografía

Agencia Europea de Medio Ambiente (2023, agosto). *Ya es hora de cambiar de marcha en el sector del transporte*. <https://www.eea.europa.eu/es/senales/senales-2022/articulos/ya-es-hora-de-cambiar>

Asociación Española de Asesores Fiscales (2021). *Propuestas para una reforma fiscal*. <https://www.aedaf.es/Plataforma/Propuestas%20para%20una%20reforma%20fiscal%20REV.pdf>

Candil, J. (2010). Peculiaridades de la Industria española de automoción y planes de actuación del gobierno relacionados con el sector. *Economía Industrial*, 376, 13-20.

Cañal, F. J. (2019). El IVTM no desincentiva la contaminación atmosférica. *Tributos locales*, 138, 59-76.

Comisión Europea (2011). *Libro Blanco. Hoja de ruta hacia un espacio único europeo de transporte: por una política de transportes competitiva y sostenible*. COM(2011) 144 final.

Comisión Europea (2020). Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Estrategia de movilidad sostenible e inteligente: encauzar el transporte europeo de cara al futuro. COM(2020) 789 final.

Comité de Personas Expertas (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea opciones a escala nacional y comunitaria. COM (2002) 431.

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones (2019). El Pacto Verde Europeo. COM (2019) 640 final.

Fundación Ecología y Desarrollo (2020). *Propuestas para una reforma de los impuestos de matriculación y circulación coherente con el fomento de una movilidad sostenible y cero emisiones en España*. [https://ecodes.org/images/que-hacemos/01.Cambio\\_Climatico/Incidencia\\_politicas/Movili-](https://ecodes.org/images/que-hacemos/01.Cambio_Climatico/Incidencia_politicas/Movili-)

dad/Posicionamiento\_Entidades\_ImpuestoMatricuacion\_ImpuestoCirculacion\_Nov2020.pdf

Gobierno de España (2020). Plan de impulso de la cadena de valor de la industria de automoción: hacia una movilidad sostenible y conectada. [https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/transportes/Documents/2020/15062020\\_PlanAutomocion2.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/transportes/Documents/2020/15062020_PlanAutomocion2.pdf)

Gobierno de España (2021). *España 2050, fundamentos y propuestas para una Estrategia Nacional de Largo Plazo*. [https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia\\_Espana\\_2050.pdf](https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Documents/2021/200521-Estrategia_Espana_2050.pdf)

Informe de la Comisión en virtud del artículo 12, apartado 3, del Reglamento (UE) 2019/631 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la evolución de la disparidad entre las emisiones reales de CO<sub>2</sub> de los turismos y los vehículos industriales ligeros y que expone los conjuntos de datos reales anonimizados y agregados a que se refiere el artículo 12 del Reglamento de Ejecución (UE) 2021/392 de la Comisión {SWD(2024) 59 final}. COM (2024)122 final.

Naciones Unidas (2015). *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n15/291/93/pdf/n1529193.pdf>.

Resolución de 25 de marzo de 2021, conjunta de la Dirección General de Política Energética y Minas y de la Oficina Española de Cambio Climático, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 16 de marzo de 2021, por el que se adopta la versión final del Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030. *Boletín Oficial del Estado*, 77, de 31 de marzo de 2021.

Serrano, M. (2022). La promoción del vehículo eléctrico. En J. F. Alenza García y L. Mellado Ruiz, *Estudios sobre cambio climático y transición energética: Estudios conmemorativos del XXV aniversario del acceso a la cátedra del profesor Íñigo del Guayo Castiella* (pp. 383-408). Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales.

## **Anexo**

Consulta Vinculante V0379-24 de la Dirección General de Tributos.

Consulta Vinculante V0675-24 de la Dirección General de Tributos.

Consulta Vinculante V1018-24 de la Dirección General de Tributos.

Consulta Vinculante V1221-24 de la Dirección General de Tributos.

Consulta Vinculante V1400-24 de la Dirección General de Tributos.

Consulta Vinculante V1488-24 de la Dirección General de Tributos.

Sentencia del Tribunal Constitucional, 148/2021, de 14 de julio de 2021, ECLI:ES:TC:2021:148

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 8893/2024, de 17 de septiembre de 2024, ECLI:ES:TSJM:2024:8893.

Sentencia del Tribunal Supremo, 4853/2023, de 2 de noviembre de 2023, ECLI:ES:TS:2023:4853



# Externalidades y fiscalidad de la energía eólica marina en España a la luz de la Agenda 2030

María Luisa Fernández de Soto Blass

## 12.1. Los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030

La Asamblea General de la ONU<sup>1</sup> adoptó el 25 de septiembre de 2015 «La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible» (a partir de ahora, Agenda 2030) (Naciones Unidas, 2015).

La Agenda 2030 plantea 17 objetivos de desarrollo sostenible (a partir de ahora, ODS) con 169 metas con carácter integrado e indivisible que abarcan las esferas económica, social, política y medioambiental (Naciones Unidas, 2023).

---

1 Este texto se enmarca en los siguientes proyectos: 1) investigadora principal del Proyecto de Innovación Docente Aplicada de la Universidad Internacional de La Rioja PIDA 2526\_050; «La aplicación de la Inteligencia Artificial a las asignaturas de la Facultad de Derecho de UNIR. Acrónimo: EDUCAIA-Educación en Derecho e Inteligencia Artificial»; 2) investigadora del Proyecto Propio de Investigación de la Universidad Internacional de La Rioja. PP-2024-18, «Postdemocracia y polaridad política. Estudio del impacto de la polaridad política en jóvenes universitarios de España y sus repercusiones»; 3) investigadora del Proyecto propio de Investigación UNIR 2022: «La adaptación normativa para la neutralidad climática. Caso de estudio: el nuevo régimen jurídico para la energía eólica marina en España (BLUE ENERGY)», Referencia B0036, del Programa de Financiación de proyectos propios de investigación UNIR 2022-2024; 4) estancia de investigación realizada en la Universidad de Sapienza, Università di Sapienza, Facoltà di Giurisprudenza Roma, Italia: «The application of Artificial Intelligence in Financial and Tax Law»; 5) fruto del Grupo de Investigación de la Universidad Internacional de La Rioja: «Derecho, Sostenibilidad y Nuevas Tecnologías» (DESONT).

Los 17 ODS pretenden erradicar la pobreza y el hambre, conseguir la seguridad alimentaria; una vida sana, una educación de calidad, la igualdad de género; el acceso al agua y la energía; el crecimiento económico sostenido; adoptar medidas urgentes contra el cambio climático; lograr la paz y facilitar el acceso a la justicia (*ibid.*).

### Figura 12.1

Objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030



Fuente: Naciones Unidas (2025).

## 12.2. Externalidades y fiscalidad medioambiental para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030

El Consejo Económico y Social Europeo estableció su Dictamen 548 el 11 de diciembre de 2019 sobre «Fiscalidad/inversión privada y los objetivos de desarrollo sostenible — Cooperación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas» (Comité Económico y Social Europeo, 2019a). Dicho dictamen sostiene que las políticas fiscales son muy importantes para cumplir los ODS, ya que establecen el entorno económico para la inversión pública y privada, el empleo y la innovación y proporcionan ingresos a los Estados para financiar el gasto público.

La actuación de las Administraciones públicas va en consonancia con el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible en el uso de la inteligencia artificial (ODS 11). Las políticas fiscales medioambientales pueden usarse para adoptar medidas para la utilización responsable de recursos naturales y combatir el cambio climático (ODS 13), conservar los ecosistemas oceánicos, marítimos y terrestres (ODS 14 y 15). Al afectar a las estructuras de tarificación de los insumos, la política fiscal puede utilizarse para fomentar una energía asequible, segura, sostenible, moderna y no conta-

minante (ODS 7) y garantizar consumo de recursos naturales y producción responsable recursos naturales comunes (ODS 12) (Comité Económico y Social Europeo, 2019b).

Los impuestos medioambientales tratan de corregir las externalidades negativas que hemos examinado en el epígrafe anterior. Los efectos contaminantes pueden trasladar los costes del daño medioambiental a las empresas de parques eólicos, a la sociedad civil y a las empresas en el proceso, y los marcos normativos armonizarán los incentivos del sector privado con los objetivos públicos.

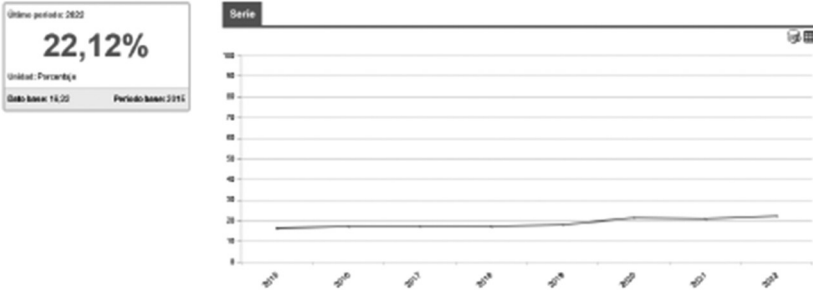
La fiscalidad produce externalidades positivas como la reducción de tributos y la creación de incentivos fiscales, y efectos negativos con la creación de nuevos tributos (Cobos, 2021).

El sistema fiscal español recoge instrumentos para facilitar a las empresas, entre las que se encuentran los parques eólicos marinos, la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS) como, por ejemplo, los incentivos fiscales a las entidades sin fines lucrativos y al mecenazgo, la prohibición de la deducción fiscal de gastos contrarios al derecho, la deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados, las deducciones por inversiones en actividades I+D+I relacionadas con el medio ambiente, todos ellos incluidos en el impuesto sobre sociedades. Ingresos del impuesto sobre sociedades necesarios para la investigación y desarrollo, la educación y la asistencia sanitaria.

El Ministerio de Derechos Sociales, Consumo y Agenda 2030 establece una Estrategia de Desarrollo Sostenible (Ministerio de Derechos Sociales, Consumo y Agenda 2030, 2025). Así, el Instituto Nacional de Estadística publica Indicadores de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Meta 7.2. De aquí a 2030, hay que aumentar considerablemente la proporción de energía renovable en el conjunto de fuentes energéticas.

### Figura 12.2

Indicador 7.2.1. Proporción de la energía renovable en el consumo final total de energía



Fuente: MTED (2024) (INE, 2023).

## 12.3. La Ordenación del Espacio Marítimo y el Dominio Público Marítimo Terrestre español

La Política Marítima Integrada de la Unión Europea promueve el crecimiento azul y constituye una herramienta de la ordenación del espacio marítimo en el marco comunitario. La Ordenación del Espacio Marítimo (OEM) es el proceso en que las autoridades competentes organizan la actuación humana en las zonas marinas para alcanzar objetivos ecológicos, económicos y sociales (Fernández de Soto, 2024a).

El Dominio Público Marítimo Terrestre (DPMT) es la única categoría de bienes de dominio público estatal español directamente individualizada por la propia Constitución española de 1978 que no está en manos del legislador ordinario (MITECO-IDEA, 2023). La Constitución española señala que la zona marítimo-terrestre, las playas, las aguas interiores, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental son bienes del Dominio Público Marítimo Terrestre y la Ley de Costas precisa estos conceptos.

El artículo 132.2 de la Constitución española de 1978 establece que son bienes de dominio público estatal los que determine la ley, y en todo caso, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental.

La Constitución española de 1978 otorga al Estado, en su artículo 149.1.20 y 23, la competencia exclusiva sobre legislación básica sobre espacio marítimo y protección del medio ambiente.

El artículo 31 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, establece que cualquier ocupación del Dominio Público Marítimo Terrestre debe contar con el correspondiente título habilitante: autorización, concesión, adscripción o reserva, en función del tipo de uso y titular.

El artículo 37.3 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, y el artículo 80 del Reglamento General de Costas regulan el registro de usos de dominio público marítimo-terrestre.

La Directiva 2008/56/CE, o Directiva Marco sobre la Estrategia Marina (DMEM), tiene como fin último lograr o mantener el buen estado ambiental del medio marino. La Directiva Marco sobre la Estrategia Marina se traspuso a la normativa española a través de la Ley 41/2010, de 29 de diciembre, de Protección del Medio Marino, que estableció la obligación de elaborar y aplicar cinco estrategias marinas, una para cada una de las cinco demarcaciones marinas establecidas.

La Directiva 2014/89/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, por la que se establece un marco para la ordenación del espacio marítimo, fue transpuesta al derecho español a través del Real Decreto 363/2017, de 8 de abril, por el que se establece un marco para la ordenación del espacio marítimo, incluyendo la obligación para España de elaborar un plan de ordenación del espacio marítimo para cada una de las cinco demarcaciones marinas (DM) españolas (MITECO-IDEA, 2025): DM noratlántico, DM sudatlántica, DM del Estrecho y Alborán, DM levantino-balear y DM canaria (MITECO-IDEA, 2021) (Lloret *et al.*, 2022).

Este Real Decreto 363/2017 regula el contenido de los Planes de Ordenación del Espacio Marítimo (POEM) de forma que establecerán la distribución espacial y temporal, existente y futura y sus usos y actividades (Rodríguez-Chaves, 2022, p. 186).

El establecimiento de las Demarcaciones Marinas en España lleva aparejada la distribución de la futura localización de los Parques Eólicos Marinos en aguas territoriales españolas y sus implicaciones legales y fiscales.

El 11 de diciembre de 2019, la Comisión Europea adoptó una Comunicación sobre el Pacto Verde Europeo (Parlamento Europeo, 2022). El Pacto Verde Europeo es un ámbito de acción prioritario de la Comisión Von der Leyen y

su ejecución requerirá un aumento importante de la utilización de fuentes de energía limpias, fiables y renovables (European Commission, 2023).

La Comisión Europea también adoptó una Comunicación sobre una estrategia de la Unión Europea para aprovechar el potencial de la energía renovable marina para un futuro climáticamente neutro el 19 de noviembre de 2020. La estrategia de la Unión Europea iba acompañada de un documento de trabajo de los servicios de la Comisión Europea para orientar reglamentariamente los acuerdos del mercado de la electricidad de los proyectos híbridos de energías renovables marinas que combinan generación e interconexión. La Estrategia de la Unión Europea sobre las Energías Renovables Marinas quiere alcanzar el objetivo de la Unión Europea de neutralidad climática desde el presente al 2050. Dicha estrategia propone aumentar la capacidad de producción de energía eólica marina de Europa de su nivel actual de 12 GW a, como mínimo, 60 GW para 2030 y 300 GW para 2050. La Comisión Europea pretende complementarla con 40 GW de energía oceánica y otras tecnologías emergentes, como las energías eólica y solar flotantes, de ahora al 2050 (Comisión Europea, 2020a).

La Comisión Europea presentó también el Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el Estado de la Unión de la Energía 2022, el 18 de octubre de 2022 (Comisión Europea, 2022). El informe sobre el estado de la Unión de la Energía examina los últimos avances políticos y describe los progresos realizados a nivel de la Unión Europea para conseguir los objetivos de la Unión de la Energía, incluidos los objetivos de la Unión para 2030 en materia de energía y clima.

La Comisión Europea está estudiando modificar la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. La directiva revisada garantizará la imposición de los diferentes productos energéticos que reflejen las repercusiones en el medio ambiente para que las empresas escojan opciones más ecológicas. Las normas revisadas contribuirán al alcance de objetivos climáticos y fomentarán la transición a una energía más limpia, una industria más sostenible y respetuosa con el medio ambiente, en la que se encuentra la energía eólica marina. Se ampliarán la base imponible para incluir más productos y se eliminarán algunas de las exenciones y reducciones actuales. Los tipos impositivos mínimos deberán basarse en el contenido energético y desempeños reales de combustibles y electricidad y no en su volumen. No se distinguirán entre tipos de uso de combustibles y electricidad (Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea, 2023).

## 12.4. El concepto de energía eólica marina

La energía eólica es una fuente de energía renovable, limpia, que se obtiene a partir de la fuerza del viento en alta mar por no existir barreras a través de un aerogenerador que transforma la energía cinética de las corrientes de aire en energía eléctrica (Iberdrola, 2025a). El proceso de extracción se realiza a través del rotor, que transforma la energía cinética en energía mecánica, y del generador, que transforma dicha energía mecánica en eléctrica.

El viento se genera porque la radiación solar no incide por igual en toda la superficie de la Tierra y en esas zonas en las que el aire pesa menos tiende a ascender generando áreas de bajas presiones; en cambio, en las más frías el aire desciende y pesa más creando áreas de altas presiones. La diferencia entre presiones hace que el aire se mueva y se origine el viento, un elemento tan poderoso que puede utilizarse para generar energía.

La energía de origen marino, denominada «energía azul», es una de las palancas para la transformación energética a medio y largo plazo a nivel nacional, europeo y global, a la vez que una oportunidad industrial, económica y social para España (MINECO, 2021). Supone una energía renovable, eficiente y clave para la transición energética y la descarbonización de la economía (Iberdrola, 2023). Para la instauración de los parques eólicos marinos se desarrollan megaestructuras sobre el lecho marino con las últimas innovaciones técnicas.

Las energías renovables marinas son fuentes abundantes, naturales y limpias. Las tecnologías utilizadas para su explotación son (Comisión Europea, 2019):

1. La energía eólica marina fija instalada de 12 GW en la Unión Europea (Iberdrola, 2023).
2. La energía eólica marina flotante instalada de 40 MW en la Unión Europea.
3. Las tecnologías de energía oceánica, como los dispositivos undimotrices y mareomotrices instaladas de 13 MW en la Unión.
4. Otras tecnologías, como los biocarburantes a partir de algas (biodiésel, biogás y bioetanol), las instalaciones fotovoltaicas flotantes y la energía maremotérmica, en fase inicial de desarrollo.

## 12.5. El impacto del sector eólico marino en la economía

La energía eólica marina promueve un impulso de la economía (AEE y Deloitte, 2023), pues se estima que durante el periodo 2025-2050 la contribución sectorial de la energía eólica marina ascenderá a 49.607 millones de euros, de los cuales 40.874 millones de euros será la contribución de los agentes que desarrollan actividad en el sector, lo que supone un impacto directo, y 8.733 millones de euros derivados del efecto arrastre que tendría esta industria en el resto de la economía española, lo que supone un impacto indirecto.

El Gobierno de España aprobó la Hoja de Ruta para el desarrollo de la Eólica Marina y de las Energías del Mar, en la que plantea un objetivo de entre 1 y 3 gigavatios (GW) de eólica flotante en 2030, con lo que España podría aportar hasta un 40% de la meta europea (7 GW al final de la década), y hasta 60 megavatios (MW) de energías del mar (como las de las olas o las mareas) en fase precomercial (Martos, 2002).

La dificultad del despliegue de la eólica marina en España está en que las aguas de la plataforma continental de la península ibérica son muy profundas. Esto impide el anclaje de la base al lecho marino, como ocurre en el mar del Norte. En concreto, en la modalidad con cimentación fija, los aerogeneradores van anclados al fondo marino, y se utiliza para profundidades de hasta 50-60 metros. En cambio, la flotante está compuesta por una plataforma anclada al fondo marino por unas catenarias o tensores, aumentando la profundidad donde se pueden instalar los parques eólicos marinos. Esto permitiría a España instalar eólica marina en su plataforma continental, en la modalidad flotante, ya que permite expandir los límites geográficos de las zonas marinas aprovechables y llegar a profundidades de hasta 1.000 metros, multiplicando las áreas de desarrollo potencial en las costas españolas.

Hasta 2022, se han presentado en España 15 proyectos de eólica marina presentados a consulta pública. La gallega Greenalia ha proyectado cinco parques en el sureste de Gran Canaria: Gofio, Dunas, Mojo, Guanche y Cardón, que juntos inyectarían a la red 250 MW de energía. La inversión oscilaría entre 800 y 950 millones de euros.

## 12.6. Las externalidades de la energía eólica marina

### 12.6.1. Concepto y tipos de externalidades

Las externalidades son decisiones de agentes económicos, productores o consumidores, que afectan al bienestar, con beneficios o costes, de otros agentes económicos distintos de sus productores o consumidores, sin que la interdependencia tenga reflejo en los precios de mercado (Fernández de Soto, 2012, p. 75).

Las externalidades se clasifican en (Albi *et al.*, 2010, p. 78):

- a. Externalidades positivas o economías externas: cuando la actuación de agente económico aumenta el bienestar de los agentes receptores.
- b. Externalidades negativas o deseconomías externas: cuando la actuación de un agente económico disminuye el bienestar de otros agentes económicos.
- c. Externalidades de producción: cuando la actuación de agente económico productor aumenta o disminuye el bienestar de los agentes receptores. Pueden ser positivas o negativas.
- d. Externalidades de consumo: cuando la actuación de agente económico aumenta o disminuye el bienestar de los agentes receptores consumidores. Pueden ser positivas o negativas.

### 12.6.2. Externalidades positivas o economías externas de la energía eólica marina

La energía eólica marina es una clase de energía limpia, renovable, no fósil, inagotable y no contaminante, lo que constituye una externalidad positiva. La energía eólica marina reduce las emisiones de gases de efecto invernadero, ayudando a la mitigación del cambio climático (Fernández de Soto, 2023a, pp. 403-406).

Las empresas eólicas terrestres evitaron la emisión de 270 millones de toneladas de CO<sub>2</sub> y 31,7 millones de toneladas de CO<sub>2</sub> en el período 2012-2021. Ahorraron al sistema eléctrico 4.296 millones de euros (1.588,9 millones de euros en 2021). Se espera que la eólica marina tenga aun un mayor resultado en la reducción de emisiones. Los defensores del recurso eólico marino dicen que el impacto visual y acústico es muy pequeño al situarse

en altamar, por lo que aprovechan superficies muy extensas y cientos de megavatios de capacidad instalada (Iberdrola, 2025b).

El recurso eólico marino es el doble que el recurso eólico terrestre. El flujo de viento en el mar tiene mayor fuerza, velocidad y constancia. No existen barreras ni obstáculos en las cercanías de un parque eólico marino, por lo que producirá más energía que un parque eólico terrestre.

Los parques eólicos marinos tienen un mayor potencial de crecimiento que los terrestres dada la escasez de suelo. Se cree que la capacidad de instalación marina anual podrá superar la terrestre en el 2030 llegando a suministrar el 14% de la demanda de electricidad de la Unión Europea. Asimismo, garantizan la generación de energía renovable en mercados con una alta densidad poblacional o extensión terrestre muy limitada. Los parques eólicos marinos son un gran recurso para países como Reino Unido, Japón o Dinamarca, que cuentan con una reducida extensión geográfica.

Otra de las externalidades positivas lo constituye la facilidad del transporte marítimo, que ha hecho posible que en el mar los aerogeneradores alcancen potencias unitarias y tamaños mucho mayores que en tierra (Miller, 2022).

En relación con la industria pesquera, los parques eólicos marinos conservan la flora y fauna por la prohibición de pesca por razón de seguridad. Así se crean arrecifes artificiales, se asientan mejillones, acuden focas, como el caso de Dinamarca. Por otra parte, la energía eólica marina tendrá un impacto sobre la economía española, como el crecimiento en el PIB y en el analizado en el epígrafe IV que suponen una externalidad positiva.

Por otra parte, el *Libro Blanco de la Industria Eólica Marina en España* (AEE y Deloitte, 2022) estima una aportación directa del sector al PIB de 6.116 millones de euros para el periodo 2025-2030, considerando un escenario en el que un 75% de las actividades se desarrollen en el país. Adicionalmente, se sumarían 1.860 millones de euros relativos a las actividades de operación y mantenimiento de los parques, construcción de buques, etc. (AEE y Deloitte, 2022).

El sector eólico terrestre español da empleo a 32.087 personas: 16.814 empleos directos y 15.273 empleos indirectos, y que el incremento en empleo respecto al año anterior fue de un 15%. Para la eólica marina, se estima que para el número de empleos anuales equivalentes para los años 2025-2050, crecerá progresivamente, generando 7.500 empleos anuales para el perío-

do 2025-2030 y llegando hasta los 17.500 anuales para el lustro 2045-2050 (*ibid.*).

La instalación de los parques eólicos marinos conllevaría la industrialización e innovación tecnológica de las regiones locales y la consiguiente creación de puestos de trabajo para la instalación, desarrollo, mantenimiento de los parques eólicos marinos en zonas terrestres alrededor (*ibid.*). Fomentarán también los viajes de turismo investigador de las plataformas.

Los Estados tienen un mecanismo que potencian las externalidades positivas como la financiación de la investigación en I+D+i, y el otorgamiento de subvenciones a las empresas eólicas marinas por la creación de energías renovables.

La capacidad instalada acumulada de energía eólica marina en la UE ascendió a 12 GW en 2019. Está previsto alcanzar los 300 GW de capacidad de energía eólica marina en la UE en 2050. La energía eólica marina ha aprovechado los avances en la energía eólica terrestre, especialmente referidos a las economías de escala, como la evolución de los materiales y componentes comunes de los parques eólicos y la innovación de la tecnología comola energía eólica marina flotante y los nuevos materiales y componentes y la disminución de costes.

La energía eólica marina tiene más capacidad energética que la terrestre. La media de las turbinas ha aumentado, pasando de 3,7 MW (2015) a 6,3 MW (2018), y a 13 MW en 2022, gracias a las inversiones en I+D+i. Asimismo, es importante conocer que casi el 90% de la financiación de la I+i en la UE destinada a la energía eólica proviene del sector privado (Comisión Europea, 2020a, p. 16).

### 12.6.3. Las externalidades negativas o deseconomías externas de la energía eólica marina

La contaminación visual paisajística constituye la principal externalidad negativa derivada de la instalación de aerogeneradores. Entendiendo como tal la alteración del medio ambiente y la degradación del paisaje por la mala ubicación de los elementos visuales, los aerogeneradores, no acordes con el medio ambiente con efecto nocivo en los seres vivos (Casas Agudo, 2013, p. 55) o la presencia de torres y líneas de alta tensión que vierten la red eléctrica de producción (García Novoa, 2010, p. 50). Lo que podría provocar la disminución del turismo internacional y nacional dependiendo de la cercanía o lejanía a la costa de los aerogeneradores.

La Ley 1/1995, de 2 de enero, de Protección Ambiental fija como protección ambiental la fauna, la flora, el aire, el suelo, subsuelo y paisaje (Barrena, 2011, p. 148). La Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2007 (RJ 2007/3431) reconoció el paisaje como objeto de protección jurídica al considerarlo como un «bien colectivo o común cuya protección incumbe primordialmente a los poderes públicos y cuya lesión dará lugar a las sanciones que legalmente se establezcan, pero no a las indemnizaciones a favor de personas naturales o jurídicas determinadas».

Asimismo, debemos resaltar otra externalidad negativa como la contaminación acústica por el ruido provocado por los aerogeneradores. Cada Estado tiene fijada los niveles sonoros máximos permitidos y el tipo de horario.

También podría considerarse la existencia de incidencias negativas sobre la fauna, como las colisiones de las aves con los aerogeneradores, los desplazamientos de la fauna de su hábitat natural por el ruido.

Otra de las externalidades negativas sería la prohibición de pesca en las cercanías de los parques eólicos marinos por cuestiones de seguridad, por lo que se reduce el ámbito pesquero permitido con el consiguiente incremento del precio de los costes en combustibles, provisiones y salarios por los desplazamientos de las empresas pesqueras a lugares más alejados de las costas españolas.

Por otra parte, los investigadores de la Asociación Eólica Marina comentan el alto coste de producción de la energía eólica marina frente a la producción de otras energías, como la nuclear, y la dificultad de aprovechamiento y almacenamiento de la energía eléctrica producida por la eólica marina (AEE y Spanish Wind Energy Association, 2025; Iberdrola, 2023).

Los Estados adoptan medidas para controlar y reducir las externalidades negativas creando tributos y cánones, como analizaremos en el siguiente apartado, para las empresas más contaminantes, fomentando el uso de energías renovables como la eólica marina frente a otras energías, instaurando procesos productivos sostenibles, implantando una normativa reguladora de la actividad de creación de energía renovable como los planes de ordenación del espacio marítimo, regulando el funcionamiento de los parques eólicos marinos y estableciendo programas de educación y concienciación social.

## **12.7. La tributación de la energía eólica marina**

### **12.7.1. Competencias estatales, autonómicas y locales**

El artículo 132.2 CE establece que son bienes de dominio público estatal la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental y los que determine la ley. Por tanto, la regulación del espacio marítimo corresponde claramente al Estado.

El artículo 31 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, dice que los usos que tengan especiales circunstancias de intensidad, peligrosidad, rentabilidad, la ejecución de obras e instalaciones conllevarán la existencia de reserva, adscripción, autorización y concesión, estarán sujetos a la Ley de Costas u otras normas. Por tanto, la instalación de parques eólicos marinos se someterá a la Ley de Costas.

Según el art. 149.22 CE, el Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una comunidad autónoma, y la autorización de las instalaciones eléctricas cuando su aprovechamiento afecte a otra comunidad o el transporte de energía salga de su ámbito territorial.

El art. 149.23 CE también dice que el Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación básica sobre protección del medio ambiente, aunque las comunidades autónomas pueden establecer normas adicionales de protección.

El art. 133 CE recoge que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley y que las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Por tanto, el poder tributario originario reside en el Estado y el derivado en las comunidades autónomas y corporaciones locales (Carpizo Bergareche, 2019, p. 122).

El art. 1.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas establece el poder tributario de las comunidades autónomas. Así, las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las leyes y sus respectivos Estatutos.

El art. 105.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local establece el poder financiero de las corporaciones locales. Así, las Haciendas locales se nutren, además de tributos propios y de las participaciones reconocidas en los del Estado y en los de las comunidades autónomas, de aquellos otros recursos que prevea la ley.

Los ayuntamientos establecen impuestos obligatorios, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e impuestos potestativos como el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios.

En el establecimiento de nuevos tributos: impuestos, tasas, contribuciones especiales, será necesaria la regulación por ley según el principio de reserva de ley recogido en la Constitución española. La entrada en operación de los parques eólicos marinos en España está prevista para el año 2030. Por tanto, entendemos que mientras tanto se aplicará la normativa estatal fiscal al ámbito marino. La normativa fiscal autonómica y local se aplicará al ámbito terrestre en aquellos elementos instalados en tierra necesarios para el funcionamiento de los parques eólicos marinos.

Los impuestos estatales aplicados a las empresas eólicas españolas que tributan por la energía eólica terrestre son perfectamente trasladables a la energía eólica marina. Las comunidades autónomas con costa solicitan el gravamen de los elementos de los parques eólicos marinos establecidos en tierra, lo que pronostica un impuesto eólico marino estatal semejante al canon existente en las comunidades autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha y en el impuesto existente en Castilla y León.

## 12.7.2. La fiscalidad medioambiental energética

La fiscalidad medioambiental constituye un medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente (Herrera, 2000) y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural (Fernández de Soto, 2005).

Las directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente aprobadas por la Comisión Europea el 1 de abril de 2008 (*DOCE C 82/2*, de 1 de abril) definen el impuesto ambiental como aquel cuya «base imponible específica tiene un efecto negativo claro sobre el medio ambiente o cuyo objetivo es la imposición de determinados bienes, servicios

o actividades, de tal modo que los costes ambientales puedan ser incluidos en su precio y/o de tal modo que los productores y los consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas con el medio ambiente» (Comisión Europea, 2008).

Las externalidades negativas de la capacidad contaminante, que son vinculadas a un hecho, comportamiento o actividad, constituyen un elemento estructural del tributo ambiental siguiendo la definición de impuesto ambiental establecida por la Comisión Europea, y configura instrumentos fiscales retributivos y no contributivos (Casas Agudo, 2013, p. 58).

La Agencia Europea del Medio Ambiente propicia los tributos ambientales asociados a la actividad de transformación contaminante, a las emisiones contaminantes o al uso o consumo de energía, complementados con deducciones, bonificaciones y subvenciones a las actividades que menos contaminan para paliar las externalidades negativas descritas en apartados anteriores (Fernández de Soto, 2005).

Los principios constitucionales que rigen en la fiscalidad medioambiental son: principio de reserva de ley, coordinación con la Hacienda estatal en caso de impuestos autonómicos y locales, prohibición de doble imposición, capacidad económica, quien contamina paga, seguridad jurídica, igualdad tributaria (Gómez Porras, 2012, p. 3) y principio de no confiscatoriedad.

Un informe de la OCDE señaló la existencia de 81 gravámenes con objetivos, directos o indirectos, de naturaleza ambiental (Gago y Labandeira, 2002, p. 15). Encontramos impuestos medioambientales en la Unión Europea como el impuesto sobre energía alemán creado por ley de 15 de junio de 2006 y el impuesto británico sobre el cambio climático que hacen referencia a las energías renovables.

En España, los productos petrolíferos y la electricidad soportan unos impuestos estatales especiales que incrementan de forma apreciable su precio, aunque no puedan ser considerados imposiciones medioambientales propiamente dichas (AEAT, 2025), como se aprecia en la figura 12.3. También soportan el Impuesto sobre el Valor Añadido. A nivel autonómico, algunas CC. AA. han diseñado sus impuestos ambientales (Fernández López, 2010, p. 4).

Existiría una posible desmedida proliferación de impuestos medioambientales en las distintas comunidades autónomas que vulnerarían el principio de igualdad y seguridad jurídica recogidos en el art. 9 CE y con intención

recaudatoria más que reparadora del medio ambiente inspirada en el principio «quien contamina paga» (Fernández de Soto, 2006).

Los gravámenes medioambientales, como los impuestos y cánones eólicos, autonómicos, y que gravan elementos patrimoniales relacionados con el daño ambiental o la producción de electricidad y sus instalaciones, no han sido capaces de alterar el comportamiento de los agentes contaminantes. Por lo que no habría un vínculo entre las bases impositivas de dichos impuestos y el daño ambiental de difícil cuantificación como el impacto visual, acústico o paisajístico de los parques eólicos marinos, entre otros. Resultaría contradictoria la calificación de contaminantes a los parques eólicos marinos cuando se trata de energías renovables fomentadas por la Unión Europea (Carpizo Bergareche, 2019, p. 23).

Los cánones eólicos de las comunidades autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha gravan el daño medioambiental causado por la instalación de aerogeneradores en los parques eólicos. En la comunidad autónoma de Castilla y León gravan el daño ambiental por la generación de impactos visuales y ambientales. En las comunidades autónomas de Extremadura o Valencia suponen la no sujeción o exención de la actividad de producción de energía eólica dentro del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente debido a que no generan daños medioambientales. Por tanto, existiría una contradicción entre el hecho imponible de distintas comunidades autónomas en la calificación del daño ambiental, por lo que profetizamos un impuesto eólico marino inspirado en estos cánones eólicos existentes en las comunidades autónomas.

Observaríamos que existen otros tributos medioambientales que gravan la producción y el transporte de energía que contraviene la LOFCA, por lo que supone una ruptura de la unidad de mercado debido a las diferencias entre las comunidades autónomas.

### 12.7.3. La carga fiscal de las empresas eólicas

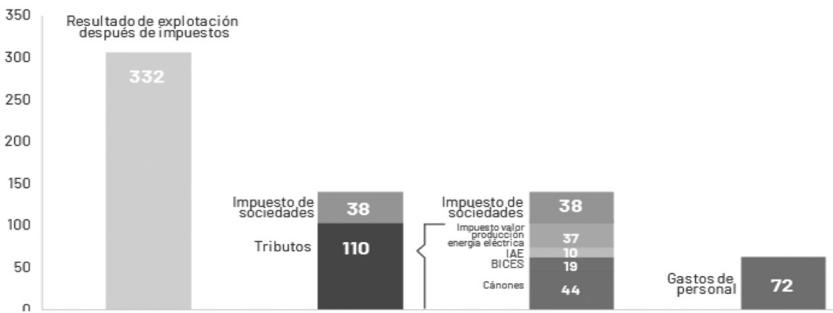
La Asociación Empresarial Eólica emitió un Informe sobre el Libro Blanco sobre Energía Eólica Marina donde recoge la carga fiscal que soporta en España (Leal, 2022). Dicha asociación señala que las empresas eólicas establecidas en España pagaron 736 millones de euros en tributos en 2021 y 475 millones de euros en 2020. Por tanto, ha habido un incremento de imposición fiscal del 54% en un año. Las empresas eólicas españolas pagaron cerca de 5.404 millones de euros en los últimos once años.

La Asociación Empresarial Eólica (2022) analizó el caso real de un generador eólico en 2020. Así la figura 12.3 muestra que, por cada 1.000 euros de ingreso de un generador eólico, incurrió en 417 euros en gastos corrientes (sin incluir tributos) y amortizaciones; 332 euros se generan como resultado neto después de los impuestos; 148 euros se dedicaron a pagos de tributos: 37 euros el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía (suspendido en 2021), 38 euros el Impuesto sobre Sociedades, 10 euros en el Impuesto sobre Actividades Económicas, 19 euros sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Características Especiales y 44 euros de cánones eólicos, y hay que sumarle las tasas autonómicas y locales (AEE y Deloitte, 2022).

Galicia aplica una tasa del 4% sobre la inversión tras obtención de la autorización administrativa del parque eólico, aunque no se ejecute el proyecto, lo que supone un incremento de recaudación (REVE, 2012).

**Figura 12.3**

Comparativa, para un caso de productor eólico, entre el resultado neto después de impuestos, los impuestos y tributos satisfechos, y los gastos incurridos de personal



Fuente: AEE (2022).

La figura 12.3 explica también que la cuantía de impuestos pagados: 148 euros es el doble que la partida de gastos de personal: 72 euros. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y los cánones (81 euros) superan a la remuneración del personal: 72 euros. Así, por cada 1.000 euros de ingresos se generan 332 euros de excedente después impuestos y 148 euros deben dedicarse a impuestos y tributos. La energía eólica soporta una carga fiscal muy alta si se compara con el margen que genera.

El Real Decreto Ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad establece un mecanismo de minoración en la retribución que perciben las centrales eólicas situadas en territorio peninsular, con potencia superior a los 10 MW, y que no estén acogidas a marco retributivo regulado ni sean adjudicatarias en alguna de las subastas de energías renovables celebradas, bien porque hayan superado su vida útil regulatoria o bien porque se trate de instalaciones nuevas que vayan «a mercado» (proyectos *merchant*).

La minoración afecta y prorroga la suspensión temporal del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) durante 2021, 2022 y 2023 que entró en vigor con el Real Decreto Ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua.

## 12.8. Inteligencia artificial en la fiscalidad medioambiental

La digitalización de la economía promueve el crecimiento económico mundial, la inversión y el comercio transfronterizos y permite que las autoridades fiscales recopilen información eficientemente y los contribuyentes tengan un mejor servicio electrónico (Comité Económico y Social, 2022).

Se plantea el origen de los ingresos y distribución de beneficios. Los servicios digitales se prestan a distancia, sin atender al lugar de consumo o destino (Fernández de Soto, 2025a). Habrá que fijar los derechos tributarios entre el país de origen, sede de la empresa multinacional digitalizada y el destino del servicio (Fernández de Soto, 2025b), como se establece en el IVA español en la Fiscalidad del comercio electrónico (Comité Económico y Social, 2022).

Las políticas fiscales de la economía digitalizada deberían promover el crecimiento económico, la inversión y el comercio transfronterizos. El crecimiento de las empresas digitalizadas (De Nova, 2012) implica desarrollar una metodología que vincule y asigne los beneficios para determinar los derechos tributarios entre el país de destino y el país de la sede de la empresa multinacional digitalizada parecida al IVA (Jiménez, 2015).

La Inteligencia Artificial es un instrumento de canalización de programas informáticos de control de funcionamiento de los parques eólicos y la lu-

cha contra el fraude fiscal de las empresas, entre ellas, los parques eólicos marinos<sup>2</sup>.

La aplicación de la inteligencia artificial en el medio ambiente tratará de resolver la problemática social relacionada con el mal uso de las nuevas tecnologías en los parques eólicos marinos.

## 12.9. Conclusiones

*Primera.* La Asamblea General de la ONU adoptó el 25 de septiembre de 2015 «La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible». La Agenda 2030 plantea 17 Objetivos con 169 metas de carácter integrado e indivisible que abarcan las esferas económica, social y ambiental.

Los 17 ODS pretenden poner fin a la pobreza en el mundo, erradicar el hambre y lograr la seguridad alimentaria; garantizar una vida sana y una educación de calidad; lograr la igualdad de género; asegurar el acceso al agua y la energía; promover el crecimiento económico sostenido; adoptar medidas urgentes contra el cambio climático; promover la paz y facilitar el acceso a la justicia.

*Segunda.* El Consejo Económico y Social Europeo estableció en su Dictamen el 11 de diciembre de 2019 sobre «Fiscalidad / inversión privada y los objetivos de desarrollo sostenible — Cooperación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas» que las políticas fiscales son fundamentales para cumplir los ODS, ya que fijan el entorno económico en el que se realizan la inversión, el empleo y la innovación y suministran ingresos al Estado para financiar el gasto público.

*Tercera.* La actuación de las Administraciones públicas va en consonancia con los objetivos de desarrollo sostenible (ODS 11) en el uso de la inteligencia artificial, (ODS 3) la garantía del acceso a una energía asequible, segura, sostenible, moderna y no contaminante (ODS7), la necesidad de adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos (ODS 13).

*Cuarta.* La fiscalidad produce efectos fiscales positivos con la reducción de tributos y la creación de incentivos fiscales y efectos negativos con la creación de nuevos tributos.

---

2 M. L. Fernández de Soto Blass (2023c).

El sistema fiscal español recoge instrumentos que facilitan a las empresas, como los parques eólicos marinos, la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible (ODS), entre los que se encuentran los incentivos fiscales a las entidades sin fines lucrativos y al mecenazgo, la prohibición de la deducción fiscal de gastos contrarios al derecho, la deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados, las deducciones por inversiones en actividades I+D+I relacionados con el medio ambiente, todos ellos incluidos en el Impuesto sobre Sociedades.

*Quinta.* La Directiva 2014/89/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, por la que se establece un marco para la ordenación del espacio marítimo fue transpuesta al derecho español a través del Real Decreto 363/2017, de 8 de abril, por el que se establece un marco para la ordenación del espacio marítimo, incluyendo la obligación para España de elaborar un plan de ordenación del espacio marítimo para cada una de las cinco demarcaciones marinas (DM) españolas: DM noratlántica, DM sudatlántica, DM del Estrecho y Alborán, DM levantino-balear y DM canaria.

El establecimiento de las demarcaciones marinas en España lleva aparejada la distribución de la futura localización de los parques eólicos marinos en aguas territoriales españolas y sus implicaciones legales y fiscales.

*Sexta.* La Estrategia de la Unión Europea sobre las Energías Renovables Marinas quiere alcanzar el objetivo de la Unión Europea de neutralidad climática desde el presente al 2050. Dicha estrategia propone aumentar la capacidad de producción de energía eólica marina de Europa de su nivel actual de 12 GW a, como mínimo, 60 GW para 2030 y 300 GW para 2050. La Comisión Europea pretende complementarla con 40 GW de energía oceánica y otras tecnologías emergentes, como las energías eólica y solar flotantes, de ahora al 2050.

*Séptima.* La Comisión Europea está estudiando modificar la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. La Directiva revisada garantizará la imposición de los diferentes productos energéticos que reflejen las repercusiones en el medio ambiente para que las empresas escojan opciones más ecológicas. Se ampliarán las bases imponibles para incluir más productos y se eliminarán algunas de las exenciones y reducciones actuales. Los tipos impositivos mínimos deberán basarse en el contenido energético y desempeños reales de combustibles y electricidad y no en su volumen. No se distinguirán entre tipos de uso de combustibles y electricidad.

*Octava.* La energía eólica marina produce externalidades positivas y negativas. Encontramos externalidades positivas, como su consideración de fuente de energía limpia, no fósil, renovable, inagotable, no contaminante. En relación con la industria pesquera, los parques eólicos marinos conservan la flora y fauna por la prohibición de pesca por razón de seguridad.

Los Estados tienen un mecanismo que potencian las externalidades positivas como la financiación de la investigación en I+D, I+i, y el otorgamiento de subvenciones a las empresas eólicas marinas por la creación de energías renovables.

También existen externalidades negativas, como la contaminación visual paisajística y acústica derivada de la instalación de aerogeneradores. La prohibición de pesca en las cercanías de los parques eólicos marinos por cuestiones de seguridad reduce el ámbito pesquero permitido con el consiguiente incremento del precio de los costes en combustibles, provisiones, salarios por los desplazamientos de las empresas pesqueras a lugares más alejados de las costas españolas. Otra externalidad negativa lo constituye la disminución del turismo internacional y nacional dependiendo de la cercanía o lejanía a la costa de los aerogeneradores.

Los Estados adoptan medidas para controlar y reducir las externalidades negativas creando tributos y cánones, para las empresas más contaminantes, fomentando el uso de energías renovables como la eólica marina frente a otras energías, instaurando procesos productivos sostenibles, implantando una normativa reguladora de la actividad de creación de energía renovable como los planes de ordenación del espacio marítimo, regulando el funcionamiento de los parques eólicos marinos y estableciendo programas de educación y concienciación social.

*Novena.* El sector eólico español comunica que por cada 1.000 euros de ingreso de un generador eólico, 332 euros se generan como resultado neto después de los impuestos. Los tributos suponen 148 euros: 37 euros el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía (suspendido en 2021, 2022 y 2023), 37 euros el Impuesto de Sociedades, 10 euros sobre el Impuesto de Actividades Económicas, 19 euros sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Características Especiales y 44 euros de cánones eólicos, y hay que sumar las tasas autonómicas y locales.

*Décima.* La Ley 8/2009 establece que la instalación de aerogeneradores supone servidumbres, cargas para el entorno, el medio natural, el paisaje y el hábitat en el que se encuentran. También suponen un impacto visual por la

existencia de los aerogeneradores y las infraestructuras como los caminos de acceso y las líneas de evacuación.

*Décimo primera.* La alteración ambiental de los perfiles de los horizontes, que supone una externalidad negativa, debe ser reparada por una compensación en las zonas donde están implantados los parques eólicos. Este resarcimiento se consigue con un tributo medioambiental llamado «canon eólico», que consiste en una prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, que sigue el principio de «quien contamina paga» basado en el art. 191.2 TFUE. Este tributo ambiental es un instrumento de internalización de los costes sociales y ambientales que estimula la incorporación de las nuevas tecnologías en los aerogeneradores. Así, la mayor potencia unitaria de estas repotenciaciones conllevaría a una reducción de su número y protegería el medio ambiente, de acuerdo con el art. 45.2 de la Constitución española.

*Décimo segunda.* La fiscalidad medioambiental constituye un medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural.

*Décimo tercera.* La inteligencia artificial supone un instrumento de canalización de programas informáticos de control de funcionamiento de los parques eólicos y la lucha contra el fraude fiscal de las empresas, entre ellas, los parques eólicos marinos.

La aplicación de la inteligencia artificial en el medio ambiente tratará de resolver la problemática social relacionada con el mal uso de las nuevas tecnologías en los parques eólicos marinos.

## 12.10. Bibliografía

AEAT (2025). *Informe de impuestos especiales*. Madrid: AEAT. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/estadisticas-impuesto/informe-impuestos-especiales.html>

AEE (2025). *La eólica en España*. <https://aeeolica.org/sobre-la-eolica/la-eolica-en-espana/>

AEE y Deloitte (2022). *Libro Blanco de la Marina Industrial Eólica* (pp. 1-111). Madrid: Deloitte. [https://aeeolica.org/wp-content/uploads/2022/08/AF\\_AEE-Libro-Blanco-DIG-2.pdf](https://aeeolica.org/wp-content/uploads/2022/08/AF_AEE-Libro-Blanco-DIG-2.pdf)

AEE y Spanish Wind Energy Association (2021). *Estudio macroeconómico del impacto del sector eólico en España*. <https://aeeolica.org/estudio-macro-economico-del-impacto-del-sector-eolico-en-espana-datos-2021/>

AEE y Spanish Wind Energy Association (2022). *La eólica en España*. [https://aeeolica.org/wp-content/uploads/2022/08/AF\\_AEE-Libro-Blanco-DIG-2.pdf](https://aeeolica.org/wp-content/uploads/2022/08/AF_AEE-Libro-Blanco-DIG-2.pdf)

Albi Ibáñez, E. *et al.* (2010). *El porqué de la intervención pública*. En *Economía Pública I*. Barcelona: Ariel Economía.

Barrena Medina, A. M. (2011). *Energía, sostenibilidad y paisaje*. En E. Basco Hedo *et al.*, *Estudios sobre Parques Eólicos*. Pamplona: Aranzadi-Thomson Reuters.

Carpizo Bergareche, J. (2019a). La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones. *Estudios sobre la Economía Española*, 2019/2. FEDEA.

Carpizo Bergareche, J. (2019b). La fiscalidad energética autonómica y local: problemática y posibles soluciones. *Presupuesto y Gasto Público*, 97/2019. Madrid: Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos-Instituto de Estudios Fiscales.

Casas Agudo, D. (2013). Fiscalidad y energías renovables. Especial problemática de la energía eólica. *Crónica Tributaria*, 146/2013, 45-84.

Comisión Europea (2008). *Las directrices comunitarias sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente*, 2008 (DOCE C 82/2, de 1 de abril).

Comisión Europea (2019). *Preguntas y respuestas: estrategia sobre las energías renovables marinas*. file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Preguntas\_y\_respuestas\_Estrategia\_sobre\_las\_Energ\_as\_Renovables\_Marinas-1.pdf

Comisión Europea (2020a). *Impulsar las energías renovables marinas para conseguir una Europa climáticamente neutra*. file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Impulsar\_las\_energ\_as\_renovables\_marinas\_para\_conseguir\_una\_Europa\_clim\_ticamente\_neutra.pdf

Comisión Europea (2020b). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la situación de la competitividad de las energías limpias*. Bruselas, 14.10.20. COM (2020) 953 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0953&from=EN>.

Comisión Europea (2022). *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Estado de la Unión de la Energía 2022 de conformidad con el Reglamento (UE) 2018/1999 sobre la gobernanza de la Unión de la Energía y de la acción por el clima*. Bruselas, 18.10.22. COM (2022) 547 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022DC0547&from=EN>.

Comité Económico y Social Europeo (2019). *Dictamen sobre «la fiscalidad de la economía digitalizada»* (DO C353 DE 18.10.2019, 17). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018IE2781>

Comité Económico y Social Europeo (2019). *Dictamen nº 548 Pleno del CESEM, 11-12-2019-12-12-2019, sobre «fiscalidad/inversión privada y los Objetivos de Desarrollo Sostenible — Cooperación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en cuestiones de tributación de las Naciones Unidas»*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IE1193>

Comité Económico y Social Europeo (2022). *Dictamen sobre «fiscalidad digital»*. ECO/58726.01.2022. <https://www.ccoo.es/01f422aca57d158bf-87500d1dcde3cff0000001.pdf>

Consejo Europeo y Consejo de la Unión Europea (2025). *Infografía - objetivo 55: Cómo tiene previsto la UE revisar la fiscalidad de la energía*. <https://www.consilium.europa.eu/es/infographics/fit-for-55-energy-taxation/>

De Nova Labián, A. (2012). *Marco jurídico del comercio electrónico y marketing online para la empresa 2.0* (p. 17). Ediciones Experiencia.

European Commission (2023). *Energy taxation. The impact of taxation on energy prices for EU industry and household*. [https://energy.ec.europa.eu/topics/markets-and-consumers/energy-taxation\\_en](https://energy.ec.europa.eu/topics/markets-and-consumers/energy-taxation_en)

Fernández de Soto Blass, M. L. (2005). Green House Gas Emissions Trading Scheme and their fiscal implications. *The Journal of American Academy of Business*, 8, 1.

Fernández de Soto Blass, M. L. (2006). Incentivos fiscales para la protección del medio ambiente en los impuestos propios de las Haciendas Locales. *Tributos Locales*.

Fernández de Soto Blass, M. L. (2012). *Economía del Sector Público. Fórmulas, esquemas, resúmenes y gráficas* (p. 75). Madrid: Dykinson.

Fernández de Soto Blass, M. L. (2023a). Fiscalidad de la energía eólica marina en España. En A. A. Olivares (Dir.), *Derecho y Economía Azul. Desafíos para su implementación* (pp. 403-406). Pamplona: Aranzadi. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15113151>

Fernández de Soto Blass, M. L. (2023b). La aplicación de la inteligencia artificial en la Agencia Tributaria. En M. Marcos Cardona *et al.* (Dir.), *I Congreso Internacional: El fraude fiscal en un entorno de digitalización* (pp. 43-55). Murcia: Laborum. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15112852>

Fernández de Soto Blass, M. L. (2023c). La lucha contra el fraude fiscal desde el punto de vista de la inteligencia artificial. En A. Pita Grandal *et al.* (Dir.), *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información* (pp. 225-277). Pamplona: Aranzadi. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15115915>.

Fernández de Soto Blass, M. L. (2024a). Externalidades y fiscalidad de la energía eólica marina en España a la luz de la Agenda 2030. Ponencia presentada en el Congreso Internacional: Fiscalidad y ODS: retos ambientales y demográficos, celebrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, 24 y 25 de octubre de 2024.

Fernández de Soto Blass, M. L. (2024b). La fiscalidad agraria indirecta española con especial atención al IVA e ITPYAJD. En A. Cubero Truyo *et al.* (Dir.), *Fiscalidad agraria. Referencia a las medidas de apoyo a los jóvenes agricultores* (pp. 205-241). Pamplona: Aranzadi. <https://doi.org/10.5281/zenodo.15116055>.

Fernández de Soto Blass, M. L. (2025a). La utilización de la inteligencia artificial en el Derecho Financiero y Tributario. En L. Torbio Barnández *et al.*, *La necesaria atención a la conciencia fiscal de la juventud en el Derecho Financiero y Tributario* (pp. 403-424). Pamplona: Aranzadi.

Fernández de Soto Blass, M. L. (2025b). Obligaciones formales de las plataformas digitales en la Directiva 2021/514 (DAC 7), Directiva (UE) 2023/2026 (DAC 8) en el Impuesto sobre Servicios Digitales y el uso de la inteligencia artificial para evitar el fraude fiscal. En F. A. García Prats *et al.* (Dir.), *Gobernanza tributaria mundial* (pp. 91-121). Pamplona: Aranzadi.

Fernández López, R. I. (2010). Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables. *Quince-na Fiscal*, Aranzadi, 22/2010.

Gago Rodríguez, A. *et al.* (2002). Introducción: fiscalidad, energía y medio ambiente. En A. Gago Rodríguez *et al.*, *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España* (p. 15). Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.

Gómez Porras, T. A. (2012). *Cánones eólicos en España: su regulación jurídica y conformidad al Derecho español*. Madrid: Instituto de Estudios Latinoamericanos, Universidad de Alcalá.

Herrera Molina, P. M. (2000). *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons.

Iberdrola (2025a). *¿Qué es la energía eólica, cómo se transforma en electricidad y cuáles son sus ventajas?* Iberdrola. <https://www.iberdrola.com/sostenibilidad/energia-eolica>

Iberdrola (2025b). *¿Sabes cómo funcionan los parques eólicos marinos?* file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Preguntas\_y\_respuestas\_Estrategia\_sobre\_las\_Energias\_Renovables\_Marinas.pdf.

Instituto Nacional de Estadística (2023a). *Indicadores de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible*. <https://www.ine.es/dyngs/ODS/es/index.htm>

Instituto Nacional de Estadística (2023b). *Indicadores de la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible. ODS 7 garantizar el acceso a una energía asequible, fiable, sostenible y moderna para todos indicador 7.2.1. Proporción de la energía renovable en el consumo final total de energía energía asequible y no contaminante. subindicador 7.2.1.1. proporción de energías renovables en el consumo final bruto de energía, 2023*. <https://www.ine.es/dyngs/ODS/es/indicador.htm?id=4881>.

Jiménez Vargas, P. J. (2023). *Comercio electrónico y economía digital: fiscalidad, retos y desafíos* (p. 172). Pamplona: Aranzadi.

Leal, J. (2022). Hacienda recauda de las empresas eólicas un 54% más en impuestos en tan solo un año. *The Objective*, 5-12-2022. <https://theobjective.com/economia/2022-12-05/hacienda-recauda-54-mas/>

Lloret, J. (2022). *Unravelling the ecological impacts of large-scale offshore wind farms in the Mediterranean sea. Science of the total environment*, 824, 1-121. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0048969722008956>.

Martos, A. (2022). La industria eólica marina prevé una aportación al PIB de 9.580 millones para 2025-2030. *The Objective*, 28-10-22. <https://theobjective.com/economia/2022-10-28/eolica-marina-aportacion-pib/>

Miller, I. (2025). *Cinco ventajas de la eólica marina sobre la terrestre*. *ENERGYHUB.ES*, 2025. <http://www.energyhub.es/texto-diario/mostrar/3428776/cinco-ventajas-eolica-marina-sobre-terrestre>.

Ministerio de Derechos Sociales, Consumo y Agenda 2030 (2025). *Estrategia de desarrollo sostenible*. <https://www.mdsocialesa2030.gob.es/agenda2030/index.htm>

MITECO-IDEA (2021). *Hoja de ruta eólica marina y energías del mar en España. Marco estratégico de energía y clima* (pp. 1-124). MITECO-IDEA. [https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/prensa/211210hreolicamarinayenergiasdelmarenespana\\_tcm30-533945.pdf](https://www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/prensa/211210hreolicamarinayenergiasdelmarenespana_tcm30-533945.pdf)

MITECO-IDEA (2025). *Gestión del dominio público marítimo terrestre*. MITECO-IDEA. <https://www.miteco.gob.es/es/costas/temas/procedimientos-gestion-dominio-publico-maritimo-terrestre.html>

Naciones Unidas (2015). *La Asamblea General adopta la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible*. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/>. 25 de septiembre de 2015.

Naciones Unidas (2025a). Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Edición especial, 2023. [https://unstats.un.org/sdgs/report/2023/The-Sustainable-Development-Goals-Report-2023\\_Spanish.pdf?\\_gl=1\\*1epp1va\\*\\_ga\\*MTc5MTE0ODMyOS4xNzMwNzUyODg5\\*\\_ga\\_TK9BQL5X7Z\\*MTczMDc2MDM1OS4yLjEuMTczMDc2MDQxNC4wLjAuMA](https://unstats.un.org/sdgs/report/2023/The-Sustainable-Development-Goals-Report-2023_Spanish.pdf?_gl=1*1epp1va*_ga*MTc5MTE0ODMyOS4xNzMwNzUyODg5*_ga_TK9BQL5X7Z*MTczMDc2MDM1OS4yLjEuMTczMDc2MDQxNC4wLjAuMA)

Naciones Unidas (2025b). Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Desarrollo Sostenible, 2025. <https://sdgs.un.org/es>.

REVE (2012). *La energía eólica paga impuestos a todas las Administraciones*. REVE, 19-9-2012. <https://www.evwind.com/2012/09/19/la-energia-eolica-paga-impuestos-a-todas-las-administraciones/>

Rodríguez-Chaves Mimbrero, B. (2022). La articulación entre las estrategias marinas y los Planes de Ordenación del Espacio Marítimo. El caso espacial del sector de la acuicultura. En B. Rodríguez-Chaves Mimbrero

(Dir.), *Planificación del espacio marino* (pp. 186 y ss.). Madrid: RDU Editores, Universidad Autónoma de Madrid, Agencia Estatal de Investigación.

# Panorama de la fiscalidad medioambiental en Francia

Bruno Trescher

## 13.1. Introducción

**E**l objeto de mi intervención es proporcionar una visión general de la fiscalidad medioambiental francesa. A menudo se alaba a Francia por su inventiva fiscal y su capacidad para aumentar los impuestos, pero hay que decir que el panorama es mucho más sombrío cuando se trata de la fiscalidad medioambiental y energética.

A pesar de sus halagüeñas apariencias, la fiscalidad medioambiental presenta importantes deficiencias. En el breve recorrido que nos disponemos a presentar, encontramos tanto signos relativamente positivos como negativos o decepcionantes.

## 13.2. Una fiscalidad medioambiental deficitaria pero en línea con la media europea

Los impuestos medioambientales están en línea con la media europea, representan alrededor del 2,2% del PIB y ascienden a unos 63.000 millones de euros.

Desde 2020, el presupuesto del Estado incluye un componente ecológico. Cada año, como anexo al proyecto de Ley de Finanzas, el Gobierno publica un informe, el Presupuesto Verde, en el que se enumeran todos los gastos que tienen un impacto positivo o negativo en el medio ambiente. Desde la aparición de este presupuesto verde se ha producido un claro incremento del gasto en planificación ecológica, que ha aumentado en 7.000 millones de euros hasta alcanzar los 39.700 millones de gastos considerados de impacto favorable para el medio ambiente.

### 13.2.1. Análisis desde la perspectiva de las cifras

Hay impuestos vinculados al medio ambiente o a la energía que ofrecen una alta rentabilidad. Entre ellos figuran impuestos generales sobre actividades contaminantes (1.318.000.000 euros) o el impuesto sobre el consumo interior neto de productos energéticos (16.432.978.472 euros).

Sin embargo, estas cifras deben ser relativizadas y contextualizadas.

Aunque el conjunto de los impuestos medioambientales supera los 60.000 millones de euros, apenas equivale al impuesto de sociedades y es muy inferior al impuesto sobre la renta (90.700 millones de euros) o al impuesto sobre el valor añadido (96.300 millones de euros).

En cuanto al muy rentable impuesto sobre el consumo interno de productos energéticos, también podemos relacionarlo con la fiscalidad medioambiental<sup>1</sup>. De hecho, es el digno heredero de un impuesto interno sobre el petróleo creado en 1928, en una época en que se desconocían las consideraciones ecológicas.

Es más, mientras que los gastos del Estado que repercuten favorablemente en el medio ambiente se acercan a los 40.000 millones, los ingresos medioambientales asignados al presupuesto del Estado han alcanzado un

---

<sup>1</sup> Ahora llamada Fracción aplicada en Francia continental a los productos energéticos distintos del gas natural y el carbón.

techo de 26.000 millones. Esto significa que la fiscalidad medioambiental del Estado es claramente insuficiente para financiar la transición energética del Estado.

Por último, hay que reconocer la existencia de una multitud de exacciones muy poco rentables o incluso contraproducentes.

Por ejemplo, podemos cuestionarnos sobre la pertinencia de las dos tasas locales y departamentales sobre los remotes mecánicos, que apenas reportan 60 millones de euros a las arcas públicas<sup>2</sup>.

Otro ejemplo igualmente cuestionable es el del impuesto sobre el transporte marítimo de pasajeros a zonas protegidas —*La taxe sur les passagers maritimes embarqués à destination d'espaces naturels protégés* (TPM)<sup>3</sup>—, que supone apenas 4 millones de euros. Lo mismo ocurre con los 4 millones de euros del impuesto sobre las motos acuáticas (es decir, las motos de agua y los «hors bords»).

Por último, la tasa de inscripción para el examen de la licencia de caza, que aporta aproximadamente 1 millón de euros.

Todo esto complica el sistema fiscal y es muy poco eficiente. Pero a veces estos impuestos poco rentables son incluso antiproductivos. En un momento en que Francia quiere promover las energías renovables, y la eólica en particular, implanta un impuesto a tanto alzado sobre las turbinas eólicas y mareomotrices, que solo reporta 50 millones de euros. No es mucho, pero basta para disuadir a algunos inversores.

Además de estas cifras, hay que fijarse en los aspectos cualitativos.

### 13.2.2. Un sistema fiscal incongruente basado en una multitud de impuestos

Una vez analizadas las cifras, es necesario analizar el fondo de las medidas tributarias. Si nos atenemos a la nomenclatura de Eurostat, según la cual la «fiscalidad medioambiental» se compone de cuatro tipos de impuestos:

---

2 Creada con un propósito medioambiental debido a la situación de los municipios de montaña, que se caracteriza por el estancamiento o la disminución de sus recursos como consecuencia del cambio demográfico y el aumento de sus costes, sobre todo en materia medioambiental (Hugot, Le Marchand y Moulin, 2017).

3 El impuesto sobre los pasajeros marítimos que viajan a zonas naturales protegidas (TPM) se añade al precio del billete, desembarquen o no los pasajeros en la zona protegida, y lo recaudan los transportistas, que lo repercuten a sus clientes (AA. VV., 2014).

impuestos sobre la energía, impuestos sobre el transporte, impuestos sobre la contaminación e impuestos sobre los recursos, vemos que existen casi 70 impuestos medioambientales. Esto está muy lejos del «sistema fiscal medioambiental unificado» que reclama Claude Dao en su notable libro.

En su informe de 27 de marzo de 2024 sobre el papel de la fiscalidad en la política energética y climática francesa<sup>4</sup>, el Tribunal de Cuentas identificó una de las causas de esta extrema diversidad. Se trata de la ausencia de una definición precisa de la fiscalidad energética, a menudo asociada a la fiscalidad medioambiental. En cuanto a esta última, se refiere simplemente a todos los impuestos cuya base imponible es desfavorable para el medio ambiente.

Ciertamente, el Ministerio responsable de la transición ecológica afirma que el objetivo de la fiscalidad medioambiental, a través de la señal de precio que proporciona a los consumidores, es fomentar el consumo de productos que tengan un menor impacto en el medio ambiente, pero también promover la sobriedad energética.

Y del mismo modo, la introducción del «presupuesto verde» a partir del PLF 2021 permitirá identificar los impuestos dedicados a la «fiscalidad medioambiental».

Sin embargo, el Tribunal de Cuentas observa que esta mejora significativa de la información pública no es suficiente y que persiste la impresión de vaguedad, sobre todo porque no existe una armonización de las definiciones francesas, europeas e internacionales. Por el contrario, el «presupuesto verde» que elabora esta lista de recursos públicos medioambientales reivindica una metodología que difiere del Reglamento UE 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas del medio ambiente, que define un «impuesto medioambiental».

Los recursos públicos medioambientales están constituidos por exacciones establecidas por las autoridades públicas, uno o varios de cuyos parámetros (métodos de cálculo, ámbito de los contribuyentes o productos o servicios afectados) se refieren específicamente a uno o algunos de los elementos vinculados directamente a uno de los siguientes ámbitos, se-

---

4 «La place de la fiscalité de l'énergie dans la politique énergétique et climatique française», Observations définitives, ref. S2024-0646: [https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2024-09/20240906-S2024-0646-Place-fiscalite-energie-dans-politique-energetique-et-climatique-francaise\\_0.pdf](https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2024-09/20240906-S2024-0646-Place-fiscalite-energie-dans-politique-energetique-et-climatique-francaise_0.pdf)

leccionados en función de los evidentes problemas medioambientales que plantean: la energía, los transportes, los recursos naturales (incluido el suelo), los productos liberados en el medio ambiente y el impacto de las construcciones humanas en el suelo.

Por consiguiente, el hecho de que un impuesto tenga en cuenta cuestiones medioambientales no prejuzga su utilización, en aplicación del principio de universalidad presupuestaria.

Además, el carácter «medioambiental» de un tributo no excluye la persecución de otros objetivos o cuestiones (por ejemplo, el mantenimiento de la red nacional de carreteras financiada en particular por los ingresos de la *taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* (TICPE) (Mazauric, 2023).

Los importes recaudados por el tributo no deben influir en la evaluación de su impacto medioambiental. Por ejemplo: el impuesto de incentivo a la incorporación de biocarburantes tiene un rendimiento cero si todos los operadores incorporan energías renovables en los carburantes al nivel fijado por el impuesto.

Y, por último, el carácter «medioambiental» de un tributo no prejuzga el impacto real de los impuestos calificados de medioambientales sobre el medio ambiente, ya que estos impuestos pueden tener a veces un vínculo tenue con el medio ambiente, por ejemplo, la *contribution tarifaire d'acheminement* que financia la Caisse nationale de retraite des industries électriques et gazières (Viessant, 2023). En consecuencia, la clasificación como recurso medioambiental no prejuzga el impacto real de la tasa de la que se deriva sobre el medio ambiente, que puede ser neutro, positivo, negativo o incluso ambivalente.

El propio «presupuesto verde» pone de manifiesto esta dificultad para identificar la fiscalidad medioambiental francesa:

- ¿Puede calificarse de recurso medioambiental la tasa sobre la aviación civil? Aunque se basa en el transporte, su única finalidad es financiar la seguridad aeroportuaria.
- Por el contrario, el impuesto adicional sobre la propiedad y la vivienda, conocido como «impuesto GEMAPI», no tiene nada que ver con la energía, el transporte o la más mínima contaminación o utilización de los recursos naturales. Aparentemente, no tiene nada que ver con el medio ambiente, y, sin embargo, su recaudación se

destina a la gestión de los medios acuáticos y a la prevención de las inundaciones.

En estas condiciones, ¿cómo controlar el alcance de la fiscalidad medioambiental y, dentro de ella, el de la fiscalidad energética? Es fácil comprender por qué la fiscalidad medioambiental en Francia parece una colcha de retales. No es de extrañar, pues, que esta situación repercuta en la bibliografía: ciertamente, existen numerosas investigaciones doctorales (Caruana, 2015) y un gran número de contribuciones sobre cada tipo de fiscalidad, pero, por otro lado, no existe prácticamente ningún libro de texto sobre fiscalidad medioambiental: solo podemos mencionar la obra de S. Caudal, que por cierto data de 2014 (Caudal, 2014).

La ya de por sí sombría diversidad de impuestos, gravámenes y tasas (algunos de ellos poco rentables) empeora aún más la situación si añadimos la multiplicación de nichos de fiscalidad ambiental que afectan a los grandes impuestos sintéticos. Ya se trate del IVA, del IRPF o del impuesto de sociedades, estos grandes impuestos se han utilizado esencialmente como incentivos, con el desarrollo de créditos fiscales, amortizaciones especiales, tipos reducidos, deducciones especiales<sup>5</sup>, etc. Solo el impuesto de sucesiones y el *Impôt sur la Fortune Immobilière* (IFI) parecen haberse librado de este tipo de medidas medioambientales.

El problema es que muchas de estas medidas suelen ser limitadas en el tiempo y no permanentes; esta falta de estabilidad es otra de las críticas que se pueden hacer a la fiscalidad medioambiental en Francia.

---

5 Relación de algunas de las medidas fiscales incitativas más relevantes:

- Crédit d'impôt en faveur de l'acquisition de véhicules non polluants (200 quinquies, 11 CGI).
- Amortissement exceptionnel des véhicules non polluants (39 AC, AD CGI).
- Amortissement exceptionnel des matériels destinés à l'approvisionnement en GPL, GNV et à la charge des véhicules électriques (39 AE CGI).
- Crédit d'impôt pour les dépenses d'acquisition afférentes à la résidence principales d'équipements utilisant une source d'énergie renouvelable, de matériaux d'isolation (200 quater CGI, 315 CGI).
- Amortissement exceptionnel des matériels destinés à économiser l'énergie et de production d'ENR (39 AB CGI).
- Amortissement exceptionnel des matériels destinés à réduire le bruit (39 quinquies DA).
- Majoration d'un demi-point de l'amortissement dégressif des matériels destinés à économiser l'énergie et de production d'ENR (acquis entre 2001 et 2003).
- CITE (crédit d'impôt transition énergétique) pour les travaux d'amélioration de la performance énergétique d'un logement (200 quater A CGI).
- Taux de TVA à 5,5 % des travaux visant les améliorations de performance énergétique d'un logement.
- Amortissement exceptionnel des immeubles:
- Conçus pour la lutte contre la pollution atmosphériques (39 quinquies E CGI) destinés à l'épuration des eaux industrielles ou à la lutte contre la pollution de l'air (39 quinquies F).
- Déduction des dépenses de mise aux normes contre l'amiante (31 GCI).
- Crédit d'impôt en faveur de l'agriculture biologiques (244 CGI).
- Exonération partielle (75%) des bois et forêts pour l'IFI et les droits de mutation...

### 13.2.3. La fiscalidad medioambiental se centra principalmente en la energía y poco en la contaminación o los recursos

Las cifras hablan por sí solas: los impuestos sobre la energía son, con diferencia, los más importantes (más de 44.700 millones de euros) y representan el 82% de todos los ingresos fiscales franceses en materia de medio ambiente.

Este origen «energético» de la fiscalidad medioambiental es habitual en muchos países, pero esta forma de fiscalidad tan rentable suele destinarse a una causa climática. Sin embargo, no es el caso de Francia. Como ya hemos mencionado anteriormente, esto se debe al hecho de que este antiguo impuesto no estaba motivado en absoluto por un objetivo climático y no se basa en el principio de que quien contamina paga.

Tiene un valor de más de 30.000 millones de euros, pero se destina muy poco al desarrollo sostenible, si observamos el desglose de cómo se ha utilizado en 2024 (véase tabla 13.1):

- Transferencia a los presupuestos de los entes locales: 11.000 millones de euros.
- Asignación al presupuesto del Estado: 16.000 millones de euros.
- Asignación a la AFITF (Agence de financement des infrastructures de transport de France): 2.000 millones de euros.

Esto representa apenas un 6% destinado a gastos medioambientales.

El caso de la contribución al servicio público de la electricidad, ahora conocida como *Taxe Intérieure sur la Consommation*, es aún más típico: este gravamen se creó en 2003 para compensar a los proveedores de electricidad por su contribución al servicio público (Ferrat y Raverdy, 2023).

El impuesto lo pagan los proveedores de electricidad por todas las entregas de electricidad a consumidores finales o todos los consumos finales de electricidad, independientemente de la potencia suscrita.

El impuesto es recaudado por los proveedores de electricidad en función de sus entregas de electricidad a los consumidores finales.

El tipo impositivo lo fija el Parlamento y no el ministro de Energía. Las recomendaciones de la *Commission de Régulation de l'Énergie* (CRE) siguen siendo la base de trabajo de referencia. El tipo TICFE pasó de 0,5 euros/

MWh en 2015 a 22,5 euros/MWh en 2016 y 2017, y se mantuvo en este nivel en 2018. Permanecerá invariable hasta el 31 de diciembre de 2021.

### Tabla 13.1

Ingresos por Impuestos Especiales sobre Productos Derivados del Petróleo

| En miles de millones de euros                                              | Datos reales de 2022 | Previsión para 2023 | Previsión para 2024 |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Impuesto Especial Bruto Total</b>                                       | <b>32,5</b>          | <b>31,4</b>         | <b>31,7</b>         |
| Transferencias a los Entes locales                                         | -11,3                | -11,1               | -11,1               |
| Transferencias a AFITF                                                     | -1,2                 | -1,9                | -2,1                |
| Transferencias a Ile-de-France Mobilités (servicio público de transportes) | -0,1                 | -0,1                | -0,1                |
| Otros                                                                      | 0,2                  | —                   | —                   |
| <b>Impuesto Especial Bruto Estatal</b>                                     | <b>20,1</b>          | <b>18,3</b>         | <b>18,4</b>         |
| Devoluciones y desgravaciones fiscales                                     | 2,2                  | -1,9                | -2,0                |
| <b>Impuesto Especial Neto Estatal</b>                                      | <b>18,0</b>          | <b>16,4</b>         | <b>16,4</b>         |

Fuente: *Voles et moyens*, tome 1.

Los importes recaudados se consignaron inicialmente en el presupuesto del Estado en una cuenta de asignación especial «Transición Energética». Sin embargo, esta cuenta especial «Transición Energética» ha sido suprimida. El vínculo jurídico entre la cuenta de asignación especial «Transición energética» y el TICFE se ha suprimido desde el 1 de enero de 2017. La CSPE ya no está destinada a la transición energética y al desarrollo de las energías renovables. Los ingresos del impuesto especial sobre la electricidad vuelven directamente a los presupuestos generales del Estado.

#### 13.2.4. Un sistema fiscal a veces caótico

La fiscalidad medioambiental francesa también está marcada por la inestabilidad o, por decirlo de forma poco amable, por la pérdida del saber hacer francés en materia de innovación fiscal. Tres ejemplos lo ilustran.

#### *13.2.4.1. Primer ejemplo: los repetidos fracasos de un impuesto sobre el carbono*

El principal se refiere a las dificultades de Francia para gravar las emisiones de CO<sub>2</sub> con un impuesto sobre el carbono.

La saga de la fiscalidad del carbono está de actualidad<sup>6</sup>. La idea de «poner un precio al carbono» para limitar las emisiones de gases responsables del cambio climático se planteó ya en el Protocolo de Kioto en 1997: es ampliamente compartida y la idea de un «impuesto carbono» sobre las energías fósiles como el gas, el petróleo y sus derivados forma parte de numerosos programas políticos.

Sin embargo, la legislación francesa es más que decepcionante. En 2000, el Gobierno de Lionel Jospin quiso ampliar el impuesto general sobre actividades contaminantes (TGAP, reservado a los residuos) a los productos energéticos, con el fin de luchar contra el cambio climático. Pero la medida fue lógicamente censurada por el Consejo Constitucional. La ley defendida por el Gobierno Jospin pretendía ampliar el impuesto general sobre las actividades contaminantes a los combustibles fósiles y la electricidad. El objetivo de la medida era intensificar la lucha contra el «efecto invernadero», de acuerdo con los compromisos internacionales de Francia, incitando a las empresas a controlar su consumo de productos energéticos. Pero la ley fue criticada por ser contraria al principio de igualdad ante la ley: en efecto, a pesar de su loable objetivo, la ley planteaba un grave problema. En su Decisión 2000-441 DC, de 28 de diciembre de 2000<sup>7</sup>, el Tribunal Constitucional comienza señalando que el principio de igualdad no impide que la ley establezca impuestos específicos destinados a incitar a los contribuyentes a adoptar comportamientos que respondan a objetivos de interés general. Sin embargo, también especifica que las normas adoptadas deben estar directamente relacionadas con dichos objetivos.

En este caso, sin embargo, había dudas sobre la idoneidad de las normas:

En primer lugar, la forma de calcular el impuesto podía llevar a gravar más a una empresa que a otra similar, aunque hubiera consumido una cantidad menor de productos energéticos.

---

6 Sobre la evolución e impacto de este tributo pueden consultarse, entre otros, los siguientes trabajos de Berlin (2023) y Ferrat y Raverdy (2023).

7 <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2000/2000441DC.htm>

Pero, sobre todo, la inclusión sistemática de la electricidad en el impuesto pasaba por alto el origen de esta electricidad. Debido al parque nuclear francés, la producción de electricidad en Francia contribuye muy poco a las emisiones de dióxido de carbono. Al contrario, puesto que la electricidad sustituye al consumo de combustibles fósiles, debería fomentarse para luchar contra el efecto invernadero. Por ello, el Alto Tribunal no tuvo más remedio que censurar este intento de gravar el carbono por ser contrario al principio de igualdad ante la ley.

Tras el Foro de Medio Ambiente de Grenelle en 2008, el Gobierno propuso la introducción de un impuesto sobre el carbono en el proyecto de Ley de Finanzas de 2010, que fue aprobado por el Parlamento el 18 de diciembre de 2009.

Se trataba de un impuesto recaudado en las mismas condiciones que los impuestos nacionales sobre el consumo aplicables a los productos utilizados como carburante. El impuesto, basado en el contenido de carbono de los productos imponibles, se calculó utilizando un precio del CO<sub>2</sub> fijado en 17 euros/t en 2010. Este precio correspondía al orden de magnitud de los precios en el mercado europeo del carbono, y se fijó para cambiarlo cada año, previa consulta con el comité de seguimiento del impuesto sobre el carbono. El objetivo era alcanzar finalmente una señal de precio suficiente, estimada en 100 euros por tonelada de CO<sub>2</sub> para 2030 por la conferencia de expertos. El texto respetaba el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, lo que significaba, en particular, que las instalaciones sujetas a la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad Europea, no estarían sujetas al impuesto.

En la Decisión 2009-599 DC, de 29 de diciembre de 2009, el Tribunal Constitucional francés dictaminó que la disposición por la que se creaba el impuesto sobre el carbono era contraria a la Constitución<sup>8</sup>. El problema residía en las exenciones para los productos:

[...] destinados a ser utilizados por instalaciones sujetas al régimen de derechos de emisión de gases de efecto invernadero previsto en la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de

---

8 <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2009/2009599DC.htm>

emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, y por las instalaciones contempladas en el artículo 27 de dicha Directiva.

En consecuencia, el 93% de las emisiones industriales de dióxido de carbono habrían quedado exentas, y las actividades sujetas a la contribución del carbono habrían representado menos de la mitad de todas las emisiones de gases de efecto invernadero. La decisión del Consejo Constitucional no cuestiona el principio de dicha contribución al carbono. Sin embargo, el Consejo Constitucional consideró que el régimen de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>, asignados gratuitamente hasta 2013 —fecha prevista para la subasta y reducción progresiva de los volúmenes de derechos asignados a las empresas—, no podía justificar la exención total de las instalaciones en cuestión de la contribución del carbono.

A raíz de esta censura, se ha adoptado (por no decir disimulado) una dimensión carbono en la fiscalidad de la energía. El componente carbono de los impuestos sobre el consumo interior se introdujo de manera informal, mediante el aumento de los tipos globales de algunas de las fracciones de los impuestos especiales sobre la energía (productos energéticos, gas natural y carbón), por el artículo 32 de la Ley de Finanzas de 2014 para modular la imposición de los diferentes productos en función de las emisiones de CO<sub>2</sub>.

El tipo de este componente informal del carbono ha aumentado gradualmente: 7 euros/t en 2014, 14,5 euros/t en 2015, 22 euros/t en 2016 y 30,5 euros/t en 2017. La Ley 2015-992, de 17 de agosto de 2015, sobre la transición energética para un crecimiento ecológico, establece un objetivo a largo plazo de 100 euros/tCO<sub>2</sub> para 2030. La Ley de Finanzas Rectificativa para 2015 y la Ley de Finanzas para 2018 previeron una ampliación de la trayectoria inicial para alcanzar este objetivo, fijando una tasa de 44,6 euros/tCO<sub>2</sub> para 2018.

Sin embargo, tras el movimiento social de los chalecos amarillos en otoño de 2018, el Gobierno decidió preservar el poder adquisitivo de los hogares, congelando los tipos del impuesto especial sobre la energía en los niveles de 2018. En definitiva, con esta congelación del tipo en 44,6 euros/tCO<sub>2</sub>, estamos muy lejos del objetivo de 100 euros/tCO<sub>2</sub>, comúnmente aceptado por los expertos.

### 13.2.4.2. Segundo ejemplo: el fracaso de la éco-taxe

Tras el ejemplo de los chalecos amarillos, tuvieron lugar las protestas de los *bonnets rouges* (los bonetes rojos).

*El taxe nationale sur les véhicules de marchandises* (impuesto nacional sobre los vehículos de transporte de mercancías), conocido como ecotasa para vehículos pesados, introducido por la Ley de Finanzas para 2009, es una innovación que introduce un nuevo tipo de gravamen medioambiental obligatorio basado en el principio de «quien contamina paga». En realidad, el texto defiende un doble proyecto: la introducción de una ecotasa para vehículos pesados de forma experimental en Alsacia a partir del 1 de enero de 2010<sup>9</sup>, y la generalización de esta ecotasa. La ecotasa era, de hecho, una tasa a los usuarios. Su objetivo es cubrir una parte de los costes de mantenimiento de las infraestructuras viarias especialmente afectadas por el tráfico de camiones. El importe varía en función del tamaño, el peso y el nivel de contaminación del camión, en una escala que va de 8,8 a 15,4 céntimos por kilómetro recorrido. El impuesto se aplica a los camiones de más de 3,5 toneladas (800.000 vehículos, 200.000 de ellos extranjeros) que circulan por determinadas carreteras (la red nacional de carreteras, con excepción de las autopistas y autovías de peaje y las carreteras nacionales con escaso volumen de tráfico, y determinadas carreteras departamentales y locales sujetas a turnos de tráfico, es decir, 15.000 km).

Este tributo ecológico fue adoptado en 2008<sup>10</sup> y posteriormente suspendido en 2014, tras el movimiento de los *bonnets rouges*, hasta que fue finalmente enterrado en noviembre de 2016, bajo la presión de las organizaciones nacionales de transportistas por carretera. La ecotasa ha sido el ejemplo más caricaturesco de la dificultad que tiene Francia para aplicar un impuesto medioambiental. Sin embargo, la reforma había sido bien preparada y fue objeto de un amplio consenso —ya que fue aprobada por una mayoría aplastante en el Parlamento (526 votos a favor, 4 en contra y 21 abstenciones)—.

<sup>9</sup> Esta ecotasa es el resultado de una reflexión regional, y más concretamente en Alsacia. En 2005, el Consejo Regional de Alsacia y los Consejos Departamentales de Bas y Haut-Rhin decidieron luchar contra las consecuencias de la aplicación de la LKW-Maut, que hizo que parte del tráfico de camiones que hasta entonces utilizaba la red de autopistas alemanas de la orilla derecha del Rin se transfiriera a la red alsaciana. El plan consistía en experimentar con un sistema de ecotasa en Alsacia, pero la aplicación del experimento alsaciano requería la transposición de la directiva sobre la euroviñeta a la legislación francesa. La preparación del Foro del Medio Ambiente de Grenelle dio a la Administración la oportunidad de trabajar en la generalización del sistema.

<sup>10</sup> El 9 de octubre de 2014, por Ségolène Royal, artículo L421-145 del *Code des impositions sur le biens et services*.

La historia de la ecotasa es interesante desde el punto de vista de la dinámica de la innovación pública. La ecotasa es un buen ejemplo de innovación que introduce una nueva forma de fiscalidad, basada en un principio que aún no se ha aplicado ampliamente, en un nuevo ámbito. Puede presentarse como una respuesta a la crisis más o menos latente del sistema fiscal tradicional, como una innovación disruptiva que, sin embargo, procede de ajustes sucesivos. Las razones son múltiples: el resurgimiento de viejas teorías, los efectos de la imitación, la presión del entorno europeo, el pensamiento tecnocrático y el movimiento ecologista.

Esta reforma se inspira en modelos europeos, ya que, por una parte, se basa en dos directivas que prevén que el coste de mantenimiento de la red de carreteras pueda imputarse a los transportistas mediante un impuesto (la Directiva 2004/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, conocida como Directiva «interoperabilidad», y la Directiva 2006/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, conocida como Directiva «Euroviñeta»). Por otra parte, este impuesto se aplica en Alemania desde 2002 y ha provocado desvíos de tráfico de las carreteras de Alsacia exentas de impuestos. El ejemplo alemán es citado expresamente por los promotores de la ecotasa como una imitación, o incluso una moda. El deseo de preservar la competitividad de la economía evitando una reducción de los márgenes de los transportistas ha dado lugar, bajo la presión de las organizaciones profesionales, a un sistema de repercusión del impuesto a los cargadores. Por último, el nuevo impuesto servirá para engrosar el presupuesto de la Agence pour le financement des infrastructures de transports de France (AFITF) en un momento en que se están reduciendo los gastos de inversión del presupuesto del Estado como variable de ajuste en el esfuerzo de consolidación presupuestaria.

Aunque el nuevo impuesto no ha pasado desapercibido, ha suscitado pocos comentarios desde su adopción. Es cierto que el impuesto se dirige a una población limitada, a saber, los transportistas por carretera, pero ellos mismos no reaccionaron mucho, su Federación Nacional de Transportistas por Carretera (FNTR) insistió más en la posibilidad de que el impuesto se repercutiera en el precio de los servicios adquiridos.

Así pues, todo hacía presagiar la introducción de la tasa, sobre todo porque, aunque los 1.200 millones de euros recaudados se destinaban principalmente a la Agencia Francesa de Financiación de Infraestructuras de Transporte (AFITF), el 17% iría a parar a los entes locales.

Pero nada salió según lo previsto.

Además de ser una de las primeras aplicaciones del principio de «quien contamina paga» fuera del TGAP, el método de recaudación era original: ante la fuerte inversión que suponía, Francia había optado por un contrato de colaboración público-privada que confiaba la recaudación y parte del control a un prestatario privado. El contrato se adjudicó a la Société Ecomouv el 8 de febrero de 2011 por un periodo de 13 años<sup>11</sup>. El contrato encomienda al operador «la financiación, el diseño, la puesta en marcha, la conservación, la explotación y el mantenimiento del sistema necesario para la recaudación, la liquidación y el cobro de la ecotasa de los vehículos pesados».

Las protestas contra la ecotasa no despegaron hasta el verano de 2013, y al principio se concentraron sobre todo en Bretaña, donde el movimiento contó con el apoyo de la Fédération Nationale des Syndicats d'Exploitants Agricoles (FNSEA), de una sola de las cuatro federaciones de transportistas, Organisation des Transporteurs Routiers Européens (OTRE), de representantes de pequeñas y medianas empresas y de personalidades independientes próximas a los regionalistas. Los partidos políticos, con excepción de los ecologistas favorables a la ecotasa y hostiles a los *bonnets rouges*, han reaccionado con cierto desconcierto. La ministra de Ecología, Ségolène Royal, se pronunció entonces contra la «ecotasa punitiva» y «suspendió» el impuesto el 9 de octubre de 2014 y, a continuación, el contrato con Ecomouv, que fue rescindido el 30 de octubre de 2014 por 793 millones de euros de indemnización.

Este fracaso es especialmente instructivo; en términos de técnica fiscal, ilustra las dificultades de instaurar un impuesto medioambiental en Francia, que choca con el principio de igualdad y la fragilidad de determinados sectores económicos. Sin embargo, como la idea era técnicamente buena, la ecotasa del transporte se extendió a los países vecinos y, en Francia, resurge en el recientemente transcurrido 2024 en Alsacia. El 9 de septiembre, el proyecto de ecotasa en Alsacia entró en una nueva fase con la presentación de un estudio de impacto económico. La colectividad europea de Alsacia avanza hacia la introducción de una ecotasa para los vehículos pesados en su eje norte-sur de aquí a 2027. El informe basa esta ecotasa para vehículos pesados en un precio de 15 céntimos de euro por kilómetro. Podría recaudar 50 millones de euros al año<sup>12</sup>.

11 «Elle compte cinq actionnaires et aucune filiale directe: Autostrade per l'Italia qui détient 70 % du capital, Thales 11%, SNCF 10 %, SFR 6% et Steria 3%».

12 Al otro lado del Rin, los transportistas ya pagan una tasa: un trayecto por la A35 en Alsacia cuesta actualmente 50 euros menos que el mismo trayecto por la A5 en Alemania. Introducida en 2005, la tasa alemana LKW-Maut se incrementó el año pasado a 70 céntimos/km, con el resultado, según las encuestas realizadas para el CEA, de un aumento del 18,1% en la cantidad de tráfico transferido a las carreteras de Alsacia entre 2023 y 2024.

#### *13.2.4.3. Tercer ejemplo. Revisión contraproducente del Crédit d'impôt à la transition énergétique (CITE)*

Tradicionalmente, hasta 2021, existía un sistema fiscal para la renovación de viviendas particulares. Con el fin de incitar a los propietarios a renovar sus edificios, las obras de mejora de la eficiencia energética de la vivienda podían beneficiarse de una desgravación fiscal pagada al año siguiente. Inicialmente se preveía un porcentaje que oscilaba entre el 15, el 30 o el 50% de los gastos subvencionables, para las obras realizadas entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020, sin embargo, «el CITE se determinaba en función de un importe fijo por tipo de obra, que no podía superar el 75% de los gastos realizados» y tenía un límite máximo de 2.400 euros para una persona sola o de 4.800 euros para una pareja. Sin embargo, este «gasto fiscal» únicamente benefició realmente a los hogares que pagan el impuesto sobre la renta. En Francia, esto representa solo el 44% de los hogares. En otras palabras, solo los muy ricos se beneficiaron de la ventaja fiscal. El Tribunal de Cuentas ha observado que alrededor de la mitad de la CITE beneficia a los hogares del 4º y 5º quintil en 2019. Por ello, la medida fiscal ha sido sustituida en 2021 por MaPrimeRénov. Esto ha reorientado las ayudas a la renovación hacia los hogares modestos e intermedios (más de tres cuartas partes de los importes benefician a los hogares de los tres primeros quintiles). Aunque la medida es ciertamente «popular», no deja de crear una cierta inestabilidad fiscal para las personas que habían previsto to realizar tales obras.

### **13.3. Conclusión**

Por último, para concluir con el tema de la inestabilidad, no puedo resistirme a mencionar los fallos de Francia en materia fiscal.

Demasiados impuestos codificados en diferentes lugares. La fiscalidad de las actividades contaminantes adopta esencialmente la forma del TGAP, que se basa en varios componentes; sin embargo, este TGAP aparece en el Código Aduanero.

La fiscalidad de la utilización del suelo, y en particular la lucha contra la artificialización del suelo, figura en el Código de Urbanismo, pero con numerosas referencias al Código General de Impuestos.

La fiscalidad de la energía está incluida en el nuevo Código de Impuestos sobre Bienes y Servicios. Sin embargo, también hay numerosas referencias al CGI y se han mantenido las disposiciones del Código Aduanero. Lo más paradójico es que el IVA, que por su propia naturaleza es el impuesto más

susceptible de ser incluido en los CIBS, sigue figurando en la CGI. Esto augura nuevas reformas y codificaciones.

### 13.4. Bibliografía

AA. VV. (2014). Taxe sur les passagers maritimes embarqués à destination d'espaces naturels protégés. *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales*, 9, 3 de marzo, act. 220.

Berlin, D. (2023). Adoption du mécanisme d'ajustement carbone aux frontières de l'Union. Une avancée conséquente pour intégrer au commerce international le coût environnemental? *La Semaine Juridique*, 23, 695.

Caruana, N. (2015). *Fiscalité environnementale: Entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale*. L'Harmattan, collection Finances publiques.

Caudal, S. (2014). *La fiscalité de l'environnement*. LGDJ Lextenso éditions. Collection Systèmes.

Ferrat, C. y Raverdy, J. (2023). Acceptabilité de la fiscalité énergétique: quels constats et comment l'accroître? *Revue de Droit Fiscal*, 38, 21 de septembre, 275.

Hugot, J., Le Marchand, C. y Moulin, S. M. (2017). Remontées mécaniques et aménagements de domaine skiable. *JurisClasseur Construction*. Urbanisme. Fasc., 11-80.

Informe del Tribunal de Cuentas (2024). La place de la fiscalité de l'énergie dans la politique énergétique et climatique française. Observations définitives, ref. S2024-0646.

Mazauric, V. (2023). Tensions actuelles et perspectives du contentieux en matière de fiscalité de l'énergie. *Revue de Droit Fiscal*, 38, 21 de septembre, 276.

Viessant, C. (2023). La fiscalité des produits énergétiques induit-elle la sobriété énergétique? *Revue de Droit Fiscal*, 38, 21 de septembre, 274.

# El Derecho Financiero y Tributario como herramienta de aplicación de la economía circular hacia un desarrollo sostenible en Colombia

Óscar Hernando Carreño Gaitán<sup>1</sup>

## 14.1. Introducción

**C**on la finalidad de que resulte de interés para los lectores se iniciará el texto presentando la situación actual del relleno sanitario de la ciudad de Bucaramanga, llamado «El Carrasco», en el cual hasta el 2021 llegaban los desechos de 16 municipios, el cual fue objeto de una acción popular interpuesta en el año 2002 por los habitantes de un barrio aledaño, alegando afectación al derecho de un ambiente sano, consagrado en el artículo 79 de la Constitución Política de Colombia. Lo anterior debe leerse con el fin de graficar las consecuencias de la inadecuada gestión de los residuos y la escasa aplicación de la economía circular en la gestión de los residuos. A partir de esta primera conclusión, se pone de

---

<sup>1</sup> Este artículo es fruto del trabajo en CIRCULECON III, Proyecto: «Reforma fiscal y economía circular: factores claves para la transición ecológica para el cumplimiento de los objetivos ambientales», Referencia: PID2022-138149NB-I00, financiado por MCIN / FEDER / AEI.

manifiesto identificar la importancia de aplicar la economía circular en la gestión de los residuos a través de una estructura legal sólida que involucre a poderes públicos, productores y consumidores. Para ello se enlistarán las disposiciones normativas más relevantes existentes en materia de economía circular que son aplicadas en el territorio colombiano. Por último, se resaltarán la importancia del derecho financiero y tributario como herramienta jurídica que conduce a través de la aplicación de la economía circular a actuaciones más respetuosas con el medio ambiente alineadas con los objetivos de desarrollo sostenible.

#### **14.2. Relleno sanitario El Carrasco (Bucaramanga, Colombia)**

El Carrasco actualmente es un relleno sanitario en el que confluyen los desechos de la ciudad de Bucaramanga y tres municipios más (Floridablanca, Piedecuesta, Girón). Hasta el 2021 confluyeron los residuos de 16 municipios del Departamento de Santander. Según la información de la EMAB, ingresan en promedio 1.000 toneladas diarias de residuos.

A continuación se señalan fechas importantes que reflejan la evolución de la situación en el relleno sanitario El Carrasco.

A pesar de haberse dictado una decisión judicial en firme, ordenando el cierre definitivo en el año 2011, la Alcaldía de Bucaramanga ha prolongado el uso del relleno sanitario a través de la declaratoria de emergencia sanitaria. Esto ante la dificultad de encontrar un sitio donde depositar los residuos, la negativa de otros municipios para instalar en sus territorios un depósito de residuos, la complejidad para la adquisición de terrenos conforme la ley de ordenamiento territorial, las costosas y complicadas adecuaciones técnicas y de ingeniería para la operación de un relleno sanitario.

De conformidad con la información de la Alcaldía de Bucaramanga, el relleno sanitario cuenta con una extensión de tierra de 90 hectáreas, una planta de tratamiento de lixiviados, un sitio de disposición final, un parque contemplativo que se construyó sobre la Cárcava 1 que ya no se encuentra en uso, una estación de clasificación y aprovechamiento de residuos.

Los daños ambientales que provoca la operación del relleno sanitario son: afectaciones a la salud de los habitantes de los barrios aledaños, contaminación de las aguas subterráneas, contaminación de las redes hídricas como la quebrada la iglesia, malos olores, proliferación de insectos como moscas, emergencias e incendios.

Cuadro 14.1

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1978. Se dispone El Carrasco como basurero a cielo abierto. Empieza a funcionar.                                                                                                                                                                                                                                     |
| 1998. Se presenta y se aprueba un plan de manejo ambiental para que El Carrasco empiece a operar como relleno sanitario.                                                                                                                                                                                             |
| 2002. La población del barrio El Porvenir interpone una acción popular para exigir el cierre del relleno sanitario.                                                                                                                                                                                                  |
| 2009. El 1 de marzo se profiere el fallo de 1ª instancia, que ordena el cierre de El Carrasco.                                                                                                                                                                                                                       |
| 2011. El 16 de febrero se produce el fallo de segunda instancia y se confirma la orden judicial de cierre. El Tribunal Administrativo de Santander da como plazo para el cierre el 30 de septiembre de 2011.                                                                                                         |
| 2014. El Ministerio de Medio Ambiente ordena a la ANLA asumir la vigilancia y control de El Carrasco, sustituyendo a la CDMB.                                                                                                                                                                                        |
| 2018. El 3 de octubre colapsó una celda de disposición en El Carrasco, de conformidad con los reportes de las autoridades, por malos manejos al interior del relleno sanitario.                                                                                                                                      |
| 2021. En septiembre se restituyó en cabeza de la CDMB, como autoridad ambiental en la gestión de El Carrasco.                                                                                                                                                                                                        |
| 2023. Un juez de la República decide un incidente de desacato interpuesto contra los alcaldes de Bucaramanga, Girón y el Gerente de la EMAB, imponiendo multas millonarias.                                                                                                                                          |
| 2024. Se elevó en grado de consulta ante el Tribunal Administrativo de Santander y este revocó las sanciones impuestas contra los alcaldes y disminuyó la multa contra el gerente de la EMAB.                                                                                                                        |
| 2024. En el mes de mayo por parte de la autoridad judicial fue concedida una nueva prórroga para el cierre y el desmantelamiento de El Carrasco, concediendo el funcionamiento del relleno sanitario hasta el año 2027.                                                                                              |
| Fuente: tomado del diario regional <i>Vanguardia Liberal</i> . <a href="https://www.vanguardia.com/area-metropolitana/bucaramanga/2024/06/03/el-carrasco-15-anos-de-excusas-para-su-cierre/">https://www.vanguardia.com/area-metropolitana/bucaramanga/2024/06/03/el-carrasco-15-anos-de-excusas-para-su-cierre/</a> |

Un incidente de desacato contra la orden judicial fue interpuesto y por competencia judicial le correspondió al Juzgado Quince Administrativo de Bucaramanga. En mayo del 2024 decidió el incidente permitiendo el uso condicionado del relleno sanitario durante tres años. La decisión del juez ordenó a los mandatarios de los municipios que disponen los desechos en El Carrasco implementar medidas para reducir la cantidad de desechos; incrementar el aprovechamiento de residuos; solicitó a los alcaldes implementar campañas, medidas y sanciones para incentivar la separación en la fuente; incrementar de manera efectiva los índices de aprovechamiento e incrementar de manera efectiva los índices de reciclaje en cada municipio.

Por orden judicial, desde el primero de mayo solo pueden depositar las basuras en El Carrasco los cuatro municipios del área metropolitana (Bucaramanga, Floridablanca, Girón y Piedecuesta). Les ordena reducir un 15% la cantidad de residuos sólidos que se llevan a El Carrasco, es decir, que de-

ben reducir en 150 toneladas diarias. Les ordena a los alcaldes de los cuatro municipios realizar una adecuada planeación que permita implementar metas cuantificables y viables con responsabilidades concretas orientadas a la disminución de residuos sólidos, así como la transformación y aprovechamiento de los mismos. Se establecen diferentes plazos, desde el ya transcurrido 1 de abril de 2025, hasta el 1 de abril de 2026 y, el más tardío, el 1 de abril de 2027, para que a esta fecha se lleve a cabo el cierre definitivo del relleno sanitario El Carrasco.

También les impone realizar campañas de sensibilización con el fin de aumentar la separación en la fuente, el aprovechamiento y el tratamiento de los residuos sólidos. Les ordena imponer medidas sancionatorias a quienes no separen en la fuente. También les ordena aumentar las rutas selectivas.

La decisión del Juez Quince Administrativo de Bucaramanga se encuentra acertada y responsable, en consonancia con la magnitud de la situación a resolver por parte de los implicados, puesto que no resulta fácil encontrar un sitio donde trasladar el relleno sanitario. Es por eso que se considera que el tiempo de tres años es un tiempo prudencial bajo el cumplimiento de unos plazos en el que se deberán ir ejecutando unas acciones que permita a quienes tienen la responsabilidad de cumplir permitir acatar la orden judicial.

Ahora les corresponde a los alcaldes de los cuatro municipios del Área Metropolitana realizar todas las acciones pertinentes que permitan la disposición de residuos de estos cuatro municipios en otro lugar.

Un relleno sanitario con ingreso de 1.000 toneladas de residuos diarios, con la afectación al disfrute del derecho a un ambiente sano por parte de las poblaciones aledañas, bajo una orden judicial de cierre definitivo desde el 2011 que a la fecha de hoy todavía no ha sido cumplida, nos permite identificar, entre otros, un problema a la hora de gestionar los residuos por la no aplicación de una economía circular.

En Bucaramanga, los esfuerzos tanto jurídicos como administrativos se han centrado en encontrar la forma de prolongar el uso del relleno sanitario El Carrasco a través de declaratorias de emergencia sanitaria. Esto permite identificar que las soluciones se han buscado sobre la consecuencia del problema y no sobre la causa.

La economía circular presenta múltiples alternativas para gestionar los residuos, iniciando por la reducción o reutilización de materias primas, incentivando a la reparación, reutilización, reciclaje y recuperación.

Se ha querido ilustrar con esa problemática que padece el Área Metropolitana de Bucaramanga las consecuencias de una deficiente gestión de residuos y la inaplicación de la economía circular.

### **14.3. Disposiciones jurídicas y administrativas en Colombia**

A continuación serán identificadas las que son consideradas las disposiciones del orden jurídico y administrativo más relevantes en materia de economía circular en el territorio colombiano.

En la Constitución Política de Colombia, en su artículo 79 se establece la imperante obligación a las autoridades públicas de garantizar el disfrute y goce de un ambiente sano, así como «proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines».

En el artículo 80 se le asigna al Estado la planificación, el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, su conservación o sustitución. Además, le impone el deber de prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, así como imponer las sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados. Le instruye a cooperar con otras naciones en la protección de los ecosistemas situados en las zonas fronterizas.

En materia de acuerdos internacionales se destacan la pertenencia a la Organización de las Naciones Unidas (ONU), dentro del cual en materia medio ambiental ha suscrito los siguientes tratados: la Declaración de Estocolmo (Suecia) en 1972, en el marco de la Cumbre Mundial sobre el Medio Ambiente; el Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992, ratificado por Colombia mediante la Ley 164 de 1994; el Protocolo de Kioto de 1997, aprobado mediante Ley 629 de 2000; el Acuerdo de París, el cual ingresó en el ordenamiento jurídico colombiano con la Ley 1844 de 2017.

De igual manera, Colombia pertenece a la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), estas dos organizaciones recomendaron situar el crecimiento verde en el Plan Nacional 2014-2018 y en el Plan CONPES (OCDE y CEPAL, 2014).

A nivel legal se cita el Decreto Ley 2811 de 1974, que crea el Código de Recursos Naturales y de Protección al Medio Ambiente.

En el año 1993 se creó el Ministerio del Medio Ambiente, asignándole la conservación del medio ambiente, los recursos naturales renovables y la organización del Sistema Nacional Ambiental (SINA).

En 1994, a través de la Ley 142 de 1994, artículo 5, le fue asignada a los municipios y distritos la atención de las necesidades de saneamiento básico.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios manifiesta que la Política de Gestión Integral de Residuos Sólidos de 1998 orientó «al sector privado y público a establecer un marco de acción para la gestión de residuos sólidos en tres dimensiones: i) Minimizar la cantidad de residuos que se generan, ii) Aumentar el aprovechamiento racional de residuos generados y iii) Mejorar los sistemas de eliminación, tratamiento y disposición final de los residuos. Este último encaminado al manejo de residuos para el aprovechamiento o en su defecto a establecer, en el marco del servicio público de aseo, una disposición final controlada y en cumplimiento estricto de estándares ambientales». Sin embargo, es de resaltar que los antecedentes normativos de la Política para la Gestión Integral de Residuos están contenidos principalmente en la Constitución Política, la Ley 99 de 1993 y Ley 142 de 1994.

En el año 2003 se expide el Decreto 1505 de 2003 del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, que modifica parcialmente al Decreto 1713 de 2002, que define el aprovechamiento en el marco de la gestión integral de residuos sólidos de la siguiente manera:

[...] es el conjunto de actividades dirigidas a efectuar la recolección, transporte y separación, cuando a ello haya lugar, de residuos sólidos que serán sometidos a procesos de reutilización, reciclaje o incineración con fines de generación de energía, compostaje, lombricultura o cualquier otra modalidad que conlleve beneficios sanitarios, ambientales, sociales y/o económicos en el marco de la Gestión Integral de los Residuos sólidos.

Fue hasta la expedición de la Ley 1259 de 2008, con la creación del comparendo ambiental, cuando se lograron avances significativos en materia sancionatoria a aquellos infractores de las normas de aseo, limpieza y recolección de escombros.

Según Vera-Acevedo y Raufflet (2022), la Política de producción y consumo sostenible del año 2010 proporciona la conceptualización de la economía circular. Sin embargo, esta tiene dos precedentes importantes: la Política

de Gestión Integral de Residuos Sólidos, que data de 1997, y el documento CONPES 3530 de 2008.

Las Políticas de gestión de Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos (RAEE) proporcionaron los insumos y elementos necesarios para crear la Ley 1672 de 2013, mediante la cual se regula la gestión integral de Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos (RAEE).

En el año 2016, con el fin de desincentivar el uso de las bolsas de plástico, se creó mediante la Ley 1819 de 2016 el impuesto a la bolsa plástica. Se le cuestiona a la norma el poco valor a pagar a quienes hagan uso de las bolsas de plástico, por cuanto se estableció que en el año 2017 se cobraban 20 pesos, en los años siguientes hasta el 2020, cada año aumentaba 10 pesos, a partir del 2020 sube de acuerdo con el IPC, aun así resulta siendo un valor mínimo frente al daño al medio ambiente que ocasiona.

Adicionalmente, el documento CONPES 3874 de 2016 incorporó un enfoque de política evolutiva con una visión de largo plazo para contribuir al fomento de una economía circular, desarrollo sostenible y la adaptación y mitigación al cambio climático.

El documento CONPES 3874 de 2016 señala la insostenibilidad del modelo lineal, citando el estudio Flujos de materiales y productividad de los recursos a escala mundial del Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA, 2016).

Como lo expresa la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el Informe Nacional de Disposición Final de Residuos Sólidos 2020-2021, el gobierno nacional enfoca sus esfuerzos hacia un modelo circular cuyo objetivo es «lograr que el valor de los productos y materiales se mantenga durante el mayor tiempo posible en el ciclo productivo (seguir creando valor)».

En materia financiera y tributaria, mediante el Decreto 2412 de 24 de diciembre de 2018, promulgado por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, se reglamentó el Incentivo al aprovechamiento y tratamiento de residuos sólidos (IAT).

El documento CONPES 3918 de 2018, Estrategia para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en Colombia, es una herramienta importante para llevar a cabo dentro del territorio nacional con las entidades públicas y privadas la Agenda 2030 para el desarrollo sostenible.

El documento CONPES 3934 de 2018 de Política de crecimiento verde incluye el aprovechamiento y minimización de los residuos sólidos en la disposición final, el cual es desarrollado con la Resolución 1407 de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS).

En el año 2018 se impulsa la hoja de ruta de la Estrategia Nacional de Economía Circular (ENEC), que tuvo sus inicios desde el año 2010 cuando se diseñó un marco normativo y de políticas que sirvieron de fundamento para la misma.

Buscando reducir la producción y el consumo de productos de plástico de un solo uso, se creó la Ley 2232 de 2022. Esta resulta ser un avance importante en la reducción de residuos, sobre todo en aquellos cuya degradación tarda mucho tiempo.

## Cuadro 14.2

### Constitución política de Colombia

- Artículo 79. Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La Ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Además, es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines.
- Artículo 80. El Estado debe planificar el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales para garantizar su desarrollo sostenible, conservación, restauración o sustitución. Además, debe prevenir y controlar los factores de deterioro ambiental, imponer sanciones legales y exigir la reparación de los daños causados.

### Tratados Internacionales

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). 1963.
- Declaración de Estocolmo, Suecia, 1972. Cumbre Mundial del Medio Ambiente.
- Convenio Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC). 1992.
- Protocolo de Kioto. 1997.
- Acuerdo de París. 2015.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). 2020.

### **Leyes de la República de Colombia**

- Ley 23 de 1973. Por la cual se conceden facultades extraordinarias al presidente de la República para expedir el Código de Recursos Naturales y de Protección al Medio Ambiente y se dictan otras disposiciones.
- Ley 99 de 1993. Por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA, y se dictan otras disposiciones.
- Ley 142 de 1994. Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.
- Ley 1259 de 2008. Por medio de la cual se instaure en el territorio nacional la aplicación del comparendo ambiental a los infractores de las normas de aseo, limpieza y recolección de escombros; y se dictan otras disposiciones.
- Ley 1672 de 2013. Por la cual se establecen los lineamientos para la adopción de una política pública de gestión integral de Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos (RAEE) y se dictan otras disposiciones.
- Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. A través de esta se creó el impuesto a las bolsas plásticas.
- Ley 2232 de 2022. Por la cual se establecen medidas tendentes a la reducción gradual de la producción y consumo de ciertos productos plásticos de un solo uso y se dictan otras disposiciones.
- Ley 2294 de 2023. Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2022-2026 «Colombia potencia mundial de la vida».

### **Decretos**

- Decreto 2811 de 1974. Código de Recursos Naturales y de Protección al Medio Ambiente.
- Decreto 1505 de 2003 del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Este modifica el Decreto 1713 de 2002, el cual define el aprovechamiento en el marco de la gestión integral de residuos sólidos.
- Decreto 2412 de 2018 del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio. Reglamentó el incentivo al aprovechamiento y tratamiento de residuos sólidos (IAT).

### **Documentos CONPES**

- CONPES 3530 de 2008. Lineamientos y Estrategias para fortalecer el servicio público de aseo en el marco de la gestión integral de residuos sólidos.
- CONPES 3874 DE 2016. Política Nacional para la Gestión Integral de Residuos Sólidos.
- CONPES 3918 DE 2018. Estrategia para la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en Colombia.
- CONPES 3934 DE 2018. Política de crecimiento verde.

**Otros**

- Política de Gestión Integral de Residuos Sólidos. 1998.
- Política de producción y consumo sostenible. 2010.
- Estrategia Nacional de Economía circular. 2018.
- Resolución 1407 de 2018 del Ministerio de Ambiente y Desarrollo sostenible. Desarrolla el CONPES 3934 de 2018.

Fuente: elaboración propia.

Como se puede observar, existen disposiciones normativas que reflejan avances importantes en materia de gestión de residuos como: el Código para los Recursos Naturales de 1974, la regulación mediante Ley de la República de los aparatos eléctricos y electrónicos, el impuesto a las bolsas plásticas, el impuesto a los plásticos de un solo uso, el documento CONPES para los ODS en territorio colombiano y la Estrategia Nacional de Economía circular.

Todo este desarrollo normativo desde la Constitución Política, tratados internacionales, legislación, decretos reglamentarios, documentos administrativos, políticas, estrategias, arrojan una segunda conclusión y es el buen camino por el que se navega en materia de gestión de residuos y economía circular en Colombia, sin embargo, es menester hacer más y se presentan muchos retos.

#### **14.4. El Derecho Financiero y Tributario como herramienta de aplicación de la economía circular**

En este punto es pertinente citar lo expresado por García Calvente en el texto de Soto (2019):

[...] los tres elementos de la innovación social: constatación de la existencia de un problema social (insostenibilidad), intención de darle solución (instauración de un nuevo modelo) y transformación de la sociedad como consecuencia de la puesta en práctica de la solución (Economía Circular), reflejan la situación actual de Colombia.

Con el caso expuesto en la primera parte de este capítulo se puede evidenciar una indebida gestión de los residuos, la falta de aplicación de una economía circular, es decir, lo que García-Calvente menciona como un «problema social». Ante esta situación se plantea el siguiente interrogante: ¿se puede observar de parte de autoridades y sociedad civil colombiana

una ruta para darle solución a ese «problema social»? A este interrogante es posible contestar afirmativamente por cuanto se cuenta con un Código que regula los recursos naturales no renovables, las leyes en materia de gestión de residuos de aparatos eléctricos y electrónicos, las leyes que imponen gravámenes a las bolsas plásticas, la creación de un impuesto a los plásticos de un solo uso, unos documentos técnicos y una Estrategia de Economía Circular.

El documento CONPES 3874 de 2016 señala de manera clara la insostenibilidad del modelo lineal y plantea un enfoque de política evolutiva con una visión al fomento de una economía circular.

Existen esfuerzos importantes en materia normativa, pero se debe intensificar su aplicación para que sea más contundente. Se sugiere un trabajo articulado entre autoridades públicas, productores-comercializadores, sociedad civil, que permita transitar de manera sistemática y coherente hacia la protección y cuidado del medio ambiente, la salvaguarda de los derechos de los colombianos a un ambiente sano y lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

El derecho financiero y tributario sirve como herramienta para apoyar, fortalecer y motivar la conducta de la sociedad colombiana hacia el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible. Vaquera (2020) manifiesta que «las medidas de carácter tributario se han instaurado como esenciales para coadyuvar a la solución de las problemáticas ambientales».

Alternativamente al sistema de producción lineal, se ha venido gestando desde varias décadas atrás un interés mayor por la economía circular cuyo fin es generar cero residuos, haciendo que los productos imiten la naturaleza y se transformen para seguir en el círculo.

Para ello, se requieren cambios en la forma en que se producen y se gestionan los residuos y el derecho financiero y tributario resulta ser una herramienta que coadyuva en la consecución de la implementación de dichos cambios.

El objetivo de las medidas del orden financiero y tributario es el de conducir los comportamientos de los habitantes de un territorio para aplicar la economía circular en su gestión diaria, desde el rol en el que se encuentre: autoridades públicas, productores-comercializadores, población, si es necesario aplicándolo de manera más estricta, como lo diría Soto (2019):

Asimismo, las potencialidades de la fiscalidad para el fomento de la transición hacia una Economía Circular pasan también por una tributación de carácter más punitivo, es decir, por gravar aquellas conductas que sean contrarias a la Economía Circular, en consonancia con el principio de «quien contamina paga».

En Colombia se hace necesario actuar con mayor contundencia bajo una planeación previa, sistemática y consolidada, de políticas de economía circular en materia de gestión de residuos, con una participación no solo del ejecutivo como ha sido preponderante, se requiere una participación más activa del legislativo con leyes donde se establezcan sanciones claras para que a partir de la Ley y bajo el principio de legalidad, el poder judicial pueda intervenir para hacer cumplir la ley en aplicación de los postulados de economía circular en gestión de residuos. En palabras de Soto: «Las políticas públicas tributarias incentivadoras de la sostenibilidad son todavía escasas» (2019).

En Colombia, como diría Patón (2022), se debe buscar la aplicación a mayor escala de instrumentos económicos, como la fiscalidad ambiental.

De esa manera en Colombia se puede observar que existen unos avances importantes en materia normativa, y como se mencionó en líneas anteriores, las autoridades públicas y la sociedad civil tienen entre sus prioridades el cuidado y protección del medio ambiente, los órganos judiciales están muy atentos para hacer cumplir la Constitución y la ley en materia ambiental. Sin embargo, a nivel de normativas de derecho financiero y tributario son escasos los avances y la implementación de estas medidas puede coadyuvar para tener una aplicación más contundente de la economía circular en materia de gestión de residuos en el territorio colombiano.

Se pueden aplicar iniciativas en materia de economía circular como las que disponen en la Unión Europea, como:

- La propuesta de Reglamento de diseño de productos sostenibles, aprobada por el Parlamento, en la que incluye entre otras el *«pase de productos»*.
- La Resolución del Parlamento Europeo, del 1 de junio de 2023, estrategia de la Unión Europea para la circularidad y sostenibilidad de los *productos textiles*.
- El Reglamento (UE) 2024/1252 del 1 de abril de 2024, en el que se busca *incentivar el progreso tecnológico* y eficiente en el uso de

los recursos, *buscando disminuir el consumo de materias primas fundamentales.*

- Acuerdo entre el Parlamento y el Consejo, en el que se impone a comercializadores ofrecer a sus clientes la posibilidad de que lleven consigo *los recipientes.*
- Propuesta de Directiva por parte del Parlamento Europeo del «*Derecho a reparar*» de los consumidores.

Todas estas pueden ser incluidas dentro del ordenamiento jurídico colombiano, para lo cual es necesario establecer mesas de trabajo con los gremios de industriales, de comerciantes, de productores de plástico, los fabricantes y distribuidores de textiles, para que su implementación se lleve a cabo de manera concertada. Se debe estar muy atento al tiempo que necesitan los productores e industriales para generar los cambios, las inversiones que se deben hacer en tecnología, la forma de financiación por parte del Gobierno o de las entidades bancarias, los estímulos tributarios que se deben diseñar desde el Gobierno Nacional para estimular los cambios.

Por tanto, como se puede concluir, en Colombia todavía hay mucho por hacer, falta, en primer lugar, que esas propuestas basadas en estudios técnicos del Departamento Nacional de Planeación sean conocidas por todos los habitantes del territorio nacional.

De igual manera, es necesario que desde una disposición normativa con rango de ley se disponga la aplicación de la economía circular en gestión de residuos, para que en ella se incluyan multas, sanciones, de ser necesario que sea considerado como un delito contra el medio ambiente, para que participe además del poder ejecutivo y el poder legislativo, el poder judicial, haciendo cumplir los mandatos legales a todo aquel cuyo comportamiento no esté acorde con la conducta esperada, que es la de proteger el derecho a un ambiente sano.

Y se debe estudiar la forma en que se pueden incorporar en el ordenamiento jurídico colombiano los avances en materia de economía circular en gestión de residuos que ha tenido la Unión Europea.

Estos cambios o implementaciones deben apoyarse necesariamente en el derecho financiero y tributario, que sirve como herramienta para promover y motivar a los habitantes de un territorio hacia conseguir los objetivos de desarrollo sostenible, con un carácter extrafiscal, por cuanto el objetivo principal no es la recaudación, el objetivo principal es que se dejen de realizar comportamientos contrarios a la protección y cuidado del medio ambiente.

## 14.5. Conclusiones

El primer acápite del texto, con la presentación de una problemática real y actual en el territorio colombiano, nos permite identificar un sitio de disposición final de residuos que resulta insuficiente y cuya vida útil ya terminó, el cual no permite seguir operando en ese sitio y de esa manera. También refleja una inadecuada gestión de residuos, la no aplicación de una jerarquía de residuos y la inexistente aplicación de una economía circular en los municipios del área metropolitana.

Sin embargo, se puede observar en el segundo acápite que existen normativas, estudios técnicos, políticas y estrategias que reflejan la intención en dirección hacia la aplicación de un desarrollo sostenible, donde se busca privilegiar el cuidado de los recursos naturales no renovables, la protección del medio ambiente y la aplicación de la economía circular.

Lo que se requiere es alentar y motivar a los gobiernos para continuar por esa senda donde prime el derecho a un ambiente sano, previniendo, controlando, imponiendo sanciones, exigiendo la reparación de los daños. Y de manera particular pedir al Estado una mejor planeación en el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales y de manera específica una mayor aplicación de la economía circular en materia de gestión de residuos.

Para ello, se propone hacer uso del derecho financiero y tributario, el cual, como se ha expresado en líneas anteriores por autores reconocidos, sirve como instrumento para conducir el comportamiento de los habitantes del territorio en beneficio del cuidado y protección del medio ambiente y el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible.

La economía circular ha sido reconocida como una alternativa eficaz que permite mejorar los procesos en materia de gestión de residuos, desde la reducción de residuos, el rediseño de productos, la reutilización, la remanufacturación, la reparación, el reciclaje y la recuperación.

La herramienta a utilizar es la economía circular y se debe apoyar en el derecho financiero y tributario para conseguir los objetivos de desarrollo sostenible.

## 14.6. Bibliografía

Arias, H. (2020). *Evaluación de la situación actual ambiental del relleno sanitario El Carrasco*. Bucaramanga: Repositorio Unidades Tecnológicas de Santander.

Diario Regional *Vanguardia Liberal* (2024, octubre). Cerraron el relleno sanitario El Carrasco de Bucaramanga. *Infobae*.

Diario Regional *Vanguardia Liberal* (2024, octubre). El Carrasco: imágenes históricas de 46 años del relleno sanitario de Bucaramanga. *Vanguardia Liberal*. (vanguardia.com).

Diario Regional *Vanguardia Liberal* (2024, octubre). Cerraron el relleno sanitario El Carrasco de Bucaramanga. *Infobae*. <https://www.vanguardia.com/area-metropolitana/bucaramanga/2024/06/03/el-carrasco-15-anos-de-excusas-para-su-cierre/>

Franco, L., Meza, M. y Almeida, J. (2018). Situación de la disposición final de residuos sólidos en el Área Metropolitana de Bucaramanga: caso relleno sanitario El Carrasco (revisión). *Revista Avances: investigación en ingeniería*, 5, 180-193.

García, Y. (Dir.) y Sedeño, J. (Coord.) (2021). *Desarrollo urbano y economía circular en perspectiva jurídica*. Pamplona: Aranzadi.

Gutiérrez, V. y Verjel, E. (2019). *Estrategia de manejo ambiental sobre el biogás en la fase de cierre del relleno sanitario El Carrasco, Bucaramanga (Santander)*. Bucaramanga: Universidad del Bosque.

Mojica, B. et al. (2022). *Evaluación de impacto ambiental en el área de influencia del relleno sanitario «El Carrasco», en el barrio El Porvenir de Bucaramanga*. Bucaramanga: Unidades Tecnológicas de Santander.

Municipio de Bucaramanga. Alcaldía Municipal (2024, octubre). <https://www.bucaramanga.gov.co/noticias/asi-opera-el-carrasco-actualmente/>

Navas, Y. y Moreno, D. (2023). *Aspectos sustanciales y procedimentales del derecho administrativo frente al cierre del relleno sanitario El Carrasco*. Bucaramanga: Universidad Libre de Colombia.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) (2015). *Acuerdo de París, transformar nuestro mundo: Agenda 2030 para el desarrollo sostenible*.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) (1972). *Declaración de Estocolmo*.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) (1997). *Protocolo de Kioto*.

Organización de las Naciones Unidas (ONU) (1992). *Convención Marco de Naciones Unidas sobre el cambio climático*.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (2020). *Colombia ingresa a la OCDE*.

Parlamento Europeo, Oficina de Prensa (2024, octubre). *Acuerdo entre el Parlamento y el Consejo Europeo nuevas reglas sobre envases más sostenibles en la Unión Europea*.

Patón, G. (2022). *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular: análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular*. Pamplona: Aranzadi.

Patón, G. (Dir.) y Salassa, R. (Coord.) (2021). *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios*. Pamplona: Aranzadi.

República de Colombia (2018). *Estrategia Nacional de Economía Circular*.

República de Colombia (1998). *Política de Gestión Integral de Residuos Sólidos*.

República de Colombia (2010). *Política de producción y consumo sostenible*.

Sánchez Hernández, J. (2012). *Análisis financiero al proyecto construcción del sistema de tratamiento de lixiviados para el relleno sanitario El Carrasco*. Bucaramanga: Universidad Pontificia Bolivariana.

Sedeño, J. (2022). *Fiscalidad de la economía circular: situación actual y propuestas de reforma*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Soto, M. (2019). *Objetivos de desarrollo sostenible y economía circular: desafíos en el ámbito fiscal*. Granada: Comares.

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios Colombia (2020). *Informe Nacional de Disposición Final de Residuos Sólidos*.

Universidad Autónoma de Bucaramanga (2022). *Informe especial: ¿Qué ha pasado con el Carrasco desde 2011?* Bucaramanga: Universidad Autónoma de Bucaramanga.

Universidad Pontificia Bolivariana. Plataforma digital.  
<https://plataforma.bucaramanga.upb.edu.co/acontecer/el-carrasco-y-su-alternativa-sostenible>.

Vaquera, A. (2020). *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*. Pamplona: Aranzadi.

Vera-Acevedo, L. y Raufllet, E. (2022). Análisis de la estrategia nacional de economía circular de Colombia a partir de dos modelos. *Estudios Políticos*, 64.

## Anexo

Congreso de la República de Colombia, Ley 142 de 1994.

Congreso de la República de Colombia, Ley 1259 de 2008.

Congreso de la República de Colombia, Ley 1672 de 2013.

Congreso de la República de Colombia, Ley 1819 de 2016.

Congreso de la República de Colombia, Ley 2322 de 2022.

Constitución Política de Colombia de 1991.

Departamento Nacional de Planeación (DNP), CONPES 3530 de 2008.

Departamento Nacional de Planeación (DNP), CONPES 3874 de 2016.

Departamento Nacional de Planeación (DNP), CONPES 3918 de 2018.

Departamento Nacional de Planeación (DNP), CONPES 3934 de 2018.

*Diario Oficial de la Unión Europea*, C/2023/1222, Resolución sobre una Estrategia de la Unión para la circularidad y sostenibilidad de los productos textiles.

*Diario Oficial de la Unión Europea*, C/2024/4032, reglamento europeo, establecimiento de requisitos de diseño ecológico y productos sostenibles.

*Diario Oficial de la Unión Europea*, Resolución del Parlamento Europeo 2022/C434/13.

Reglamento (UE) 2024/1252 del Parlamento y del Consejo de 11 de abril de 2024 (2024). *Marco para garantizar un suministro seguro y sostenible de materias primas fundamentales*.

República de Colombia, Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (2018). *Resolución 1407 de 2018*.

República de Colombia, Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial (2023). Decreto 1505 de 2023.

República de Colombia, Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, Decreto 2412 de 2018.

República de Colombia, Presidencia de la República de Colombia (1974). Decreto 2811 de 1974. Código de recursos naturales y de protección al medio ambiente.

## Conclusiones finales

María Bertrán Girón

Los sistemas fiscales pueden contribuir al cumplimiento de los ODS establecidos por las Naciones Unidas en la Agenda 2030. Como se ha podido comprobar a lo largo de este trabajo, la fiscalidad juega un papel clave en la financiación de políticas públicas que apoyan el desarrollo económico, social y ambiental, y puede ser una herramienta crucial para promover la justicia económica y social. De la lectura de las páginas que nos preceden podemos corroborar la existencia de grandes retos medioambientales y demográficos que enfrenta a nuestro mundo contemporáneo en este contexto. El proyecto de investigación titulado «Instrumentos jurídicos para una transición justa hacia una economía circular en la Comunidad Autónoma de Andalucía» (PROY 108/22) ha sido un espacio propicio para analizar cómo los sistemas fiscales pueden ser una herramienta clave para lograr la transición hacia una economía más sostenible y enfrentarse a una realidad que se pretende modular a través de estos ODS. Este fenómeno exige una reflexión profunda sobre la forma en que los tributos y las políticas fiscales pueden no solo recaudar fondos para el bienestar común, sino también fomentar comportamientos más sostenibles, mejorar las condiciones de vida y lograr una justicia social.

En este contexto, esta publicación ha abordado temáticas cruciales, tales como la cooperación internacional y la fiscalidad ambiental, el impacto del cambio climático en la tributación, las políticas de gestión de residuos y la

economía circular, así como las estrategias fiscales que se están llevando a cabo en otros países. Uno de los temas relevantes, sin duda, es cómo la fiscalidad medioambiental puede ser utilizada como una herramienta clave en la lucha contra el cambio climático, la contaminación y la sobreexplotación de recursos naturales. En este sentido, se han presentado ejemplos de políticas fiscales exitosas en varios países, así como casos de ineficiencia fiscal que evidencian la necesidad de una mayor coherencia normativa y claridad en los objetivos.

Desde el derecho comparado y tomando como referencia a nuestro país vecino, Francia, se pone de manifiesto la dificultad para implementar un sistema fiscal que favorezca la economía circular y reduzca el impacto ambiental de las actividades económicas. A pesar de las buenas intenciones de las autoridades fiscales francesas, muchos de los tributos medioambientales implementados no han sido eficaces en la consecución de objetivos ecológicos. La falta de coherencia entre los diferentes tributos aplicados ha llevado a una baja recaudación y a una desconexión entre el dinero recaudado y los proyectos medioambientales a los que supuestamente debería destinarse.

Por otro lado, existen otros muchos impuestos que, aunque denominados «ambientales», en realidad no promueven el comportamiento esperado. Es el caso de los tributos verdes diseñados para incentivar el reciclaje y la sostenibilidad que se perciben por las empresas más como un coste adicional que como un medio para transformar sus modelos productivos. Por ello, es necesario rediseñar estos impuestos para que no solo sean una herramienta recaudatoria, sino que efectivamente incentiven el cambio hacia un modelo económico más sostenible.

En este sentido, es necesario un enfoque integral en la fiscalidad medioambiental, que combine incentivos fiscales directos para las prácticas sostenibles con impuestos que penalicen conductas contaminantes. Este modelo integrado permitiría reducir la huella de carbono de las industrias, al mismo tiempo que se apoyaría la innovación y el desarrollo de tecnologías limpias.

La fiscalidad ambiental debe ser vista no solo como una herramienta de recaudación, sino como una estrategia de cambio estructural hacia una economía verde. Esto implica, por ejemplo, rediseñar los impuestos de tal manera que favorezcan la innovación tecnológica en las empresas y apoyen la adaptación de las infraestructuras existentes hacia modelos más sostenibles.

Siendo la realidad de nuestro país vecino algo bastante generalizado e identificable con lo que viene ocurriendo en nuestro país, vemos que la evolución de la fiscalidad en relación con la sostenibilidad en España ha experimentado tanto éxitos como fracasos en la aplicación de estos tributos. Desde una perspectiva crítica, muchos de los impuestos verdes implementados en España han sido imperfectos y poco eficaces. Ejemplos como el impuesto sobre la producción de energía eléctrica y el canon sobre las aguas continentales han tenido efectos limitados en la reducción de la contaminación. Estos impuestos se crearon bajo la premisa de que generar ingresos a través de ellos contribuiría al cambio hacia una economía más verde, pero la falta de inversión en proyectos que promuevan la sostenibilidad y la tecnología limpia ha mermado su efectividad.

La protección del medio ambiente no es un objetivo sino también un derecho, no en vano la reciente sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 9 abril de 2024 reconoce la obligación de los Estados de proteger a los ciudadanos contra los efectos del cambio climático, siendo un hito histórico en el ámbito de la justicia ambiental. Esta sentencia subraya que el cambio climático no solo es un desafío medioambiental, sino también una amenaza directa para los derechos fundamentales de las personas, como el derecho a la vida privada y familiar.

En virtud de esta sentencia, los Gobiernos tienen la obligación legal de tomar medidas efectivas y urgentes para mitigar los efectos del cambio climático y proteger a sus ciudadanos. Esta obligación no solo se aplica en el ámbito de la legislación ambiental, sino que también tiene un impacto directo en las políticas fiscales. La jurisprudencia del TEDH ha tenido un impacto significativo en la política fiscal europea, exigiendo que los impuestos medioambientales no solo recauden fondos para proyectos ecológicos, sino que también sean un mecanismo eficaz para prevenir los efectos adversos del cambio climático. Los países deben garantizar que sus sistemas fiscales sean coherentes con los acuerdos internacionales sobre cambio climático y protección del medio ambiente, como el Acuerdo de París.

Aunque la estructura actual de la fiscalidad medioambiental en España presenta deficiencias, los impuestos verdes pueden ser efectivos si se diseñan de manera más coherente y orientada a resultados concretos. En efecto, los ingresos derivados de estos impuestos debieran destinarse exclusivamente a la financiación de iniciativas medioambientales y a la investigación y el desarrollo de nuevas tecnologías que promuevan el reciclaje, la eficiencia energética y el uso de fuentes de energía renovables.

En nuestro país, si examinamos la jurisprudencia del Tribunal Supremo, podemos ver la gran casuística de problemas jurídicos que plantean las configuraciones de las distintas figuras tributarias, llamadas medioambientales. Destacan especialmente los litigios relacionados con el Impuesto sobre Hidrocarburos, que, pese a su finalidad eminentemente extrafiscal, presenta muchas incoherencias que derivan en que tenga una función meramente recaudatoria; el Impuesto sobre el Carbón, en el que se plantean numerosas cuestiones relacionadas con la propia configuración de la base y, por último, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, cuya constitucionalidad, así como adecuación con el derecho de la UE, fue puesta en duda sin que fuera confirmada por los tribunales.

Unido a ello se cuestionan los impuestos autonómicos y locales, como queda reflejado en las páginas de esta monografía, donde la finalidad medioambiental es cuestionada en numerosas ocasiones o la competencia de unos y otros para aprobar medidas de la manera en que lo hacen.

Junto a esto, para que se produzca una evolución adecuada y coherente del sistema, los impuestos medioambientales deben ser revisados periódicamente para asegurarse de que cumplen su propósito y no se convierten en instrumentos recaudatorios sin impacto real en la sostenibilidad. Para ello, sería deseable incorporar criterios de evaluación y medición de resultados que permitan ajustar las políticas fiscales a las necesidades cambiantes de la economía verde. Se hace necesario una medición del impacto de las medidas para poder diseñar una fiscalidad verdaderamente medioambiental no solo en la forma sino en el fondo.

Otra de las cuestiones importantes que hay que tener en cuenta con este tema es el papel de la economía circular en este objetivo. La misma ha sido reconocida como una de las soluciones más prometedoras para abordar los desafíos medioambientales y las políticas fiscales pueden fomentar su implementación. La economía circular se basa en la idea de que los productos deben ser diseñados para ser reutilizados, reciclados o reparados, en lugar de ser desechados. Esta transición requiere cambios fundamentales en los sistemas económicos y una reconfiguración de los incentivos fiscales.

Francia ha implementado una serie de políticas fiscales innovadoras en este sentido y es un modelo a seguir. En este contexto, la tarificación incitativa de residuos es una de las estrategias más efectivas para fomentar la reducción de desechos. Este modelo establece tarifas diferenciadas en función del volumen de residuos generados, de modo que aquellos que generen menos residuos pagan menos. Este enfoque ha demostrado ser exitoso

en la reducción de residuos en varias ciudades francesas, incentivando a los ciudadanos y a las empresas a adoptar prácticas más sostenibles.

En España, aunque la economía circular es un concepto cada vez más presente en la agenda política, aún existen importantes barreras para su implementación. Se hace necesario reducir la burocracia y simplificar los procedimientos administrativos para facilitar la adopción de prácticas circulares en las empresas. Además, si bien existen algunos incentivos fiscales para la reutilización y el reciclaje, estos deben ser mejor coordinados y reforzados para asegurar su efectividad. Debemos crear un marco fiscal que premie a las empresas que utilicen materiales reciclados o que diseñen productos de larga vida útil, y que penalice el uso de productos de un solo uso o de materiales no reciclables. Este tipo de política fiscal no solo contribuiría a la reducción de residuos, sino que también impulsaría la innovación tecnológica en las empresas, al exigirles que mejoren sus procesos de producción para ser más sostenibles.

En definitiva, y en relación con todas estas diferentes cuestiones tratadas, se subraya la necesidad de reevaluar los sistemas impositivos para asegurar que, además de eficientes en el reto medioambiental y demográfico, también sean justos y progresivos, garantizando que las familias con menores recursos no sufran los efectos negativos de unas políticas fiscales excesivamente sectorizadas. La transición energética y el respeto al medio ambiente no puede ser una cuestión de «unos pocos» y por ello el papel que representan los ODS en la fiscalidad deviene fundamental, como se extrae de la lectura de los capítulos de esta monografía. Un sistema fiscal bien diseñado puede ser fundamental para financiar los ODS, promover la justicia social y económica, y contribuir a un desarrollo más sostenible. Sin embargo, se requieren políticas fiscales coherentes, integrales y adaptadas a las realidades sociales y económicas de nuestro país. Creemos que muchas de ellas se han puesto de manifiesto a lo largo de estas páginas.

En nuestra opinión y tras el reposo necesario de lo analizado en el marco del proyecto y en los trabajos expuestos, sin ánimo de ser imprudentes, nos atrevemos a proponer el siguiente decálogo de políticas públicas necesarias en el marco de la fiscalidad y los ODS.

## **1. Reconocer la protección del medio ambiente como un derecho y no exclusivamente como un objetivo**

La jurisprudencia del TJDH es la ratificación de cómo se debe concebir esta protección desde una perspectiva que trasciende el enfoque tradicional de ver el medio ambiente como una simple meta a alcanzar y lo posiciona como un derecho fundamental inherente a las personas. Esta visión ha ganado fuerza en el ámbito internacional y en el derecho ambiental, y está en línea con la idea de que la protección del medio ambiente no solo debe ser un objetivo de desarrollo o una política pública, sino una obligación que asegura la calidad de vida y el bienestar de las personas, tanto en el presente como en el futuro. Esta concepción como un derecho humano fortalece su carácter fundamental e inalienable, y refuerza la idea de que los esfuerzos de protección ambiental deben ser una prioridad dentro de las políticas públicas y el derecho internacional, no solo una meta de desarrollo.

## **2. Complementación de la fiscalidad con políticas estructurales sostenibles**

La fiscalidad debe ser considerada como un instrumento complementario dentro de un marco más amplio de políticas sostenibles. Las medidas fiscales no deben limitarse a la recaudación, sino que deben acompañarse de políticas que promuevan la transición ecológica, la economía circular y la sostenibilidad social. En este sentido, es imperativo que los Gobiernos implementen planes nacionales de acción que incluyan incentivos fiscales a nivel local, fomentando una cohesión territorial que permita a todas las regiones acceder a las mismas oportunidades de desarrollo.

## **3. Rediseño de los impuestos medioambientales para maximizar su impacto**

Es fundamental que los impuestos medioambientales no solo se enfoquen en la recaudación, sino que estén diseñados de forma que incidan directamente en los comportamientos de los contribuyentes. Esto incluye la creación de tributos progresivos que premien las conductas responsables y penalicen las que son dañinas para el medio ambiente. Los ingresos obtenidos de estos tributos deben destinarse directamente a proyectos de conservación, reforestación, reciclaje y tecnologías limpias, asegurando que la recaudación sirva para mitigar los efectos del cambio climático.

#### **4. Aplicación de un IVA reducido del 5,5% en servicios de reparación**

Para incentivar el consumo responsable y la economía circular se propone la aplicación de un tipo de IVA reducido al 5,5% en servicios de reparación de electrodomésticos, calzado, ropa y productos reacondicionados. Este tipo de impuesto fomentaría la reparación en lugar de la compra de productos nuevos, contribuyendo a la reducción de residuos y al ahorro de recursos naturales. Además, esta medida también incentivaría el crecimiento de la industria local de reparación, creando empleo en sectores sostenibles. De hecho, la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE) 2020/285 en lo que se refiere a los tipos del impuesto sobre el valor añadido, abre esta posibilidad a «las prestaciones de servicios de reparación de electrodomésticos, calzado y artículos de cuero, prendas de vestir y ropa blanca (incluidos los trabajos de reparación y arreglo)».

#### **5. Incentivos fiscales para la producción y consumo de productos ecodiseñados**

Para promover la sostenibilidad en la producción, se propone un incentivo fiscal que diferencie fiscalmente los productos ecodiseñados y reacondicionados, estableciendo, como en los servicios de reparación, un tipo reducido de IVA (5,5%), favoreciendo su consumo frente a los productos de vida útil limitada. Estos productos, que son diseñados para ser más duraderos y fácilmente reciclables, deben ser gravados con tipos impositivos más bajos, mientras que los productos de corta vida útil, como los plásticos de un solo uso, deben enfrentar impuestos más altos.

#### **6. Cumplimiento de los objetivos europeos en materia de residuos**

La tarificación incitativa es una herramienta eficaz para fomentar la reducción de residuos en las áreas urbanas. Esta medida implica que los ciudadanos y empresas paguen en función de la cantidad de residuos que generan. Las tarifas deben estar diferenciadas, premiando las acciones de reciclaje y reducción de residuos con descuentos fiscales o incentivos. Además, es fundamental que las autoridades locales utilicen los ingresos de estas tarifas para financiar proyectos de educación ambiental y mejorar la infraestructura de reciclaje.

## **7. Promover el uso de energía limpia a través de bonificaciones en el ICIO**

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) debe reformarse para incentivar la instalación de sistemas de energía renovable en la construcción de nuevos edificios. Se propone la creación de bonificaciones fiscales del ICIO para aquellos proyectos que incluyan tecnologías limpias como paneles solares, geotermia o sistemas de eficiencia energética. Esto no solo reducirá las emisiones de carbono, sino que también creará un mercado de energías renovables locales, impulsando la economía verde y creando empleo sostenible.

## **8. Reforma del sistema de financiación autonómica para la equidad territorial**

Una de las principales barreras para el desarrollo rural es la desigualdad en la distribución de recursos fiscales. La reforma del sistema de financiación autonómica y local debe garantizar que las zonas rurales, que enfrentan desafíos demográficos y de infraestructura, reciban una financiación justa para promover el desarrollo sostenible. Esta reforma debe considerar el envejecimiento de la población y las necesidades específicas de los territorios rurales, permitiendo que las regiones con menor densidad poblacional puedan acceder a recursos que promuevan su revitalización económica y social.

## **9. Incentivar la rehabilitación de viviendas en zonas rurales mediante deducciones fiscales**

Una de las principales barreras para la repoblación de áreas rurales es la falta de viviendas adecuadas. Para abordar este problema, se propone la implementación de deducciones fiscales para la rehabilitación de viviendas en estas áreas, especialmente aquellas que se encuentren deshabitadas o en mal estado. Este incentivo fomentaría la recuperación del patrimonio rural, mejorando las condiciones de vida y promoviendo la nueva ocupación de estos espacios por parte de jóvenes, familias y emprendedores.

## **10. Implementar un sistema de evaluación de impacto de las políticas fiscales**

Para garantizar la efectividad de las políticas fiscales es fundamental establecer un sistema de evaluación que permita medir su impacto ambiental y social. Este sistema debe incluir indicadores claros que midan los resultados de las políticas fiscales ecológicas en términos de reducción de emisio-

nes de gases de efecto invernadero, generación de empleo verde y mejora de la calidad del aire. Los informes de evaluación deben ser transparentes y estar accesibles al público, para fomentar la rendición de cuentas y la mejora continua de las políticas fiscales.



## Sobre los autores

### **María García Caracuel (dir.)**

Profesora Titular (acreditada a Catedrática) de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada. Tiene una consolidada trayectoria en investigación sobre Fiscalidad medioambiental y Derecho Tributario de la UE que se traduce en múltiples publicaciones en revistas y editoriales especializadas en materia tributaria. Ha participado en veinte proyectos de investigación. Su trayectoria incluye estancias en universidades internacionales, como París II, Bolonia, Turín, Ámsterdam y Estrasburgo.

### **María Bertrán Girón (coord.)**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Loyola Andalucía. Recientemente ha investigado sobre temas medioambientales y relacionados con la eficiencia energética, con publicaciones sobre el impuesto especial de la electricidad, medidas tributarias de fomento de la eficiencia energética y certificados de ahorro energético. Pertenece y ha sido miembro de proyectos en este campo de investigación, asumiendo en algunos casos la dirección.

## **Edriga Aranburu Agirre**

Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Deusto, la Universidad Pontificia Comillas y la Universitat Ramon Llull. Posee el Máster Universitario en Investigación en Ciencias Jurídicas, así como la Especialidad Económica de la Facultad de Derecho de la Universidad de Deusto. Desde 2019 es docente en los grados en ADE y Derecho de la Universidad de Deusto, así como en el Máster en Acceso a la Abogacía y Procura impartido junto con el Ilustre Colegio de la Abogacía de Bizkaia. Actualmente es el director del Máster de Asesoría Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Deusto.

## **Mónica Arribas León**

Profesora Titular de Derecho financiero y tributario en la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Tiene nueve monografías publicadas como autora o coautora y más de sesenta capítulos de libros y artículos en revistas especializadas de su materia. Tiene reconocidos tres sexenios de investigación, un sexenio de transferencia y cuatro quinquenios. Ha sido directora de Secretariado de Ordenación Académica en la Universidad Internacional de Andalucía y vicedecana primera de Ordenación Académica e Innovación Docente de la Facultad de Derecho de la Universidad Pablo de Olavide.

## **Carlos Bilbao Contreras**

Licenciado en Derecho, Máster en Recursos Humanos y dirección estratégica, así como Doctor en Derecho. Es Abogado del Colegio Profesional. Ha desempeñado puestos de dirección económico-financiera en diversas empresas. Actualmente es Profesor Ayudante Doctor en la Universidad de Burgos. La actividad docente se desempeña en la Facultad de Derecho, así como, en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Ha publicado numerosos artículos sobre la Unión Europea. Las materias abordadas se refieren al comercio intracomunitario, autonomía estratégica, recursos propios, así como, aspectos tributarios y presupuestarios.

## **Consuelo Calafat Marzal**

Doctor Ingeniero Agrónomo desde 2004. Titular de Universidad en el Departamento de Economía y Ciencias Sociales de la Universitat Politècnica de València (UPV) desde 2001. Miembro del equipo de investigación de Economía Internacional y Desarrollo. Las líneas de investigación se centran en la Economía y política agraria, en las que ha publicado veintisiete artículos en revistas (JCR) de impacto científico y participado en veinti-

cuatro proyectos y/o contratos de investigación con instituciones públicas y empresas. Directora de la Catedra AVANT-UPV (Agenda Valenciana Antidespoblament) desde 2022. Vicedecana de Calidad de la Facultad de Administración y Dirección de Empresas de la UPV.

### **Alfonso Camba Crespo**

Director de Promoción de la Competencia de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC). Es Doctor en Economía con Premio Extraordinario, y pertenece al cuerpo de Técnicos Comerciales y Economistas del Estado. Previamente en la CNMC ejerció como subdirector de Estudios e Informes y como inspector jefe de competencia, y también trabajó en CESCE como analista de riesgo país.

### **Oscar Hernando Carreño Gaitán**

Abogado y especialista en Derecho Administrativo por la Universidad Santo Tomás (Bucaramanga). Máster en Estudios Internacionales y de la UE por la Universidad de Valencia. Cuenta con una destacada trayectoria como asesor de entidades públicas y docente universitario. Se ha desempeñado como Coordinador de la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Santo Tomás. Actualmente, orienta su práctica e investigación hacia el marco jurídico de la economía circular, con especial énfasis en la gestión integral de residuos.

### **Juan Francisco Femenia Traver**

Abogado especializado en Derecho fiscal y tributario, colegiado n.º 3.918 del Ilustre Colegio de Abogados de Castellón. Doctorando en Derecho Fiscal en la Universitat Jaume I, donde desarrolla su tesis sobre fiscalidad de residuos y la financiación local mediante tasas de residuos sólidos urbanos. Colabora con la revista del Centro de Estudios Financieros y la Universidad a Distancia de Madrid. Ha sido ponente en congresos internacionales organizados por la Universidad de Granada, la Universidad de Castellón y la Universidad de Sonora, y, además, es autor de publicaciones científicas sobre fiscalidad ambiental y tributación local.

### **María Luisa Fernández de Soto Blass**

Profesora Titular de Universidad acreditada ANECA-ACAP, dos sexenios de investigación CNEAI-ANECA, tres quinquenios de docencia y un Docencia, veintiocho años de profesora universitaria. Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Contabilidad para Juristas y Economía Política.

Doctora y Licenciada en Derecho USPCEU y UCM, Máster en Asesoría Fiscal IES CEU, Máster en Gerente de PYME CEPES, Máster Universitario en Secundaria UCJC, certificado profesionalidad Gestión Contable y Gestión Administrativa Auditoría (FP). Investigadora Principal e investigadora de treinta proyectos de investigación I+D, e Innovación Docente. Sesenta y seis publicaciones sumando libros, capítulos de libros y revistas de impacto sobre temas como la Inteligencia Artificial, Derecho Medioambiental, Derecho Tributario, y Hacienda Pública.

### **María Bernard Furest**

Doctora en Ciencias Jurídicas por la Universidad de Granada. Autora de una monografía y de diversos artículos en revistas de referencia, así como de capítulos de libro en editoriales de prestigio. Su investigación se centra en los regímenes fiscales diferenciados, la tributación de la economía digital, la aplicación de la inteligencia artificial en la Administración tributaria y los instrumentos fiscales en la ordenación del turismo. Ha participado en proyectos de investigación e innovación docente y desarrolla una actividad continuada en congresos nacionales e internacionales, con la presentación de comunicaciones científicas.

### **José Manuel Guaita Martínez**

Profesor universitario e investigador especializado en economía aplicada, innovación, turismo y transformación digital. Desarrolla su actividad académica en la Universitat Politècnica de València y es miembro del CEGEA-Centro de Investigación en Gestión de Empresas. Su investigación se centra en la competitividad económica, la digitalización de los sectores productivos, la sostenibilidad y el análisis de datos para la toma de decisiones. Ha publicado numerosos artículos en revistas científicas internacionales de alto impacto y participa en proyectos nacionales e internacionales vinculados a la innovación, el emprendimiento y el desarrollo territorial, además de colaborar activamente en redes académicas y en actividades de transferencia de conocimiento.

### **Alexandra Lirón González**

Pertenece al Cuerpo Superior de Técnicos Comerciales y Economistas del Estado, y actualmente es jefa de área en la Subdirección de Estudios e Informes de la CNMC. Ha sido profesora del Departamento de Economía de la Universidad Pontificia de Comillas (ICAI-ICADE), así como subdirectora adjunta en la Subdirección General de Inversiones Exteriores del Ministerio de Economía, Comercio y Empresa.

## **Eva María Márquez Campón**

Profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Sevilla. Su investigación más reciente observa desde una primera línea la evolución de los principios de tributación internacional y las posibles soluciones a los principales retos a los que se enfrenta actualmente el sistema fiscal internacional. Se atienden especialmente los trabajos desarrollados por organizaciones internacionales como la OCDE, el G20, el Foro Global y las Naciones Unidas, a través del ECOSOC y del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios (UNTC). Asimismo, se siguen y analiza el proceso actual de elaboración de la Convención Marco sobre Cooperación Fiscal Internacional en el seno de Naciones Unidas.

## **Alejandro Menéndez Moreno**

Catedrático Emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valladolid. Sus líneas de investigación a lo largo de su actividad académica han sido el concepto y clases de ingresos públicos, los tributos como instrumentos de protección medioambiental, la financiación de las Comunidades Autónomas, los elementos que conforman la estructura de los tributos, la tributación de los derechos de imagen, la calificación de las fuentes de renta en el IRPF, la incidencia del ordenamiento y la jurisprudencia de la UE en la conformación del derecho tributario español. Estas líneas de investigación se reflejan en los numerosos trabajos publicados durante los últimos años. Entre otros méritos, destaca la codirección de las revistas *Quincena Fiscal*, editada por Thomson Reuters-Aranzadi y *Studi Tributari Europei*, con sede en la Universidad de Bologna (Italia).

## **Cristina Pérez-Piaya Moreno**

Doctora en Derecho por la Universidad de Granada y Magistrada titular de la Sección lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Instancia de Tarragona desde noviembre de 2025. Profesora asociada de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid y autora de numerosas publicaciones en revistas especializadas en la materia de derecho financiero y tributario y de derecho administrativo, de una monografía y coautora de distintos libros. Previamente ha sido Letrada titular del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo y Miembro del Cuerpo Superior de Administradores Generales de la Junta de Andalucía en situación de servicios especiales.

## **Laura Viviana Salamanca Samudio**

Laura Salamanca Samudio es Doctora en Derecho Tributario e investigadora del Grupo de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra de Barcelona (UPF). Ha sido docente y miembro de la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario de España. Es autora de la monografía *La comprobación de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades español* (Aranzadi, 2024). Su investigación reciente se centra en la tributación mínima global y la tributación medioambiental. Actualmente se dedica al ejercicio profesional como manager del equipo fiscal de gran empresa en el despacho Addwill (Barcelona), especializada en fiscalidad internacional y precios de transferencia.

## **Vicente Sanz Torró**

Abogado y economista especializado en derecho tributario. Además, es profesor asociado del Departamento de Derecho Financiero de la Universidad de Valencia. Desarrolla su actividad profesional como socio en el área de Fiscal de Andersen Tax & Legal. Su investigación universitaria se centra en la fiscalidad medioambiental y la sostenibilidad del sistema tributario y de la empresa familiar. Forma parte del comité de expertos en imposición patrimonial y empresa familiar de la Asociación Española de Asesores Fiscales-AEDAF. Ha publicado artículos en revistas científicas internacionales de alto impacto y colabora con docencia en otras universidades de reconocido prestigio como la Universidad Politécnica de Valencia, el Instituto de Empresa y la Universidad Rey Juan Carlos.

## **Raquel Tárrega López**

Inspectora de Competencia en la CNMC. Pertenece al Cuerpo de Diplomados Comerciales del Estado, y previamente ha trabajado en materia de competencia y buena regulación en la CNMC, en la Comisión Europea y en la extinta Comisión Nacional de la Competencia (CNC).

## **Lara Tobías Peña**

Pertenece al Cuerpo Superior de Técnicos Comerciales y Economistas del Estado, y actualmente es vocal asesora y jefa de la Unidad de Apoyo del director de Promoción de la Competencia de la CNMC. Previamente trabajó como subdirectora de Estudios e Informes de la CNMC así como jefa de área en la subdirección de Análisis Estratégico y Sistema Financiero Internacional en la Secretaría General del Tesoro, perteneciente al Ministerio de Economía.

## **Bruno Trescher**

Profesor de Derecho Público en la Universidad de Estrasburgo. Su investigación se centra en la fiscalidad internacional y europea, así como en la evolución de la administración pública. Ha publicado numerosos artículos en revistas especializadas, abordando temas como la fiscalidad privilegiada en Francia y la gestión de servicios públicos locales. Entre sus publicaciones destacan trabajos sobre sanciones fiscales y la tributación corporativa en Europa. Actualmente es responsable de diversos estudios, como el Master Droit de l'immobilier, el de Administration économique et sociale y el Master Gestion et Droit des énergies et développement durable. Es director de la Federación de Investigación Universitaria L'Europe en Mutation, donde coordina estudios sobre historia, derecho y economía.

Esta obra, compuesta por quince capítulos, aborda el papel fundamental que desempeña la fiscalidad en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) relacionados con el reto medioambiental y los efectos nocivos del cambio climático. Los sistemas fiscales pueden contribuir al cumplimiento de los ODS establecidos por las Naciones Unidas en la Agenda 2030. Es más, son una herramienta muy útil para ello y ese es el objetivo de la presente publicación. Para ello se plantea una obra colectiva dividida en tres partes en las que, como si de una pirámide invertida se tratara, se analiza, en primer lugar, la eficacia de la introducción de un componente medioambiental en la fiscalidad en el ámbito europeo y nacional; en un segundo plano se tratan estrategias fiscales concretas que promueven la circularidad y los ODS; y se cierra con un análisis de derecho comparado. En este contexto, esta publicación aborda temáticas cruciales, tales como la cooperación internacional y la fiscalidad ambiental, el impacto del cambio climático en la tributación, las políticas de gestión de residuos y la economía circular, así como las estrategias fiscales que se están llevando a cabo en otros países.

ISBN 978-84-10064-30-0



9 788410 064300 >

La colección **Enfoques** está orientada a reunir bajo un mismo volumen el resultado académico de seminarios, jornadas científicas, etc., que sean consecuencia de alguna iniciativa académica de investigación o debate, cuyo resultado suponga una obra colectiva dirigida por un editor o editores.



**Junta  
de Andalucía**

**Consejería de Sanidad,  
Presidencia y Emergencias**

**Centro de Estudios  
Andaluces**