DOCUMENTOS DE TRABAJO

8/2022

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

SANTIAGO DE COMPOSTELA

12 a 14 de noviembre de 2021

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA
Instituto de Estudios Fiscales

© Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378, 28035-Madrid

I.S.S.N.: 1578-0244
N.I.P.O.: 140-22-031-7

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales

ÍNDICE

Presentación, por Antonio López Díaz

Programa

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

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

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

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

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

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

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

Bibliografía

PARTE II: NUEVAS PERSPECTIVAS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

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

1. Introducción

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

Bibliografía

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

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

2.4. La medida de carácter convencional: la cláusula de sujeción al impuesto (STTR)

3. La recepción de las reglas GLoBE en el ámbito de la Unión Europea

3.1. La Propuesta de Directiva sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión

3.2. Principales características de la Propuesta de Directiva frente a las reglas modelo de la OCDE

3.3. Ámbito subjetivo de aplicación de la Propuesta de Directiva

3.4. Cálculo del impuesto adicional en el marco de la Propuesta de Directiva

3.5. Obligaciones formales y régimen sancionador

4. Reflexión final

Bibliografía

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

1. Marco legal internacional e interno

2. Elementos objetivos. renta imputable

2.1. Imputación total de rentas

2.2. Imputación parcial de rentas

2.3. Una cuestión relativa a la doble imposición

3. Elementos subjetivos. el establecimiento permanente "transparente"

PARTE III: EL FUTURO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

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

1. Introducción: la intención declarada del Estado de adoptar medidas fiscales de protección medioambiental y su repercusión en los impuestos propios de las comunidades autónomas

2. Posibles modificaciones en la imposición autonómica sobre emisiones actualmente vigentes (los impuestos sobre emisiones de la industria, el impuesto sobre las emisiones de óxido de nitrógeno de la aviación comercial y el impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica)

3. Algunas cuestiones relacionadas con el ejercicio de la autonomía financiera de las comunidades autónomas, en relación con el próximo impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

Bibliografía

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

1. Introducción

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

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

Capítulo 3: LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL MARCO DE LA ESTRATEGIA DE ECONOMÍA CIRCULAR Y DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA, por Gema Patón García
1. Planteamiento: la política europea de transición ecológica y de economía circular
2. Incidencia de la estrategia de economía circular en la acción tributaria ambiental
3. Medidas fiscales en el plan de recuperación, transformación y resiliencia orientadas a la eficiencia energética
4. Priorización de objetivos circulares en el diseño de los instrumentos fiscales ambientales
4.1. La Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular (LRSCEC): las medidas fiscales clave
4.1.1. El impuesto sobre envases plásticos no reutilizables
4.1.2. El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y coincineración de residuos
4.1.3. Incorporación de tasa o prestación patrimonial de carácter pública no tributaria en el ámbito local
4.2. Valoración provisional de las medidas fiscales ambientales
5. Estado actual y visión prospectiva de la tributación ambiental en España
Bibliografía

Capítulo 4: EL ROL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA GESTIÓN DE LOS RESIDUOS MUNICIPALES, por Paola del Valle Baudino
1. Introducción
2. Las tasas de residuos reguladas como tributos obligatorios
3. La cuantificación de la tasa por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación: la incorporación del pago por generación
3.1. Modificaciones a la limitación de la cuantificación
3.2. Estructura de la tasa
3.2.1. Sistemas de pago por generación: el rol de la inteligencia artificial

3.2.1.1. Modelos de recogida separada de residuos

3.2.1.2. Fracciones de residuos a gravar

4. Conclusiones

Bibliografía

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

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

Bibliografía

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

1. Presentación
2. El Impuesto sobre la Electricidad
3. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)
4. Otras medidas relacionadas con la generación, producción y consumo de la electricidad
5. Conclusiones

Bibliografía

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

1. Introducción
2. La bonificación en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
   2.1. Elementos configurativos de la bonificación según el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales
   2.2. Análisis comparativo de la regulación de la bonificación en los municipios
3. La deducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas
   3.1. Elementos configurativos de la deducción según el Real Decreto-ley 19/2021 de 5 de octubre
   3.2. Comparativa de la deducción actual con relación a la deducción de 2010
4. Conclusiones

Bibliografía

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

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

Bibliografía

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

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

Bibliografía

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

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

Bibliografía

PARTE IV: ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN LA ERA POST-COVID

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

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

Bibliografía

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

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

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

5.4. Una breve reflexión

Bibliografía

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

1. La evolución del sistema de recursos propios de la UE. Un poco de historia

1.1. Construcción inicial del sistema de recursos propios 1957-1988

1.2. La contribución nacional gana terreno en detrimento de los restantes recursos (1988-2005)

1.3. Propuestas y propuestas sin cambios en el sistema (2005-2020)

2. La necesidad de un cambio, incluso antes de la pandemia. propuestas previas para el MFP 2021-2027

3. La Decisión 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, en su contexto

4. Los “nuevos” recursos propios de la UE

4.1. El primer “nuevo” recurso propio basado en el plástico y la respuesta nacional de España

4.1.1. Una contribución nacional calculada sobre la base de los envases de plástico no reciclados

4.1.2. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

4.2. Destinar parte de los ingresos del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión

4.3. El Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono

4.4. De un impuesto digital a una parte de la imposición mínima del Pilar 1

4.5. Un Impuesto sobre Transacciones Financieras, ¿al fin?

4.6. La genérica “contribución financiera vinculada al sector empresarial” o la “nueva” base imponible común consolidada

5. Conclusiones

Bibliografía

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

1. Introducción

2. La reserva de ley presupuestaria

3. Presupuestos y estado social. La incidencia de la Covid-19

Bibliografía

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

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

Bibliografía

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

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

4.1. La deuda pública europea

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

5. Conclusiones

Bibliografía

Presentación

La presente publicación tiene su origen en la celebración de la VII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario que tuvo lugar en Santiago de Compostela durante los días 12 a 14 de noviembre de 2021, transcurridos dos años desde la última reunión, como consecuencia de la pandemia de COVID-19 que impidió su celebración en el año 2020.

Como viene siendo habitual, el programa ha estado conformado por dos mesas redondas y dos seminarios en los que se han abordado cuestiones de actualidad tanto desde la perspectiva de la carrera académica como de los aspectos sustantivos de la disciplina del Derecho Financiero y Tributario. En esta ocasión, los temas elegidos fueron los siguientes:

- Mesa Redonda Tema I: Evaluación y Acreditación para las distintas figuras de profesorado.
- Mesa Redonda Tema II: Nuevas perspectivas en la imposición sobre sociedades.
- Seminario I: El futuro de la fiscalidad ambiental.
- Seminario II: Estabilidad presupuestaria en la era post-covid.

Las dificultades y singularidades que conforman la carrera académica de quienes se dedican al estudio del Derecho Financiero y Tributario requieren de una constante atención que permita analizar los cambios que con cierta frecuencia se producen en esta materia y poner de manifiesto tanto la realidad del actual sistema de evaluación y acreditación para las diversas figuras de profesorado universitario como aquellas cuestiones que pudiesen estar generando ciertas disfuncionalidades o que resultasen susceptibles de mejora. En este sentido, el sistema de acreditaciones, el Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario y la evaluación de la actividad investigadora han sido objeto de reflexión y debate.

Por lo que se refiere al aspecto sustantivo del Derecho Financiero y Tributario, tres han sido las temáticas elegidas para conformar el programa de estas Jornadas: las nuevas perspectivas en la imposición sobre las sociedades, el futuro de la fiscalidad ambiental y la estabilidad presupuestaria en la era post-covid.

Así, las novedades que se avecinan en materia del Impuesto sobre Sociedades, de llegar a buen puerto las iniciativas de la OCDE y de la Unión Europea para el establecimiento de una fiscalidad que haga frente a los retos de una economía globalizada y digitalizada, no pueden dejar de formar parte de la actualidad tributaria, por lo que han sido objeto de análisis los llamados Pilares I y II propuestos por el Marco inclusivo de la OCDE, así como las novedades en el régimen de transparencia fiscal internacional. Entre las principales cuestiones abordadas se encontraron la reasignación de los derechos de imposición en las jurisdicciones de mercado sobre los beneficios de las empresas multinacionales más grandes, así como la implantación de una tributación mínima

global para las grandes multinacionales que evite la erosión de bases imponibles de los Estados, fomentada en buena parte por la competencia fiscal llevada a cabo por determinadas jurisdicciones fiscales a través de tipos de gravamen reducidos.

Por otra parte, el futuro en materia de política fiscal de medio ambiente no podía faltar en el contenido de estas Jornadas por cuanto constituye uno de los objetivos de la estrategia europea de economía circular y cambio climático con el objetivo puesto en el año 2030, en cuyo marco contamos con normas tan relevantes como el Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021 por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática. En materia de clima y energía se fijan objetivos como la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero o el incremento de la cuota de energías renovables y la eficiencia energética. La amplitud de esta política abarca multitud de cuestiones, muchas de las cuales han formado parte de las ponencias y comunicaciones presentadas: residuos, emisiones, fiscalidad energética, economía circular, beneficios fiscales para el fomento de energías renovables, transporte sostenible, etc.

Finalmente, la conexión ingreso gasto público sigue siendo un aspecto clave de la hacienda de cualquier Estado hasta el punto de que no cabe lograr un sistema fiscal justo y aceptado por los ciudadanos si la rama del ingreso público, fruto del esfuerzo de todos, no se ve correspondida con unas políticas de gasto que respondan también a los principios de justicia tributaria. Tal y como recordaba en la Invocación al Apóstol Santiago "nuestros gobernantes tienen también un compromiso con esa sociedad más justa y solidaria. No basta solo con que aporten todos, y más los que más tienen, sino que nuestros gestores públicos deben seleccionar equitativamente el destino de los fondos públicos, buscando atender a los más necesitados. Y si la asignación ha de ser equitativa, la ejecución ha de esmerarse en la eficacia, la eficiencia y la economía, para tratar de lograr lo más utilizando lo menos, lo que resulte imprescindible".

En suma, el documento recoge, siguiendo la estructura del programa de las Jornadas, las distintas ponencias y comunicaciones facilitados por los autores que participaron a lo largo de los dos días de intenso trabajo y debate doctrinal.

Y para finalizar, es este el momento de agradecer a todos los autores, y a los moderadores de cada una de las sesiones, el trabajo realizado para preparar ponencias y comunicaciones. Y un reconocimiento muy especial a mi compañera, la profesora Luz Ruibal Pereira, por haber asumido toda la coordinación para que esta publicación pueda ver la luz. Gracias a su desinteresada colaboración quedará este testimonio del buen trabajo realizado en Compostela, donde siempre habrá unos brazos abiertos para recibiros al final del Camino.

ANTONIO LÓPEZ DÍAZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Santiago de Compostela

Presidente de la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario

Programa

09.00 - 9.30 h. INAUGURACIÓN.

09.30- 11.00 h. MESA REDONDA TEMA I: Evaluación y Acreditación para las distintas figuras de profesorado.

Moderador: Ernesto Eseverri (Catedrático Emérito. Universidad de Granada)

Ponentes:

María Teresa Mata Sierra (Catedrática. Universidad de León): *Acreditaciones a cátedra y titularidades.*

María Luisa Esteve Pardo (Profesora Titular. Universidad de Girona): *Evaluación de la actividad investigadora.*

Luis Martínez Giner. (Catedrático. Universidad de Alicante): *La reforma del profesorado en el Anteproyecto de la Ley Orgánica del Sistema Universitario*.

Debate.

Comunicación: Ana Isabel González González (Catedrática de Escuela Universitaria. Universidad de Oviedo): *¿Cómo valorar monografías en la evaluación de la investigación?*

11.00- 11.30 h. DESCANSO CAFÉ.

MESA REDONDA TEMA II: Nuevas perspectivas en la imposición sobre sociedades.

Moderadora: Isabel García-Ovies Sarandeses (Catedrática. Universidad de Oviedo)

Ponentes:

Domingo Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie (Profesor Contratado Doctor. Universidad Autónoma de Madrid): *Los nuevos criterios de nexo y atribución de beneficios en el Pilar 1 de la OCDE*.

Luz Ruibal Pereira (Profesora Titular. Universidad de Santiago de Compostela): *La tributación mínima global en el marco de BEPS 2.0.*

María Eugenia Simón Yarza (Profesora Contratada Doctora. Universidad de Navarra): *La transparencia fiscal internacional en la Ley 11/2021*.

Debate.

13.00 -14.00 h. VISITA AL ÁREA DE COMUNICACIONES PÓSTER.

Mª Carmen Ballesteros Soler (Doctoranda. Universitat de Valencia): *La conversión de activos por impuesto diferido en créditos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades. Créditos*

susceptibles de extinguir deudas y sanciones tributarias de conformidad con el artículo 71 de la LGT.

Joan Pages i Galtes (Catedrático. Universitat Rovira i Virgjili): *Tasas y tarifas locales en el proyecto de ley de residuos.*

Vicente Sanz Torró (Profesor Asociado. Universitat de Valencia): *Sanciones tributarias impropias: un análisis a raíz de la prohibición de repercusión del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero en supuestos de actas de inspección.*

José Ángel Gómez Requena (Profesor Ayudante Doctor. Universidad de Castilla-La Mancha): *Herramientas para mejorar el cumplimiento tributario en las operaciones vinculadas en un escenario post-covid.*

Laura Salamanca Samudio (Profesora. Universitat Pompeu Fabra): *La imposición mínima en la tributación sobre los beneficios empresariales derivados de los intangibles.*

14.00 - 16.00 h. ALMUERZO DE TRABAJO.

16.30 – 18.00 SEMINARIOS SIMULTÁNEOS.

SEMINARIO I: El futuro de la fiscalidad ambiental:

Moderador: Juan Arrieta Martínez de Pisón (Catedrático. Universidad Autónoma de Madrid).

Ponentes:

María Marta Verdesoto Gómez (Profesora Colaboradora. Universidad Complutense de Madrid): *La fiscalidad autonómica sobre emisiones y residuos*.

Álvaro Antón Antón (Profesor Titular. Universidad Cardenal Herrera CEU): *La fiscalidad energética en el contexto del Pacto Verde Europeo*.

Gema Patón García (Profesora Titular. Universidad de Castilla la Mancha): *La Fiscalidad ambiental en el marco de la estrategia de economía circular y del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*.

Debate.

Comunicaciones:

Rodolfo Salassa Boix (Profesor Agregado. Universitat Pompeu Fabra): *Los nuevos retos internacionales para los impuestos ambientales indirectos derivados del libre comercio.*

Ángel Urquizu Cavalle (Catedrático Universitat Rovira i Virgili): *Las obligaciones tributarias derivadas de la importación de bienes: protección medioambiental e inteligencia artificial*.

Paola del Valle Baudino (Profesora. Universitat Rovira i Virgili): *Inteligencia artificial en la gestión de residuos.*

Jorge J Milla Ibáñez (Profesor Asociado. Universidad de Valencia): *La fiscalidad como instrumento de fomento de la economía circular.*

María Bertrán Girón (Profesora Adjunta. Universidad Loyola Andalucía): *Los impuestos relacionados con la electricidad como mecanismo de protección del Medio Ambiente.*

Milenka Villca Pozo (Profesora. Universitat Rovira i Virgili): *Las bonificaciones del IBI e ICIO por la instalación de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar en la vivienda.*

Juan Ignacio Gorospe Oviedo (Catedrático. Universidad San. Pablo CEU): *Hacia un modelo de transporte sostenible.*

Paloma García Córdoba (Profesora. Universitat Pompeu Fabra): *Hacia una posible implementación de un tributo ambiental sobre la carne*

SEMINARIO II. Estabilidad presupuestaria en la era post-covid.

Moderadora: Antonia Agulló Agüero (Catedrática. Universidad Pompeu Fabra)

Ponentes:

Ester Marco Peñas (Profesora Contratada Doctora. Universidad Autónoma de Madrid): *Disciplina presupuestaria de la UE: La crisis de la COVID-19 como catalizador de reformas latentes.*

Begoña Villaverde Gómez (Profesora Titular. Universidad de Santiago de Compostela): *Retos de la gestión y control de los fondos Next Generation EU.*

José Miguel Martín Rodríguez (Profesor Contratado Doctor. Universidad Pablo de Olavide): *New Own Resources de la Unión Europea. Un paso adelante con muchos interrogantes.*

Debate.

Comunicaciones:

José María Pérez Zúñiga (Profesor Titular. Universidad de Granada): *El control del gasto público en España y el Estado social y democrático de Derecho.*

Daniel Blanco Núñez (Profesor Colaborador. Universidad de León): *La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera en el contexto actual ¿Es necesaria una reformulación de las reglas fiscales en ella contenidas?*

Ana Belén Macho Pérez. Profesora Agregada. Universitat Pompeu Fabra): *La transformación de la Hacienda Pública europea en la era post-covid.*

PARTE I

EVALUACIÓN Y ACREDITACIÓN PARA LAS DISTINTAS FIGURAS DE PROFESORADO

CAPÍTULO 1

SOBRE EL SEXENIO DE INVESTIGACIÓN

ERNESTO ESEVERRI
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

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

RESUMEN: Las que siguen, son unas reflexiones surgidas al hilo de la experiencia adquirida interviniendo en procesos de evaluación de solicitudes del sexenio de investigación del profesorado universitario, en particular, del análisis de las cuestiones más comúnmente suscitadas por sus solicitantes, tras la resolución denegatoria del sexenio.

PALABRAS CLAVE: sexenio de investigación, universidad, profesorado.

ABSTRACT: The following are some reflections arising from the experience acquired in the evaluation of applications for the six-year research period for university professors, in particular, from the analysis of the questions most commonly raised by applicants following the decision to refuse the six-year research period.

KEYWORDS: six-year period, University, professors.

1. PROCEDIMIENTO INICIADO DE OFICIO O A INSTANCIA DE PARTE

Sin necesidad de detenerme en exceso en el argumento, la calificación del procedimiento de evaluación de los sexenios de investigación del profesorado universitario como un procedimiento iniciado de oficio o a instancia de parte, transciende a la extensión de sus efectos jurídicos en caso de silencio administrativo.

La cuestión planteada encierra cierto interés, no solo por los efectos del incumplimiento del plazo previsto para la resolución del sexenio de investigación, sino también por el criterio discrepante mantenido por alguna Sala de lo Contencioso-Administrativo respecto al mantenido por el Tribunal Supremo en pronunciamientos a los que, seguidamente, me referiré.

Pero vayamos a los antecedentes normativos.

El Real Decreto 1777/1994 de 5 de agosto, de adecuación de las normas reguladoras de los procedimientos de gestión de personal a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, incluyó el procedimiento para la evaluación de los sexenios del profesorado universitario entre los procedimientos iniciados a instancia de parte, aunque predicando de él los efectos del silencio

negativo debido a las consecuencias económicas y organizativas sobre el gasto público y en el principio de auto-organización de la Administración Pública, razón por la que la referida disposición reglamentaria sostuvo que debían extendérsele los efectos que procura su desestimación presunta.

Más tarde, el artículo 26 del Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, advierte que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado que se citan en su Anexo I, el vencimiento del plazo máximo fijado en ese mismo anexo sin que se haya notificado resolución expresa, legitima a los interesados para entender estimada su solicitud por silencio administrativo, recogiendo el referido Anexo I el denominado procedimiento de evaluación de la actividad investigadora regulado por el Real Decreto 1086/1989, de 28 de agosto que, en consecuencia, pasa a situarlo entre los procedimientos administrativos en los que el sentido del silencio negativo pasa a serlo positivo.

Por último, la Disposición Final Vigésima Sexta de la Ley 22/2013 de Presupuesto Generales del Estado para 2014, vino a establecer que en el procedimiento que estamos considerando, el silencio pasa a ser de positivo a negativo según queda recogido en el Anexo I de dicha Ley. De tal modo que, en la actualidad la resolución del procedimiento de evaluación de la actividad investigadora más allá del plazo máximo establecido para su resolución (seis meses), determinará que ésta deba entenderse realizada en sentido negativo.

Dice la referida Disposición Final:

> «Con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, se modifica el Anexo I del Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio... de la siguiente forma: «Queda suprimida la referencia contenida en el Anexo I, procedimientos administrativos con sentido del silencio negativo que pasa a positivo, referida al procedimiento de evaluación de la actividad investigadora, regulada por el Real Decreto 1086/1989, de 28 de agosto, sobre retribuciones del profesorado universitario, y por la Orden del Ministerio de Educación y Ciencia de 2 de diciembre».

Para mí, por lo tanto, no existe duda del sentido del silencio y sus efectos en este tipo de procedimientos administrativos, viniendo de este modo la "ley especial" (la Disposición Final de la Ley 22/2013) a primar en sus aplicaciones sobre las disposiciones legales reguladoras del derecho administrativo común.

Así lo ha entendido también el Tribunal Supremo que, en sentencias de 7 de abril de 2021, recurso de casación núm. 4086/2019, y de 23 de mayo de 2022, recurso de casación núm. 741/2021 ha entendido que: «Abordando ya la cuestión litigiosa, esta Sala estima conveniente comenzar por el sentido del silencio en el procedimiento administrativo de evaluación de la actividad investigadora, destacando que no puede por menos de estar plenamente de acuerdo con las razones aducidas por la Abogada del Estado: la disposición final 26ª de la Ley 22/2013 es una norma legal en vigor; es una norma legal que modificó el sentido del silencio en este tipo de procedimiento administrativo, estableciendo que en adelante sea negativo; y, por ello mismo, es una norma legal que recoge una regla especial. Más aún, no tendría sentido, como muy razonablemente dice la Abogada del Estado, interpretar la derogación del anterior régimen del silencio operada por la mencionada disposición final 26ª de la Ley 22/2013 de tal manera que el

sentido del silencio acabara siendo el mismo que antes de dicha derogación. Ello privaría a esta norma legal de cualquier efecto útil, transformándola en un enunciado vacío de significado jurídico.

Así las cosas, forzoso es concluir que el sentido del silencio en el procedimiento aquí examinado se rige por una *lex specialis*, que lo configura como negativo. El recurso de casación no puede, así, prosperar», expresándose en parecidos términos la segunda de las sentencias citadas del Tribunal Supremo, si bien, añadió que a los efectos en ella resueltos resultaba irrelevante indagar si, el correspondiente procedimiento para la evaluación de la actividad investigadora del profesorado universitario se inicia a instancia de parte o de oficio.

Cabe lamentar que, a pesar de la rotundidad de sus pronunciamientos, el Tribunal Supremo no hubiera entrado a considerar la naturaleza del procedimiento para la evaluación de la actividad investigadora del profesorado universitario, pues haciéndolo hubiera evitado la incertidumbre causada en resoluciones judiciales posteriores de algún Tribunal Superior de Justicia que se aparta de tal criterio, y no solo determina que el silencio debe entenderse en sentido positivo, sino que además y por tal motivo, reconoce el sexenio de investigación al recurrente.

Se trata de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid, sentencia de 21 de junio de 2022, recurso núm. 494/2021. Resuelve este Tribunal, estimándolo, el recurso interpuesto contra la resolución de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora (CNEAI), en un principio presunta y más tarde expresa, denegatoria del sexenio de transferencia solicitado por el recurrente.

La cuestión a debate judicial lo fue con ocasión de la resolución de un sexenio de transferencia del conocimiento e innovación, pero a los efectos que aquí interesa destacar, lo resuelto por el órgano judicial es perfectamente trasladable a los sexenios de investigación a propósito del sentido del silencio administrativo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del TSJ de Castilla y León en su pronunciamiento discrepa de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las dos sentencias antes citadas y porque, frente al parecer de éste, entiende que el origen que debe tenerse en cuenta para la resolución de la litis es, precisamente, descifrar la naturaleza del procedimiento evaluador, concluyendo que en su interpretación, estamos en presencia de un procedimiento iniciado a solicitud del interesado al que han de aplicarse los efectos que procura el silencio positivo en la Ley 39/2015, y como fundamento de su conclusión hace recorrido de cómo ha ido evolucionando el sentido del silencio en este tipo de procedimientos (RD 1777/1994, Real Decreto-ley 8/2011 y Disposición Final Vigésima Sexta de la Ley 22/2013).

Resultando llamativo que la sentencia que se pretende recurrir en casación se aparte de lo que es doctrina del Tribunal Supremo, más sorprendente resulta su argumento para dejar de aplicar la Disposición Final Vigésima Sexta de la Ley 22/2013 por la que se establece que en los procedimientos que estamos considerando, el silencio pasa a ser de positivo a negativo según queda recogido en el Anexo I de dicha Ley.

Pero con independencia de ese pronunciamiento y volviendo a la raíz de la cuestión suscitada, lo que nos debemos plantear es si la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León es acertada al calificar el procedimiento evaluador considerado como un procedimiento iniciado a instancia de parte.

Tal pudiera ser la conclusión si nos atenemos a que el proceso evaluador se inicia a solicitud o petición del interesado en ser evaluado en su actividad investigadora. Pero la solución alcanzada bien pudiera ser otra distinta si nos centramos en la resolución de la Secretaría de Estado de Universidades por la que, anualmente, se convoca el procedimiento para evaluar la actividad investigadora del profesorado universitario pues, analizada la naturaleza del procedimiento de evaluación de los sexenios de investigación desde esta perspectiva, convendremos en afirmar que no sería posible atender a la solicitud de evaluación de dicha actividad científica si, previamente, no se ha convocado a quienes quieren someterla a ponderación. Pues bajo este punto de vista, bien pudiera concluirse que sin el dictado de esa resolución administrativa convocando a los interesados en el proceso de evaluación, no sería posible proceder a la instrucción de sus actuaciones con el resultado correspondiente. Por lo que desde este planteamiento, podríamos concluir que nos hallamos ante un procedimiento iniciado de oficio.

Quedemos pues, a la espera de lo que tenga a bien decir el Tribunal Supremo a propósito de la naturaleza de este procedimiento en el supuesto de que la ANECA decida recurrir en casación lo resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso de Valladolid) en la sentencia aquí citada.

2. INCONGRUENCIA EN EL FORMULARIO DE LA SOLICITUD

Conforme a las disposiciones reguladoras del sexenio de investigación, al momento de ser solicitado deben observarse los requisitos formales que permiten instar su petición, escogiendo aquellas cinco aportaciones que, seleccionadas por el propio peticionario del sexenio, pretende que sean sometidas a evaluación.

Por lo tanto, el proceso de selección de las aportaciones a evaluar por la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora (CNEAI) se deja al albedrío del solicitante que lo hace de forma totalmente voluntaria y discrecional, de modo que solo es el criterio del solicitante quien, en un primer instante, determina las aportaciones considerarlas como contributivas al desarrollo de la investigación científica con impacto y relevancia académica suficiente.

En el formulario de la solicitud, al momento de ser cumplimentado la página de la plataforma electrónica habilitada al efecto, plantea unas preguntas a propósito de si las aportaciones seleccionadas reúnen los requisitos para proceder a su evaluación, respondiéndose en la mayoría de los casos afirmativamente por el personal de la CENAI encargado de su recepción con ocasión de la misma.

Este modo de proceder siembra dudas en el solicitante del sexenio que, al serle denegado, a través de su recurso denuncia motivo de incongruencia pues, si las aportaciones se han calificado como adecuadas para su evaluación, no se entiende por qué ésta se resuelve en sentido negativo.

Sobre este particular, debe indicarse que la admisión a trámite de la solicitud de evaluación por parte de la CNEAI –de donde, el sentido afirmativo de su aceptación e idoneidad para su evaluación- es un acto de simple recepción de la solicitud con la documentación que se acompaña, sin que con esta actuación se esté prejuzgando la cualidad ni la calidad de las aportaciones seleccionadas, función que solo corresponde llevar a cabo al Comité asesor designado a esos efectos para la evaluación de dichas aportaciones, haciendo suyos el pleno de la CNEAI los resultados dictaminados por el citado Comité o rectificando su criterio cuando lo estima oportuno.

Así por tanto, puede darse la circunstancia de que habiendo sido admitida la solicitud correspondiente a la evaluación del sexenio de investigación por reunir los requisitos formales exigidos en las disposiciones que regulan su presentación, lleguen más tarde a ser evaluadas de forma negativa por no concurrir en las aportaciones seleccionadas por el solicitante del sexenio las condiciones de calidad requeridas para una resolución positivo del mismo. Sucede entonces, que la mera admisión de la solicitud de evaluación no supone hacer pronunciamiento alguno a propósito de sus contenidos, siendo así también que, a través de ese acto de recepción de solicitudes el órgano competente para hacerlo carece de competencia alguna para pronunciarse sobre el carácter y calidad de las aportaciones seleccionadas.

Todo ello, permite concluir que ninguna incongruencia se debe apreciar en la actuación de la CNEAI si se tiene en cuenta que, con la mera recepción de las solicitudes correspondientes a la evaluación del sexenio de investigación, solo se produce una verificación de los requisitos formales que las acompañan con el fin de subsanar posibles defectos que las acompañaran, correspondiendo más tarde al Comité asesor en el ejercicio de sus funciones evaluadoras, puntuar las aportaciones seleccionadas según su grado de calidad.

Por lo demás y para evitar la confusión creada, la CNEAI ha evitado en sus formularios de convocatorios posteriores al año 2020 la inclusión de esas preguntas a propósito de la idoneidad de las aportaciones seleccionadas para concurrir el proceso evaluador de la actividad investigadora.

3. SOBRE LA *REFORMATIO IN PEIUS*

Las disposiciones reguladoras del sexenio (Real Decreto 1086/1989 y su Orden de desarrollo de diciembre de 1992), permiten a los solicitantes de ser evaluados que aquellas aportaciones puntuadas positivamente en anterior convocatoria resuelta negativamente, puedan ser presentadas en otra convocatoria posterior.

Se ha dado la circunstancia de que la evaluación en convocatoria posterior de la misma aportación ya evaluada anteriormente, lo ha sido con menor puntuación que la inicialmente otorgada.

En tales situaciones, los evaluados han recurrido alegando que se ha producido una reforma peyorativa prohibida en el ámbito del Derecho público.

Sin perjuicio de lo argumentado en este sentido, no está de más recordar que la prohibición de la llamada *reformatio in peius* es principio que atraído desde el ámbito del proceso se ha instalado en el de las resoluciones revisoras dictadas en vía administrativa, y prohíbe que, con ocasión de la resolución de un recurso o reclamación administrativa, el recurrente quede en peor posición de la que se encontraba al momento de interponerlo. Es decir, se trata de un principio operativo en el ámbito de los recursos de revisión en vía administrativa, que es el lugar en donde puede hacerse valer con cierta eficacia, nunca fuera de ellos, impidiendo que lo resuelto a través de recurso sitúe en peor posición en la que se hallara el recurrente antes de su impugnación.

De ahí, que su invocación resulte de dudosa aplicación cuando se invoque, por ejemplo, sin estar en sede de interposición de un recurso de revisión en vía administrativa, pretendiendo hacer valer la puntuación reconocida a una aportación evaluada en convocatoria anterior, en otra convocatoria posterior a la que se ha acompañado la misma aportación científica.

Ha de tenerse en cuenta, además, que la aportación repetitiva presentada lo ha sido con ocasión de una nueva convocatoria del sexenio de investigación, en la que cabe la posibilidad de que algunos de los criterios de evaluación hayan sufrido modificaciones, y también es posible que los evaluadores que forman el Comité asesor fueran distintos de los que realizaron la primera puntuación, todo lo cual puede ser determinante en el momento de apelar a este principio para el caso de que se haya dado diferente puntuación a una misma aportación a través de convocatorias distintas.

4. REVISTAS DE REFERENCIA Y REVISTAS DEPREDADORAS

Sabemos que, en el sistema de evaluación de la actividad investigadora, el factor de impacto de la investigación realizada adquiere cierta relevancia, factor de impacto que entre otros posibles criterios a seguir, toma en consideración la transcendencia científica del medio de divulgación empleado para la publicación de la aportación seleccionada, exigiéndose, tratándose de revistas, que se encuentren indexadas y debidamente clasificadas en el conjunto de las que integran el área de conocimiento correspondiente.

Todo, sobre la presunción de que se trata de medios de publicación científica que cuentan con un consejo editor y un comité científico que se encarga de revisar los trabajos presentados para su publicación con la finalidad de aceptarlos o rechazarlos, atendiendo a los índices de calidad de la revista,

Es en este particular, en el que está tomando cierta relevancia la aparición de una serie de publicaciones comúnmente conocidas con el denominador de revistas depredadores, caracterizadas por la ausencia de comités seleccionadores de la admisión y calidad de los trabajos en ellas publicados, o en la poca atención que éstos prestan a los contenidos de las aportaciones que se publican, concurriendo en la mayoría de tales publicaciones la circunstancia de que los

autores de los trabajos tiene que contribuir con un pago en dinero a la posible publicación del trabajo científico. Algunas de ellas, no obstante, se hallan indexadas conforme a los estándares de calidad que acreditan la solvencia de la revista.

Las normas que regulan los requisitos concurrentes en las aportaciones científicas presentadas a evaluación en un sexenio de investigación, no distinguen según se trate de revistas de referencia o revistas depredadoras, como tampoco realizan una valoración peyorativa de estas últimas, pero a pesar de ello, en el ánimo de los Comités asesores encargados de evaluar las aportaciones seleccionadas por los solicitantes del sexenio, está presente el criterio diferenciador entre uno y otro tipo de revistas científicas.

El problema planteado es relativamente frecuente encontrarlo en otros campos del conocimiento y la investigación distintos al ámbito del Derecho y la Jurisprudencia, sin perjuicio de lo cual, conviene hacer alguna referencia al asunto.

El problema se suscita básicamente, en que la penalización presunta de este tipo de revistas atrae problemas de inseguridad jurídica en el método seguido en la evaluación de los trabajos en ellas publicados pues, en ocasiones, el solicitante del sexenio de investigación que ha publicado en una revista indexada entre las consideradas de relevancia científica, por ejemplo, porque en JCR (Journal Citation Reports) se trata de una revista situada en el cuartil Q2, y pese a tener esta catalogación correspondiéndole por ejemplo una puntuación entre 6 y 7 según los criterios orientadores de la ANECA, el solicitante la ve minorada ante la sospecha del Comité evaluador de que se ha publicado en un tipo de revista depredadora.

La solución del problema no es del todo sencilla, pues podríamos pensar que bastaría con que la ANECA hiciera una relación de cuáles son este tipo de revistas, sin embargo, una decisión de estas características ocasionaría otro tipo de enfrentamientos con las editoriales que las patrocinan, porque con el listado de ellas la ANECA estaría perjudicando el desarrollo en libre competencia de su actividad mercantil.

Sin entrar en ese ámbito de conflicto comercial, lo que si puede hacer la ANECA es hacer públicos unos criterios a través de los que, perfilando las características concurrentes en una revista de referencia, por exclusión, cupiese deducir aquellas otras no deseadas indicando, por ejemplo, que en la evaluación del impacto del medio de publicación deberá tenerse presente la composición del comité científico de la revista, el tiempo que transcurre entre el envío de un trabajo, su revisión por el órgano asesor (por pares) y el momento de su publicación; la obligación del autor del trabajo de satisfacer algún tipo de prestación económica a la revista en cuestión; repertorio o base de datos en que se relacionan las revistas de referencia científica; indicaciones preestablecidas para que los autores pueda publicar en ellas. Se trataría de criterios orientadores ofrecidos tanto a los Comités encargados de la evaluación de las aportaciones seleccionada en un sexenio de investigación, como a los autores de ellas, que se tendrían en cuenta sin necesidad de identificar el nombre de la revista que se considere tóxica en el ámbito científico.

5. ¿SE VALORA EL CONTENIDO O EL CONTINENTE?

Relacionado con el medio de publicación de la aportación sometida a evaluación (lo que podemos entender como índice de impacto del trabajo científico), se encuentra la calidad científica de sus contenidos. Es posible publicar en una de las mejores revistas científicas, pero hacerlo con una aportación carente de repercusión o intranscendente. Quiere decir ello, que no es bastante con saber elegir un medio idóneo para publicar el trabajo de investigación, sino que, además, su contenido debe responder a las exigencias propias de un estudio de tal naturaleza.

Si nos fijamos en algunos de los diferentes Campos científicos en que la ANECA clasifica la evaluación de las aportaciones de investigación sujetas a evaluación, comprobaremos que en algunos de ellos, al reseñar los requisitos que avalan la calidad científica de los trabajos seleccionados, se apunta que "como criterios meramente orientativo" se entenderá que para alcanzar la valoración positiva del sexenio de investigación pretendida, al menos, tres de las aportaciones seleccionadas deberán estar indexadas, por ejemplo, en una revista calificada de calidad en una prestigiosa o reconocida base de datos, ocupando al mismo tiempo un cuartil relevante (indicador que permite evaluar la importancia relativa de una revista dentro del total de las que integran su área).

Además de por alcanzar cierta agilidad en los tediosos procesos de evaluación de las aportaciones científicas, la guía de la ANECA que contiene tales precisiones para esos Campos del conocimiento, las hace consciente de que los criterios de calidad que determinan la relevancia de la revista en que se publica, exigen que la aceptación de un trabajo para su incorporación a ella, haya pasado por el filtro de dos expertos evaluadores de sus contenidos, de suerte que, el impacto de la revista en que se publica, indirectamente, es indicativo asimismo de la calidad del estudio que en ella queda recogido.

Naturalmente ello no tiene por qué ser así siempre, en el sentido de que en revistas con un sobresaliente impacto científico podemos hallar trabajos intranscendentes –también ocurre lo contrario, es decir, que en revistas con bajo índice de impacto, encontramos trabajos científicos de calidad significada-, de ahí que la condición y cualidad de un trabajo científico no deban mediarse solamente por el índice de impacto del medio en que se ha publicado, sino que debe acudirse a sus contenidos científicos para acreditar su valoración efectiva al campo de la ciencia.

En este sentido el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de junio de 2018, recurso de casación núm. 1281/2017, ha señalado que: «... las investigaciones, las aportaciones presentadas por los interesados, no pueden dejar de examinarse solo por el hecho de que no se publicaran en revistas o medios incluidos en los índices o listados identificados en la Resolución de 26 de noviembre de 2014. Ni tampoco están excluidos por esa sola razón de la máxima valoración permitida por la Orden de 2 de diciembre de 1994. Dependerá de su contenido la evaluación que merezcan. Y a ello han de referirse el Comité de expertos o los especialistas en los informes que emitan y en los que se fundamente la decisión de la Comisión Nacional de Evaluación de la Actividad Investigadora». En consecuencia, para decidir si las aportaciones científicas presentadas a evaluación merecen o no un juicio favorable no es bastante con atender al medio en que se han

publicado, sino que debe adentrarse en sus contenidos científicos. Este criterio se mantiene en posterior sentencia del Alto Tribunal de 16 de julio de 2020, recurso de casación núm. 2719/2018.

6. LAS APORTACIONES SUSTITUTORIAS Y EL CV COMPLETO

Como ya indiqué al inicio de estas páginas, las solicitudes evaluación de los sexenios de investigación se forjan en torno a la propuesta de cinco aportaciones que la persona solicitante debe libremente elegir de entre los méritos de investigación que conforman su CV. A estas cinco aportaciones originales, el solicitante puede añadir hasta otras dos sustitutorias [Base 4.1 b), *in fine*, de la Resolución de 10 de diciembre de 2019, así como en las posteriores Resoluciones que regulan anualmente la convocatoria del sexenio]. La finalidad de estas aportaciones sustitutorias es que «puedan reemplazar a otras tantas de las presentadas en primer término y que el proceso de evaluación pueda considerar de calidad insuficiente para alcanzar la puntuación mínima requerida».

Por consiguiente, la propuesta de aportaciones sustitutorias es también una decisión que incumbe libremente a la persona solicitante; al igual que compete a los órganos implicados en el proceso de evaluación decidir el reemplazo de aportaciones originales cuando entienda que éstas no pueden estimarse como aportaciones científicas o no alcanzan la calidad suficiente para obtener una buena valoración.

Junto a lo dicho, tanto el art. 8.1 de la Orden de 2 de diciembre de 1994 como, por ejemplo, la Base 8.1 de la citada Resolución de 10 de diciembre de 2019 –lo mismo se dice en las posteriores- determinan que «los Comités Asesores y, en su caso, los expertos consultados deberán formular un juicio técnico sobre la obra aportada por el solicitante en el *curriculum vitae* abreviado, dentro del contexto definido en el *curriculum vitae* completo». Pese a lo que pudiera inferirse de una primera lectura de estos preceptos, el *curriculum vitae* completo no puede servir para extraer de él nuevas aportaciones -originales o sustitutorias- que el solicitante no hubiese propuesto en su solicitud inicial, ya que, si así fuera, se estarían alterando los términos de la solicitud inicial hasta el punto de poder describir una solicitud nueva y distinta de la que, en su momento, se formuló. Y ello, ni puede hacerlo el solicitante invocando tal posibilidad, por ejemplo, en vía de recurso, ni con mayor razón pueden hacerlo los órganos de evaluación durante el proceso de evaluación.

Las funciones que el CV completo cumple, son, por tanto, muy diferentes a esto último: por un lado, el CV completo inserta las aportaciones del interesado dentro de su contexto investigador, circunstancia que sirve para dilucidar el papel que desarrolla la investigación dentro de la carrera académica del solicitante y si las aportaciones presentadas responden a una línea de investigación coherente. Por otro lado, el CV completo desarrolla asimismo una labor de complemento o de integración de los méritos alegados por el solicitante, aspecto que resulta de extraordinaria importancia para colmar las posibles lagunas padecidas por las aportaciones instadas por el interesado y que los órganos de evaluación podrían llenar recurriendo a la información contenida en el CV completo.

A propósito de las aportaciones sustitutorias seleccionadas por el solicitante, su condición de tales no les evita la necesidad de que se fundamenten sus índices de calidad y de contribución al conocimiento científico, al igual que se hace por el solicitante a la hora de motivar la calidad de las aportaciones presentadas con carácter principal.

7. ¿ESTÁ PENALIZADA LA COAUTORÍA?

No necesariamente. Su consideración peyorativa en el proceso de evaluación se produce en razón del Campo de conocimiento al que se somete a juicio valorativo la aportación científica y a la necesidad de precisar, dentro del colectivo de autores, cuál ha sido la aportación concreta del solicitante del sexenio.

Resulta evidente que en determinadas ramas del saber los trabajos en colaboración, incluso, interdisciplinares, representan un valor añadido a su calidad científica en lo que tienen de consideración en la transversalidad del conocimiento y de colaboración la multidisciplinar. Esta forma de producción científica es frecuente en Campos del conocimiento como las Ciencias de la Salud, las Ingenierías, la Arquitectura, o las Ciencias Empresariales, por citar algunos de ellos. Sin embargo, en el Campo de conocimiento Derecho y Jurisprudencia los trabajos presentados a evaluación en coautoría se miran con recelo, porque no se llega a captar por el Comité evaluador, en primer término, la necesidad de que varios autores se hallen presentes en la elaboración del trabajo de investigación seleccionado; en segundo lugar, quienes así publican no llegan a identificar cuál sido la parte concreta del trabajo conjunto que a ellos se ha debido; y finalmente, en ciertos casos, la enjundia del trabajo evaluado no justifica la necesidad de que hayan sido varios los autores que lo suscriben. Como se advierte, no se trata en nuestro ámbito jurídico de considerar que la coautoría debe ser penalizada en su evaluación, sino de que en la mayor parte de los trabajos así presentados a evaluación la presencia de varios autores resulta injustificada. Por ello y en lo referente al Campo 9 Derecho y Jurisprudencia, las resoluciones que describen los requisitos a concurrir en las aportaciones científicas seleccionadas, al referirse a la coautoría vienen advirtiendo desde el año 2020 que «*el número de autores de una aportación deberá estar justificado por el tema, su complejidad y su extensión*». No hay trato peyorativo a la coautoría, pero sí necesidad de justificarla.

Otro tanto sucede en nuestro campo específico con los estudios de jurisprudencia. Las disposiciones reguladoras de los requisitos a observar en el ámbito de las publicaciones jurídicas no repudian este tipo de trabajos para valorarlos negativamente, pero advierten que debe tratarse de comentarios hechos al hilo de doctrina jurisprudencial que sean constructivos científicamente hablando y no se limiten a reproducir una síntesis de los antecedentes de hecho de la sentencia en cuestión y a repetir sus contenidos aunque de modo diferente al expresado en el pronunciamiento. Es esto lo que penaliza la valoración de un comentario de jurisprudencia. El trabajo debe ir más allá del simple comentario de la sentencia.

Termino estas páginas como las inicié. En ellas solo he pretendido discursar por escrito sobre cuestiones que he tenido oportunidad de plantear, debatir y analizar en mis tiempos al servicio de la ANECA, interviniendo en procesos de evaluadores de sexenios de investigación, y lo he hecho con la sola intención de poder aclarar algunas de las cuestiones allí planteadas.

CAPÍTULO 2

EL PROFESORADO EN EL ANTEPROYECTO DE LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO*

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

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

RESUMEN: La reforma de la legislación universitaria a través del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario plantea importantes cambios y retos en lo referente al profesorado. Para ello es importante afrontar una mejora de la inversión en gasto público referido a la educación universitaria, de tal manera que nos sitúe en la vanguardia de los países de nuestro entorno. Los cambios en las diferentes figuras contractuales de profesorado tienden a reducir la temporalidad y a la estabilización del profesorado.

PALABRAS CLAVE: Profesorado, Ley Orgánica del Sistema Universitario, acreditación, gasto público, Universidades.

ABSTRACT: The next university legislation reform through the Draft Bill of the University System Law poses important changes and challenges with regard to the teaching staff. In this field, it is important to improve investment in public spending on university education, in line with the countries of our economic environment. The new changes in the different contractual figures of the teaching staff tend to reduce the temporary nature and ensure the stabilization of the teaching staff.

KEYWORDS: Professors, LOSU, Public Expenditure, University.

1. INTRODUCCIÓN

Buenos días.

En primer lugar, quisiera agradecer a la organización de esta VII Reunión de la Red de profesores de Derecho Financiero Tributario, y muy particularmente al profesor Antonio López, por invitarme a participar en esta mesa acompañado por compañeras y amigas tan brillantes y de acreditada competencia. Y particularmente agradecido al querido profesor Ernesto Eseverri por la coordinación de esta mesa y por contar conmigo para participar en la misma.

Me corresponde a mi dedicar esta intervención a hablar brevemente de la reforma de la legislación universitaria en materia profesorado en el Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario

(LOSU)[1]. Y como primera idea y valoración, diría que la norma tiene más sombras que luces. En mi opinión, si tuviéramos que definir la reforma en pocas palabras, podríamos hablar de una cierta decepción. Con la experiencia acumulada que tenemos desde la anterior Ley Orgánica de Universidades de 2001[2] (hace más de 20 años), podemos considerar que se ha perdido una oportunidad para dar respuesta, a mi juicio, a los auténticos problemas de profesorado que arrastra la universidad: y ello porque el principal problema que tienen las universidades es la estabilización de nuestro profesorado joven, el envejecimiento de las plantillas y las dificultades derivadas de la tasa de reposición[3].

Hay que señalar que el Anteproyecto de LOSU presentado por el Ministro Castells, fue aprobado por Consejo Ministros el 31 agosto 2021 estableciendo en su Disposición Derogatoria única, la derogación tanto de la Ley Orgánica de Universidades 6/2001 como de la Ley Orgánica de Modificación de la LOU 4/2007. En este proceso de negociación, el Ministerio abrió un trámite de consulta pública entre los días 3 septiembre a 24 septiembre, presentándose un importante número de alegaciones o comentarios al respeto o cual motivó algunos cambios en documentos posteriores del Ministerio.

En relación con la tramitación de la norma, y la aprobación de un nuevo texto legislativo, debe señalarse que inicialmente la previsión fue que la nueva LOSU pudiera estar aprobado a finales del año 2022. Los cambios operados en el propio Ministerio de Universidades han motivado que en mayo de 2022 se presentara un nuevo Anteproyecto de LOSU del que se pretende su aprobación en Consejo de ministros en el mes de junio de 2022 y su tramitación y posterior aprobación legislativa con la finalidad de que esté operativa para el inicio del curso 2023/2024. En este trabajo me referiré a ambos Anteproyectos con expresa mención de cada uno de ellos en cada momento.

Hay que señalar que se han producido importantes críticas en ambos anteproyectos de LOSU argumentando la poca negociación existente, tanto con sindicatos, estudiantes como con las propias Universidades. Tras el periodo de información pública llevado a cabo se han producido algunos cambios que han afectado los preceptos relativos a la gobernanza y al profesorado. En el primer caso con modificaciones de más peso y en el segundo con cambios no sustanciales.

Considero adecuado comentar algunos datos relevantes extraídos de la propia exposición de motivos del primer Anteproyecto LOSU y que han desparecido en los textos ulteriores.

---

1 El contenido de esta intervención parte del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario (LOSU) presentado por el Ministro Castells en septiembre de 2021. Nos referiremos a este como Anteproyecto LOSU 2021. No obstante, dada la presentación de un nuevo Anteproyecto de LOSU por el Ministro Subirats en mayo de 2022 -con posterioridad a la VII Reunión de la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario-, en el texto de este trabajo se harán referencias igualmente al nuevo texto actualizado, esto es al Anteproyecto LOSU presentado en mayo de 2022.

2 Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

3 Tasa de reposición que se perpetúa en la LOSU al referirse en diferentes preceptos a la misma (Disposición Transitoria 5ª).

Una primera aproximación evidente nos permite señalar que entre 1983-2021 se han duplicado número de estudiantes en las universidades españolas. Esta situación no ha ido acompañada de una renovación de las plantillas de las Universidades, antes al contrario, la paralización que supuso la congelación de la tasa de reposición ha generado que las plantillas de profesores titulares de universidad y de catedráticos/as estén claramente envejecidas.

Sólo el 1,5% del profesorado funcionario de las Universidades españolas es menor de 40 años y la edad media del profesorado del cuerpo de Catedráticos/as de Universidad es de 59 años. Por otro lado, los profesores asociados representan durante el año 2020, un 34,4% del conjunto del PDI Universidades públicas, esto es aproximadamente 35,000 profesores asociados.

Otro dato relevante que abunda en la idea de internacionalización que plantea la LOSU es aquel que considera que del total de la plantilla PDI de las Universidades Españolas, esto es, 125.000 profesores, únicamente hay 3.700 profesores/as extranjeros, lo cual representa un 2,96% del total de profesorado.

Por otro lado, resulta evidente igualmente el aumento en el número de universidades en España en los últimos 40 años, singularmente en relación con las universidades privadas.

Número de universidades	1983	2020
Universidades públicas	33	50
Universidades privadas	4	37

Fuente: elaboración propia.

2. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL GASTO PÚBLICO EN LAS UNIVERSIDADES ESPAÑOLAS

En relación con cuestiones referentes al gasto público en educación universitaria superior, hay que recordar que el gasto público en educación universitaria se redujo entre los años 2009 y 2018 en un 10%, teniendo una inversión media en España de un 0,9% PIB (cuando la media Estados UE es de 1,22% PIB).

El artículo 52 del Anteproyecto LOSU (2022) se refiere al principio de suficiencia financiera en las universidades y plantea la necesidad de llegar al objetivo del 1% PIB de financiación: "(...) En el marco de dicho plan de incremento del gasto público educativo se destinará como mínimo el 1 por ciento del Producto Interior Bruto a la educación universitaria pública, en el conjunto del Estado." Se trata de una relevante norma y un importante compromiso de financiación que se vincula al acuerdo entre el Estado y las Comunidades Autónomas que deberán acordar un plan de incremento del gasto público en educación que permita el cumplimiento de los objetivos

establecidos en la futura LOSU y la equiparación progresiva a la media de los Estados miembros de la Unión Europea.

Analizando con algo de detalle los Presupuestos de las Universidades españolas podemos apuntar que casi el 80% del presupuesto de las mismas se destina a gastos de personal y gastos corrientes.

Volumen y naturaleza económica de los gastos de las universidades públicas españolas. Liquidación 2017.

	Millones €	%
Gastos de personal	6.027,44	65,2%
Gastos en bienes corrientes y servicios	1.296,03	14,0%
Gastos financieros	33,30	0,4%
Transferencias corrientes	331,60	3,6%
Total gastos corrientes	*7.688,37*	*83,1%*
Inversiones reales	1.308,73	14,2%
Transferencias de capital	37,85	0,4%
Total gastos de capital	*1.346,58*	*14,6%*
TOTAL GASTOS NO FINANCIEROS	9.034,95	97,7%
Activos financieros	10,59	0,1%
Pasivos financieros	202,72	2,2%
Total operaciones financieras	*213,31*	*2,3%*
TOTAL GASTOS	**9.248,26**	**100,0%**

Elaboración a partir de: Sistema Integrado de Información Universitaria (SIIU). Ministerio de Universidades

En la evolución producida entre los años 2012-2017 todos los capítulos del sistema presentan tasas de variación negativas excepto tres: gastos de personal que ha crecido un 1,7%, transferencias de capital que se han incrementado en un 12% y las operaciones financieras que han crecido en un 3,2%.

Cuadro 3. Tasa de variación anual acumulada de los gastos de las universidades públicas españolas durante el período 2012-2017. (%).

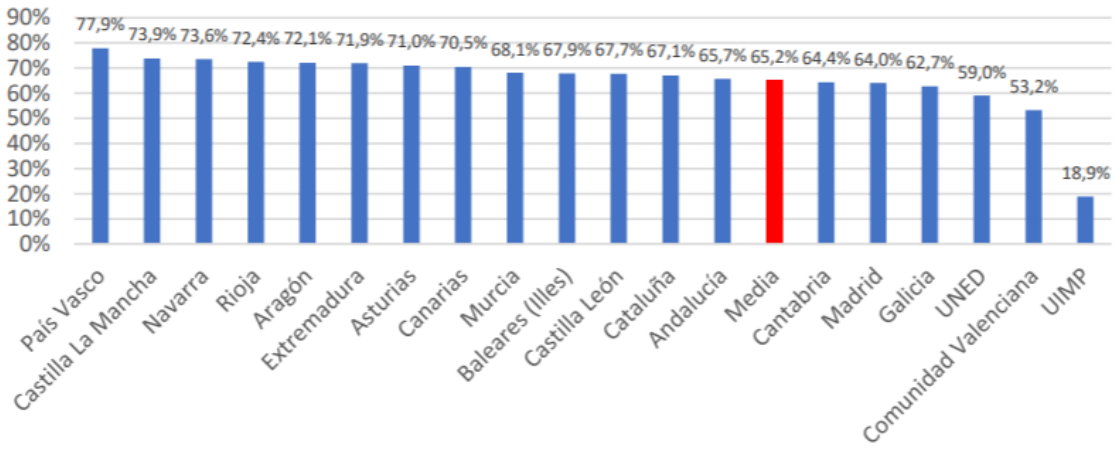
	%
Gastos de personal	1,7%
Gastos en bienes corrientes y servicios	-0,6%
Gastos financieros	-11,9%
Transferencias corrientes	-1,0%
Total gastos corrientes	*1,1%*
Inversiones reales	-4,3%
Transferencias de capital	12,0%
Total gastos de capital	*-4,0%*
TOTAL GASTOS NO FINANCIEROS	0,2%
Activos financieros	6,9%
Pasivos financieros	3,1%
Total operaciones financieras	*3,2%*
TOTAL GASTOS	**0,3%**

Elaboración a partir de: Sistema Integrado de Información Universitaria (SIIU). Ministerio de Universidades.

Del mismo modo, puede apreciarse una diferente relevancia del gasto de personal en las diferentes universidades españolas en función del peso del capítulo I del Presupuesto en relación con el resto de capítulos.

El peso relativo de los gastos de personal en las diferentes universidades españolas varía entre el 77,9% referido a las universidades públicas del País Vasco y el 53,2% referente a las universidades de la Comunidad Valenciana. La media de la relevancia de los gastos de personal en el presupuesto de las universidades españolas es de un 65.2 %.

Gráfico 2. Peso del de gasto de personal de las universidades públicas españolas sobre el total de gasto por CCAA. Liquidación 2017. (%)



Fuente: *Memoria de Análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario.*

En relación con los ingresos de las Universidades españolas los datos muestran una clara dependencia de las transferencias corrientes fundamentalmente de las CCAA, condicionando de manera clara la autonomía financiera y por extensión la propia autonomía universitaria.

Gráfico 5. Procedencia de los ingresos del conjunto de las universidades públicas españolas. Millones €. 2017.

Fuente: Memoria de Análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario.

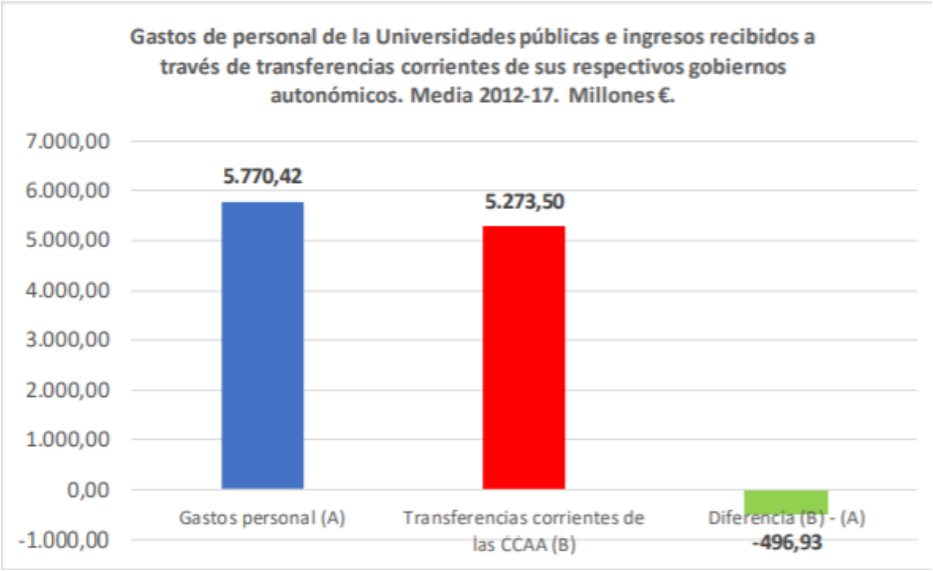
Analizando con algo más de detalle esta cuestión podemos señalar la clara conexión entre los gastos de personal de las universidades españolas y la cuantía de las transferencias corrientes provenientes de las CCAA.

Cuadro 6. Grado de cobertura de los gastos de personal y gastos en bienes y servicios de las Universidades públicas con transferencias corrientes de los gobiernos autonómicos y tasas y precios públicos. Liquidaciones 2012-2017. Millones €.

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Media 2012-17
Gastos de personal (A)	5.542,59	5.625,29	5.626,80	5.847,89	5.952,54	6.027,44	5.770,42
Transferencias corrientes de las CCAA (B)	5.345,48	5.172,51	5.075,23	5.266,54	5.403,46	5.377,75	5.273,50
Diferencia (B) - (A)	-197,11	-452,77	-551,57	-581,35	-549,08	-649,69	-496,93
Grado de cobertura: (B) / (A)	96,4%	92,0%	90,2%	90,1%	90,8%	89,2%	91,4%

Fuente: Memoria de Análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario

Asistimos a una progresiva pérdida de cobertura de los gastos de personal de las universidades españolas en relación con las trasferencias corrientes de las CCAA pasando de cubrir un 96,4% de los gastos de personal en el año 2012 a atender un 89.2% de tales gastos en el año 2017. La media de la cobertura en el periodo 2012-2017 es de un 91,4 % de los gastos de personal. Esta pérdida de peso se ha debido fundamentalmente a un aumento de los gastos de personal que no ha ido acompañado del necesario y equivalente aumento de las transferencias de las CCAA, lo cual ha ido aumentando la cuantía de los gastos de personal no cubiertos por tales transferencias corrientes.

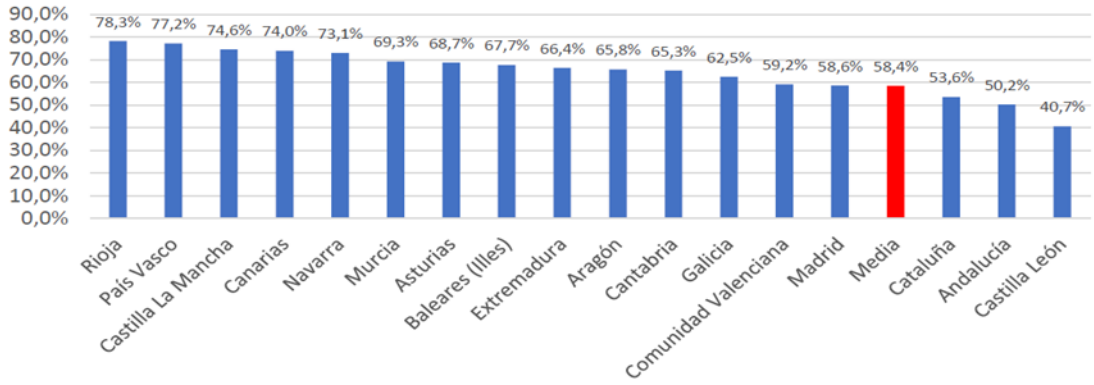


Fuente: Memoria de Análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario

Analizando el peso relativo de los ingresos públicos procedentes de transferencias corrientes en el presupuesto de ingresos de las universidades españolas, podemos señalar que la mayor parte de las Universidades españolas están por encima de la media.

El peso relativo de las transferencias corrientes de las CCAA en las diferentes universidades españolas varía entre el 78,3% referido a las universidades de La Rioja y el 40,7% referente a las universidades de Castilla León. La media de la relevancia de estas transferencias corrientes autonómicas en el presupuesto de las universidades españolas es de un 58,4 %.

Gráfico 7. Transferencias corrientes recibidas por las Universidades españolas* procedentes de sus respectivas Administraciones autonómicas. 2017. (% sobre el total)



Fuente: Memoria de Análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario

En cuanto a la inversión pública en educación superior, siguiendo datos de Eurostat, en porcentaje del PIB. Podemos apuntar que en el año 2017 la media de la Unión Europea fue del 1,18% del PIB. En el caso de España el gasto destinado a la educación universitaria fue del 0,93% del PIB, cifra algo inferior a la media de la UE y ocupando la posición 15 del ranking.

Del mismo modo, analizando la inversión en educación superior en términos de PIB por habitante, en este caso España se sitúa un 15% por debajo de la media, ocupando el puesto número doce.

Finalmente, la relación entre ambos índices, resulta relevante a los efectos de valorar la relación entre la inversión en educación universitaria en términos de PIB y PIB por habitante.

Así, una cifra superior a 100 indica que se trata de un país que está mejor posicionado en gasto en educación universitaria (en porcentaje del PIB) que en PIB por habitante. Ello ocurre en quince de los Estados miembros de la Unión Europea (Bulgaria, Polonia, Rumanía, Estonia, Hungría, República Eslovaca, Lituania, Letonia, Chipre, Malta, Eslovenia, Dinamarca, Portugal, Austria y Finlandia). En cambio, si la cifra es inferior a 100 significa que se trata de un país que está peor posicionado con relación al gasto en educación universitaria (en % del PIB) que en PIB por habitante. Ello es lo que le ocurre precisamente a España (la relación entre ambos índices es de 93).

Gasto en Educación terciaria. % del PIB. 2017.			PIB por habitante. Índice = 100. 2017		Relación entre ambos índices. (A) / (B)	
	%	Índice=100 (A)		Índice PIB por habitante (B)		(A) /(B)
DINAMARCA	2,20	186	LUXEMBURGO	325	BULGARIA	272
SUECIA	1,79	152	IRLANDA	213	POLONIA	220
AUSTRIA	1,71	145	DINAMARCA	174	RUMANÍA	187
FINLANDIA	1,66	141	SUECIA	163	ESTONIA	155
PAÍSES BAJOS	1,59	135	PAÍSES BAJOS	147	HUNGRÍA	153
BÉLGICA	1,47	125	AUSTRIA	143	REPÚBLICA ESLOVACA	126
ALEMANIA	1,25	106	FINLANDIA	140	LITUANIA	125
FRANCIA	1,23	104	ALEMANIA	135	LETONIA	123
MALTA	1,21	103	BÉLGICA	134	CHIPRE	123
MEDIA UE-27	**1,18**	**100**	FRANCIA	117	MALTA	120
CHIPRE	1,16	98	**MEDIA UE-27**	**100**	ESLOVENIA	113
ESTONIA	1,13	96	ITALIA	99	DINAMARCA	107
POLONIA	1,08	92	MALTA	85	PORTUGAL	104
IRLANDA	0,97	82	ESPAÑA	85	AUSTRIA	101
ESLOVENIA	0,95	81	CHIPRE	80	FINLANDIA	100
ESPAÑA	0,93	79	ESLOVENIA	71	**MEDIA UE-27**	**100**
BULGARIA	0,81	69	PORTUGAL	65	REPÚBLICA CHECA	95
HUNGRÍA	0,80	68	REPÚBLICA CHECA	63	GRECIA	94
PORTUGAL	0,80	68	ESTONIA	62	BÉLGICA	93
REPÚBLICA ESLOVACA	0,79	67	GRECIA	56	SUECIA	93
ITALIA	0,75	64	REPÚBLICA ESLOVACA	53	ESPAÑA	93
LITUANIA	0,75	64	LITUANIA	51	PAÍSES BAJOS	92
RUMANÍA	0,72	61	LETONIA	47	FRANCIA	89
REPÚBLICA CHECA	0,70	59	HUNGRÍA	44	ALEMANIA	79
LETONIA	0,69	58	POLONIA	42	ITALIA	64
GRECIA	0,62	53	CROACIA	41	IRLANDA	39
LUXEMBURGO	0,46	39	RUMANÍA	33	LUXEMBURGO	12
			BULGARIA	25		

Elaboración a partir de Statistics Eurostat

Otra cuestión que preocupa de manera indudable es la referente a la necesidad de rejuvenecer las plantillas de profesorado de las universidades españolas. El elevado número de jubilaciones a las que nos enfrentamos en los próximos años, exige un planteamiento serio y riguroso que permita afrontar los retos que en este punto el futuro nos depara.

Evolución de las jubilaciones previstas para el personal docente e investigador permanente

	Titular	Catedrático	Contratado Doctor
2019-2020	1163	1695	59
2020-2021	508	541	32
2021-2022	602	553	45
2022-2023	713	641	65
2023-2024	849	681	77
2024-2025	976	697	100
2025-2026	1006	715	115
2026-2027	1148	715	122
2027-2028	1314	696	154
2028-2029	1422	649	180
2029-2030	1419	654	189
2030-2031	1524	600	222
Total acumulado	**12644**	**8837**	**1360**

Fuente: Memoria de Análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley Orgánica del Sistema Universitario.

El número de profesores permanentes (funcionarios y contratados) que alcanzará la edad de jubilación en el curso 2030-31 será de 27.871, un 53.5% del profesorado permanente actual, según datos proporcionados por el Sistema Integrado de Información Universitaria. Resulta ineludible afrontar la renovación de las plantillas a la vista de esta información, contando para ello con la necesaria financiación que permita afrontar tale situación.

3. LA REGULACIÓN DEL PROFESORADO EN EL ANTEPROYECTO DE LOSU

Toda esta información se nos antoja relevante para contextualizar la reforma de la LOSU, delimitar cuáles son los problemas actuales y poner de manifiesto que cualquier modificación que afecte a las plantillas debe ir acompañada de la necesaria financiación para hacer frente a la misma, dado que el Capítulo I de los presupuestos es un capítulo muy sensible y al mismo tiempo muy relevante.

Los principales pilares sobre los que se asienta la reforma de la legislación universitaria son, a mi juicio, los siguientes: Universidad de calidad, accesible, equitativa e internacionalizada, Universidad productora del conocimiento al servicio de la sociedad, la necesidad de garantizar recursos humanos y financieros adecuados; y Universidad autónoma, democrática y participativa.

Con todo ello, tales objetivos se desarrollarán sobre la base de las siguientes medidas: la eliminación de la precariedad en el empleo universitario: el establecimiento de una carrera académica estable y predecible: la necesidad de equiparación de derechos entre personal laboral y funcionario y fomentar internacionalización del profesorado.

En cuanto a las medidas que afectan al profesorado, debe señalarse la regulación concerniente a la temporalidad y a la relación de profesorado funcionario en las universidades españolas.

Así, el artículo 51 del Anteproyecto LOSU 2021 establece lo siguiente:

> "3.-El profesorado funcionario será como mínimo el 55 por ciento, computado en equivalencias a tiempo completo, del total de personal docente e investigador de la universidad. No se computará como profesorado contratado a quienes no impartan docencia en las enseñanzas conducentes a la obtención de los títulos universitarios oficiales, así como al personal propio de los institutos de investigación adscritos a la universidad y de las escuelas de doctorado.
>
> 4. El profesorado con contrato laboral temporal no podrá superar el 20 por ciento en efectivos de la plantilla de personal docente e investigador. No se computará a tal efecto el profesorado asociado de ciencias de la salud, por su naturaleza específica".

Por el contrario, el artículo 65 del Anteproyecto LOSU 2022 se refiere en similares términos:

> "3.- El profesorado funcionario será mayoritario, computado en equivalencias a tiempo completo, sobre el total de personal docente e investigador de la universidad. No se computará como profesorado laboral a quienes no tengan responsabilidades docentes en las enseñanzas conducentes a la obtención de los títulos universitarios oficiales, ni al personal propio de los institutos de investigación adscritos a la universidad y de las escuelas de doctorado.

> El profesorado con contrato laboral temporal no podrá superar el 20 por ciento en efectivos de la plantilla de personal docente e investigador. No se computará a tal efecto el profesorado asociado de ciencias de la salud y el profesorado ayudante doctor".

Se observa que el último texto proyectado establece únicamente una mayoría (un 51%, que podría haberse dicho, pero expresamente la norma no lo refiere) de profesorado funcionario frente al profesorado contratado.

Parece que con esta previsión se quiera dar más relevancia al funcionariado, lo cual contrasta con una regulación de la vía laboral permanente para el profesorado asimilada a la funcionarial.

Del mismo modo se reduce del 40% al 20% el porcentaje de temporalidad de las plantillas. En el último Anteproyecto queda excluido de este porcentaje no sólo los profesores asociados de ciencias de la salud, sino que también quedan al margen de ese cómputo, profesores ayudantes doctores. Quizás hubiera sido conveniente excluir igualmente a los ayudantes que quedaran, así como al profesorado sustituto por su propia razón de ser.

Según el informe del observatorio del sistema universitario "*¿A qué puede llamarse Universidad?: Análisis del grado de cumplimiento de los requisitos actuales y los nuevos requisitos previstos*[4]", en el conjunto de las universidades públicas el 47% del PDI es temporal. El porcentaje en el conjunto de las universidades privadas es del 40,3%. La UNED tiene un porcentaje del 20%, y el conjunto de las privadas no presenciales del 39,9%.

De las 48 universidades públicas analizadas en el referido informe, sólo 16 presentan una temporalidad igual o inferior al 40%. Es decir, el 66,7% de ellas incumple un requisito vigente desde hace casi una quincena de años del 40% de temporalidad. Entre las universidades privadas, el incumplimiento se da en 13 de 33 de las universidades privadas analizadas, lo que representa el 39,4% de ellas.

En cuanto a la carrera académica y su desarrollo, parece que se clarifica la misma. El acceso a la universidad de forma oficial será a través del contrato de Ayudante doctor para el que no se requiere acreditación[5]. La fase predoctoral y formativa se llevará a cabo con los contratos FPU, FI (ayudas para contratar personal investigador en formación), competitivos y claramente insuficientes en el momento actual para dar respuesta a las necesidades de regeneración de plantilla.

La otra vía excepcional de acceso a la carrea universitaria es el contrato transitorio de Profesor No Doctor[6]. Queda suprimido el contrato de ayudante que era una vía de acceso tradicional, que concurría con la de las becas/contratos FPU y que, si bien generaba un tratamiento diferente entre unos y otros en cuanto a las condiciones y al futuro desarrollo profesional, era una posibilidad que las Universidades habían venido utilizando. En algunos ámbitos las ayudas- contrato FPU y de

4 Publicado en marzo de 2021.

5 Artículo 65 Anteproyecto LOSU (2021) y artículo 79 Anteproyecto LOSU (2022).

6 Disposición Adicional Sexta Anteproyecto LOSU (2021) y Disposición Adicional Novena Anteproyecto LOSU (2022).

personal investigador en formación pueden tener gran recorrido, pero existen algunos ámbitos como el caso del Derecho, en los que se nos atojan que los contratos predoctorales son claramente insuficientes y poco atractivos para los egresados, siendo necesario ya no sólo que se incremente el número de ayudas o el establecimiento de cupos generosos por materias o áreas, sino también la mejora de las condiciones retributivas de los mismos.

Una vez que existe vinculación a la Universidad a través de la figura de profesor Ayudante Doctor, la norma prevé dos posibilidades de desarrollo profesional – tras los 6 años con posible prórroga de duración del contrato de profesor ayudante doctor: la vía funcionarial a través del cuerpo de profesores titulares de Universidad o la vía permanente laboral equivalente. En este sentido desaparece la figura del profesor Contratado Doctor que en ocasiones había desempeñado una función como vía intermedia para los Ayudante Doctores que finalizaban su contrato, pero no tenían méritos suficientes para ser Titular de Universidad. Por otro lado, se clarifica que transcurridos seis años desde la firma como ayudante doctor se debería estar en condiciones de acceder a la condición de funcionario como Titular de universidad o como profesor laboral permanente[7].

En relación con los cuerpos docentes universitarios, la norma propuesta no introduce grandes cambios[8].

En relación con la acreditación el artículo 56 del Anteproyecto 2021[9] introdujo como novedad la exigencia de 9 meses de estancia en universidad o centro (español o extranjero) distinta de aquel en el que se leyó la tesis. Inicialmente no se establecía ninguna excepción, pero en un segundo texto tras el periodo de información pública se estableció varias excepciones a la exigencia de estos 9 meses en la Disposición Transitoria tercera, no siendo exigible tal requisito a:

- Quienes dispongan de acreditación a TU.
- Quienes hubieran iniciado trámite acreditación.
- Quienes se desempeñen como Ayudante Doctor o Contratado Doctor.

---

7 Artículo 65.3 Anteproyecto LOSU (2021):

"La duración del contrato será de seis años. Transcurridos los tres primeros años del contrato la universidad realizará una evaluación del desempeño de su actividad docente e investigadora. Esta evaluación tendrá como objetivo valorar el progreso y la calidad de la actividad docente e investigadora, y, en su caso, de transferencia del conocimiento del profesorado, que deberán conducirle a alcanzar los méritos requeridos para obtener la acreditación necesaria para concursar a una plaza de profesorado permanente una vez finalizado el contrato. Las situaciones de incapacidad temporal, nacimiento, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento, riesgo durante el embarazo, riesgo durante la lactancia y violencia de género durante el período de duración del contrato interrumpirán el cómputo del plazo límite de duración del contrato, así como de su evaluación".

8 Siguen subsistiendo el cuerpo a extinguir de Catedráticos de Escuela Universitaria y Profesores/as Titulares de Escuela Universitaria en los términos regulados en la Disposición adicional décima Anteproyecto LOSU (2022).

9 Artículo 56 Anteproyecto LOSU 2021:

"Asimismo, para el acceso al Cuerpo de Profesores/as Titulares de Universidad será requisito que se haya realizado una estancia única de mínimo nueve meses o varias estancias que acumuladas sumen al menos nueve meses en universidades y/o centros de investigación, españoles o extranjeros, distintos de aquella institución en la que se presentó la tesis doctoral. Dicha movilidad se podrá llevar a cabo desde el periodo de realización del doctorado hasta su acceso a la acreditación para el Cuerpo de Profesores/as Titulares de Universidad".

Excepcionalmente se preveía eximir de la necesidad de estancias de movilidad en situaciones especiales que hayan dificultado gravemente el cumplimiento de este requisito. (art. 58).

No obstante, el Anteproyecto LOSU 2022 suprimió en su artículo 70 la referencia a la exigencia de nueve meses de estancias de movilidad, remitiendo esta cuestión al desarrollo reglamentario de la acreditación. A mi juicio con buen criterio se ha relevado del rango de ley orgánica el requisito de los nueve meses de estancias de movilidad dejando para un ulterior desarrollo reglamentario la regulación de las condiciones de la acreditación estatal[10].

Sí que resulta reseñable el cambio que se introduce en el Anteproyecto LOSU 2022 en el que se establece que las agencias autonómicas de calidad puedan realizar evaluaciones para la ANECA a los efectos de las acreditaciones estatales para los cuerpos de funcionarios. Se trata de un cambio sustancial en relación con el sistema vigente de acreditación estatal otorgada por la ANECA[11].

Una de las más relevantes modificaciones que se introducen en el Anteproyecto LOSU es el referente a los concursos de acceso de los cuerpos docentes de profesorado[12]. Se prevé que la composición de estas comisiones juzgadores sea mayoritariamente externa por sorteo a través de la base de datos del Ministerio. En este punto se vuelve a un sistema anterior de concursos que tuvo vigencia. La cuestión que se plantea – hay voces a favor y en contra- es si existiendo ya una acreditación totalmente externa y dado que el concurso se refiere a acceder a una plaza concreta en una Universidad sería conveniente que en el concurso de acceso se valorara la idoneidad del candidato para ocupar una plaza concreta en una universidad y que en este sentido la mayoría de la comisión externa, no resultaría del todo justificada. En cualquier caso, lo que se regula es una composición mayoritariamente externa, lo cual puede generar un cierto coste económico añadido, si bien la norma señala que las comisiones podrán reunirse de manera virtual electrónica o presencial.

---

10 Artículo 70 Anteproyecto LOSU 2022:

> "En todo caso, será requisito para obtener la acreditación, la realización de estancias pre o postdoctorales de movilidad en universidades y/o centros de investigación, de acuerdo con los criterios establecidos reglamentariamente".

11 Artículo 70.1 Anteproyecto LOSU 2022:

> "La ANECA acordará, mediante convenio, la evaluación de dichos méritos y competencias por parte de las agencias de calidad autonómicas".

12 Artículo 58.3 Anteproyecto LOSU 2021:

> "3.- La normativa de cada universidad regulará la composición de las comisiones de selección de las plazas convocadas. Dicha composición garantizará una mayoría de miembros externos a la universidad convocante elegidos por sorteo público entre el conjunto del profesorado de igual o superior categoría que figure en una base de datos de ámbito estatal o de ámbito internacional, en la forma en que se desarrolle reglamentariamente. Además, deberá ajustarse a los principios de imparcialidad y profesionalidad de sus miembros. En cualquier caso, los miembros de las comisiones deberán reunir los requisitos indicados en el artículo 56 y sus currículos deberán hacerse públicos. Las comisiones podrán reunirse presencialmente o por medios electrónicos".

Artículo 72 Anteproyecto LOSU 2022:

> "Las comisiones de selección estarán integradas por una mayoría de miembros externos a la universidad convocante elegidos por sorteo público entre el conjunto del profesorado de igual o superior categoría, en los términos en los que se desarrolle reglamentariamente".

Una cuestión también relevante es la referente al peso que en tales concursos de acceso ha de tener la experiencia docente y la experiencia investigadora. Si bien en el primer anteproyecto se establecía que ambos aspectos debían tener la igual consideración en su valoración, lo cierto es que el Anteproyecto 2022 modifica esa cuestión y establece que "la experiencia docente y la experiencia investigadora, incluyendo la de transferencia e intercambio del conocimiento tendrán una consideración análoga en los criterios de valoración de los méritos a considerar por las universidades".

En relación con el profesorado contratado, se suprimen algunas categorías contractuales (ayudante), se mantienen la mayoría, aunque con algunos cambios y se incorporan alguna otra (profesor sustituto).

Las novedades esenciales que incorpora la figura de profesor Ayudante doctor, además de la no necesidad de obtención de ninguna acreditación, es la existencia de una evaluación intermedia a los 3 años, que debe hacer la universidad y que no tiene efectos de extinción, sino que su única finalidad es valorar la evolución del profesor y la posibilidad de que en el tiempo previsto pueda obtener méritos suficientes para conseguir la acreditación correspondiente[13].

En relación con la novedad que incorpora la vía del profesorado permanente laboral, establece el Anteproyecto LOSU 2022 que las universidades podrán contratar personal docente e investigador en régimen laboral, a través de las modalidades de contratación específicas del ámbito universitario que se regulan en esta Ley. Establece el artículo 83 de este texto las condiciones para proceder a la contratación de este profesorado laboral permanente:

a) Las universidades podrán contratar bajo esta modalidad a las personas que ostenten el título de doctora o doctor y que cuenten con la acreditación correspondiente.

b) La finalidad del contrato será desarrollar tareas docentes, de investigación, de transferencia e intercambio del conocimiento y, en su caso, de desempeño de funciones de gobierno de la universidad.

c) El contrato será de carácter fijo e indefinido, con derechos y deberes de carácter académico y categorías comparables a los del personal docente e investigador funcionario, y conllevará una dedicación a tiempo completo, aunque podrá ser a tiempo parcial a petición del interesado o interesada con los requisitos, condiciones y efectos establecidos reglamentariamente. La dedicación será, en todo caso, compatible con la realización de trabajos científicos, tecnológicos, humanísticos o artísticos en los términos del artículo 57.

Uno de los aspectos más delicados es el que tiene que ver con la acreditación del profesorado permanente laboral. Establece el artículo 86 del Anteproyecto LOSU 2022 lo siguiente:

> "2.- Las Comunidades Autónomas deberán regular el procedimiento de acreditación. Tal acreditación se realizará por parte de las agencias de calidad autonómicas o, en su caso, de ANECA.

[13] La Disposición Adicional Tercera Anteproyecto LOSU 2022 prevé una prórroga adicional de 1 año si finalizados los seis años de duración del contrato no se ha obtenido la acreditación correspondiente.

> 3. El conjunto de las agencias de calidad, en el marco de las competencias que tienen atribuidas por la normativa estatal y de las Comunidades Autónomas, acordarán criterios mínimos comunes en materia de acreditación de la figura de Profesorado Permanente Laboral. Asimismo, podrán establecer acuerdos de reconocimiento de este tipo de acreditaciones.
>
> La ANECA, en aplicación de dichos criterios mínimos comunes, reconocerá la evaluación positiva de los méritos realizada por las agencias de calidad autonómicas, a los efectos de la acreditación para el acceso a los cuerpos docentes universitarios.
>
> En todo caso, respecto a la acreditación del Profesorado Permanente Laboral será de aplicación lo dispuesto por el artículo 70.1. Asimismo, el procedimiento de acreditación se ajustará a lo dispuesto por el artículo 70.2.a), b), c) y d)".

Y es aquí donde aparece la cuestión más delicada. Se establece que serán las Agencias de calidad autonómicas y en su caso, ANECA las que otorgarán la acreditación. El legislador consciente de que la vía contractual queda en manos de las CCAA y que deben tener los mismos efectos y condiciones que la vía funcionarial, se afana en establecer la necesidad de armonizar criterios mínimos comunes en materia de acreditación de la figura de Profesorado Permanente Laboral en sus niveles comparables a las figuras funcionariales. Asimismo, podrán establecer acuerdos de reconocimiento de este tipo de acreditaciones.

En este sentido se prevé un periodo de adaptación de dos años de las acreditaciones a este nuevo régimen de profesorado que implanta la LOSU al objeto de considerar el nuevo periodo de la etapa inicial de la carrera académica (ayudante Doctor con una duración de 6 años), a los efectos de acreditación a TU y laboral permanente equivalente[14].

La figura de profesor contratado/a doctor ya no podrá ser utilizada bajo la vigencia de la nueva LOSU, pero la disposición transitoria tercera permite la subsistencia de los ya vigentes a la entrada en vigor de la norma y su posible transformación en la modalidad contractual permanente existente. Así se establece que

> "Los profesores y profesoras que, a la entrada en vigor de esta Ley, dispongan de un contrato de Profesor/a Contratado/a Doctor/a mantendrán los derechos y deberes recogidos en el contrato mencionado. Previa solicitud dirigida al Rector o Rectora de la universidad, los Profesores/as Contratados/as Doctores/as podrán integrarse en la categoría de Profesores/as Permanentes Laborales, en las mismas plazas que ocupen, y computándose la fecha de ingreso en la categoría de Profesores/as Permanentes Laborales la que tuvieran en la categoría de origen".

Es por ello por lo que parece que se trasluce una cierta equiparación del profesor contratado doctor con la nueva figura profesor contratado permanente, y ello porque la Disposición Transitoria 4ª señala que "La acreditación vigente de Profesor/a Contratado/a Doctor/a será válida para la figura de Profesor/a Permanente Laboral a la que se refiere el artículo 83". En otros preceptos de la

[14] Disposición Transitoria Quinta:

> "ANECA y las agencias de calidad autonómicas dispondrán de un periodo de dos años desde la entrada en vigor de esta Ley para adaptar los criterios de la acreditación a Profesor/a Titular de Universidad y a la figura de Profesor/a Permanente Laboral, a la duración de la etapa inicial de la carrera académica que establece esta Ley".

norma parece que el legislador pretende una equiparación entre la figura de profesor contratado permanente y el cuerpo de Titulares de Universidad funcionario equivalente, pero lo cierto es que en estos casos, al menos en cuanto a la acreditación, establece una vinculación entre contratado doctor y permanente laboral.

En relación con la figura del profesor distinguido, la regulación prevé su utilización para la atracción de talento desarrollado en el extranjero por nacionales o extranjeros. La norma remite a los Estatutos de las universidades para su regulación, insistiendo en la excelencia reconocida internacionalmente de este tipo de figuras. Se regula una dedicación máxima de 180 horas y una duración de entre 1-3 años, más una ulterior prórroga de 1 año (máximo 4)[15].

El profesor asociado es objeto de una cierta regulación que no introduce grandes novedades. Se establece una dedicación máxima de 120 horas y una duración del contrato de 6 meses, 1 año o 2 años, renovables, con funciones de docencia, y sin funciones estructurales de gestión. En caso de pérdida de actividad profesional se podrá prorrogar el contrato del Profesorado Asociado con la misma duración del contrato anterior, y nunca excediendo dos cursos académicos[16]. La disposición Transitoria sexta prevé que los contratos de Profesores y Profesoras Asociados/as vigentes que no se ajusten a la dedicación establecida por la norma podrán ser renovados, conforme a la normativa que les resultaba aplicable, durante un periodo transitorio máximo de tres años desde la entrada en vigor de esta Ley[17].

Excepcionalmente y con carácter transitorio se prevé la posible contratación de profesorado contratado doctor que permita la incorporación de profesorado joven a la Universidad, durante los 3 años posteriores a la entrada en vigor de la Ley. Se trata de una vía excepcional de entrada a profesorado temporal con cierta experiencia y que no sea doctor. Se exige una relación contractual mínima de 5 cursos en una universidad pública con contrato temporal y que además hayan sido admitidos o estén en condiciones de ser admitidos en Doctorado. La duración máxima de este tipo de contrato será de 3 y hasta 5 años[18].

Finalmente, y en relación con el profesor sustituto que se incorpora con carta de naturaleza en la LOSU, se establece con la finalidad de sustituir al profesorado que se encuentre en una situación con reserva de puesto de trabajo, o en la que suspenda temporalmente servicios por permisos,

---

15 Artículo 70 Anteproyecto LOSU 2021 y artículo 85 Anteproyecto LOSU 2022.

16 Artículo 66 Anteproyecto LOSU 2021 y artículo 80 Anteproyecto LOSU 2022.

17 La Disposición Transitoria Octava prevé programas de estabilización aplicables a profesores asociados que lleven más de cinco cursos académicos de los últimos siete impartiendo docencia:

> "Durante el periodo previsto en el artículo 155.2 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, relativo al plan de incremento del gasto público en educación, las universidades cuyo personal con contratos laborales temporales represente más del 40 por ciento de su plantilla docente, computados en efectivos, reservarán, en cómputo anual, un mínimo del 15 por ciento del total de las plazas que oferten para el acceso a Profesorado Ayudante Doctor o Profesorado Permanente Laboral. Estas plazas se destinarán a la incorporación de personal doctor que disponga de la acreditación necesaria, en el caso que el acceso a la figura lo requiera, y que en la fecha de publicación de la convocatoria hubiera desempeñado actividades docentes en universidades públicas españolas durante al menos cinco cursos académicos en los últimos siete años, mediante los contratos de profesorado de duración igual o inferior a un año previstos en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre".

18 Disposición Adicional Novena Anteproyecto LOSU 2022.

licencias… que implique reducción docente. La selección del profesorado sustituto se producirá mediante los procedimientos de concurso público aplicables, pudiendo las universidades establecer una bolsa de empleo para su cobertura. El contrato comprenderá la actividad docente lectiva y no lectiva, y no podrá superar la asignada a la profesora o profesor sustituidos, ni podrá extenderse a actividades universitarias de otra naturaleza. Finalmente, la duración del contrato, incluidas sus renovaciones o prórrogas, se corresponderá con la de la causa objetiva que lo justificó y nunca podrá ser superior a tres años.

Las figuras del profesor emérito y profesor visitante no plantean novedades más allá de la duración improrrogable de 1 año para los profesores visitantes.

En relación con los concursos de acceso a plazas de personal laboral docente e investigador, hay que señalar que la selección de personal docente e investigador laboral, excepto las figuras de Profesores/as Visitantes, Profesores/as Distinguidos/as y Profesores/as Eméritos/as, se hará mediante concurso público, con la necesaria publicidad. Las convocatorias deberán ajustarse a lo establecido para los concursos de acceso a plazas de funcionario, esto es a la composición mayoritariamente externa de los miembros juzgadores, quedando excluidas de esta disposición las comisiones de selección de Profesores/as Asociados/as. En este sentido se prevé que para facilitar la rapidez y evitar una burocracia innecesaria, la contratación de la figura de Profesor/a Asociado/a y la de Profesor/a Contratado/a no Doctor/a se hará mediante una comisión compuesta por miembros de la universidad que evaluará los méritos de las personas candidatas.

En este punto, y dado el elevado número de plazas de Ayudante Doctor que se convocarán en las Universidades españolas, dado que no se requiere acreditación y es la primera figura contractual de acceso a la carrera académica, quizás resulte especialmente costoso constituir las comisiones de selección mayoritariamente externas para resolver tales plazas. En todo caso, en coherencia con la ausencia de una acreditación externa parece lógico que la comisión de selección sí lo sea.

Como hemos señalado la norma prevé un régimen transitorio bastante claro y beneficioso estableciendo en materia de acreditaciones que la acreditación vigente de Profesor/a Ayudante Doctor/a se considerará como un mérito preferente a efectos del acceso a la figura de Profesor/a Ayudante Doctor/a, mientras que la acreditación vigente de Profesor/a Contratado/a Doctor/a será válida para la figura de Profesor/a Permanente Laboral[19].

Un último aspecto a considerar tiene que ver con la modificación del régimen de dedicación del profesorado universitario que se prevé y que deroga el vigente que suponía una penalización por falta de acreditación de una investigación suficiente. Así la nueva norma establece que

> "El profesorado funcionario en régimen de dedicación a tiempo completo tendrá asignada a la actividad docente un máximo de 240 y un mínimo de 120 horas lectivas por curso académico dentro de su jornada laboral anual. La universidad podrá adaptar esta horquilla para:

[19] Disposición Transitoria cuarta Anteproyecto LOSU 2022.

a) Corregir las desigualdades entre mujeres y hombres derivadas de las responsabilidades de cuidado de personas dependientes.

b) Hacerla compatible con el ejercicio de cargos unipersonales de gobierno y con las tareas de responsabilidad en proyectos de especial interés para la universidad en la forma en que lo determinen los Estatutos.

c) Permitir las tareas del profesorado que represente los intereses de los empleados públicos.[20]"

Finalmente y como reflexión final, debe insistirse, tal y como ya hizo la CRUE en su posicionamiento en noviembre de 2021 en la necesidad perentoria de contar con financiación pública suficiente para el cumplimiento de los objetivos de plantilla de PDI que se marcan en la LOSU, particularmente la reducción de la temporalidad, así como de una flexibilización y ampliación significativa de la tasa de reposición, si no es posible su eliminación, para resolver las deficiencias estructurales de la plantilla de profesorado de las universidades públicas[21].

En todo caso, la futura LOSU plantea como novedad que deberá ser cuidadosamente analizada e implementada la existencia de una carrera académica laboral paralela a la funcionarial, previendo contratos laborales indefinidos con igual retribución y condiciones que las previstas para los cuerpos docentes universitarios.

Del mismo modo, considero un aspecto a mejorar el relativo a la vía de acceso a la carrera académica. Si el legislador apuesta por la entrada a través de esta vía una vez conseguido el título de Doctor, esto es mediante el contrato de profesor ayudante doctor, se hace ineludible apostar de manera clara y decidida por la vía contractual predoctoral que permita formar a doctores que tengan vocación universitaria en todas las ramas y áreas de conocimiento. De otra manera no existirán doctores que quieran hacer carrera académica.

En definitiva, la norma propuesta pone sobre la mesa el modelo de Universidad que se quiere para el futuro: una universidad a medio camino entre lo laboral y lo funcionarial, dejando a la autonomía Universitaria, previo desarrollo por las CCAA, la estrategia correspondiente. En definitiva, algunas certezas, pero muchas incertidumbres que dejan sin resolver los acuciantes problemas de las Universidades españolas.

Muchas gracias.

20 Artículo 76 Anteproyecto LOSU 2022.

21 POSICIONAMIENTO DE LA COMISIÓN SECTORIAL DE CRUE-PROFESORADO ANTE LA LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO (LOSU) Pleno de CRUE-Profesorado. València, 30 de noviembre de 2021.

CAPÍTULO 3

¿CÓMO VALORAR MONOGRAFÍAS EN LA EVALUACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN?

ANA ISABEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ
Universidad de Oviedo

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

RESUMEN: La acreditación del profesorado universitario implica una evaluación de los diferentes aspectos de la actividad académica e investigadora, entre ellos las publicaciones científicas. Su valoración se realiza a través de diferentes métodos que se encuentran, en general, más desarrollados para las publicaciones periódicas que para las monografías. Los criterios utilizados en los últimos años para estas últimas toman como referencia el ranking SPI o el sello CEA. Aunque su filosofía y aplicación son diferentes, suponen un paso en la objetivación de la evaluación de las monografías utilizando índices indirectos de calidad y pretenden ofrecer instrumentos para la valoración de este tipo de publicaciones. Su análisis y comparación será objeto de este trabajo.

PALABRAS CLAVE: Acreditación, evaluación, ranking SPI, sello de calidad CEA.

ABSTRACT: The accreditation of university professors involves an evaluation of their academic and research activity, including scientific publications. Its evaluation is carried out through different methods that are, in general, more developed for periodical publications than for monographs. For the latter, the criteria used in the last years are based on the SPI ranking or the CEA seal. Their philosophy and application are different, but both offer an objective evaluation using indirect quality indices and want to consolidate instruments for the evaluation of this type of publication. Its analysis and comparison will be the object of this work.

KEYWORDS: Accreditation, evaluation, SPI ranking, APQ quality seal.

1. ACREDITACIÓN Y EVALUACIÓN EN LA UNIVERSIDAD

Tanto el acceso a plazas de profesorado universitario como la promoción de su carrera investigadora implica el desarrollo de una actividad evaluadora que está sujeta a una normativa específica, dependiendo del tipo de que se trate (acreditación para los diferentes cuerpos docentes universitarios o tramos de investigación o transferencia) en la que se va a valorar la actividad desarrollada por el profesorado en sus distintos aspectos docentes, investigadores, de transferencia o de gestión.

Los procesos evaluadores no son algo nuevo en la Universidad, si bien han seguido una evolución en los últimos años que explica muchos de los cambios que se pueden observar en la actual Universidad española. En este proceso pueden destacarse algunos momentos importantes, como

la aprobación del Decreto de Retribuciones del año 1989 que contemplaba la evaluación dirigida al personal docente e investigador,[1] o la aprobación del Plan Nacional de Evaluación de Universidades de 1992 que supuso un primer paso para la evaluación también de instituciones y consolida «una verdadera cultura de la evaluación en la universidad española».[2] También ha sido determinante, en esta evolución, la creación de la ANECA en 2002,[3] pues ha contribuido a un cambio en los modelos aplicables, subrogándose además en las funciones de la CNEAI de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1112/2015, de 11 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto del Organismo Autónomo Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación.[4]

Aunque la evaluación abarca en realidad todos los aspectos de la actividad universitaria, la del profesorado puede decirse que tiene una especial trascendencia, además de distintos momentos y objetivos, pues supone tanto evaluar el acceso a los cuerpos docentes como, posteriormente, la evaluación del desempeño docente o de la actividad investigadora. Por lo tanto, todas las facetas de la actividad del profesorado son evaluadas.

Si bien los usos entre las diversas áreas científicas difieren a la hora de desarrollar estas actividades, sí tienen en común, en un sentido amplio, el utilizar las publicaciones como un instrumento para materializar gran parte de las mismas (tanto para la investigación como para la docencia). Dichas publicaciones se llevan a cabo básicamente a través de revistas científicas o de monografías. Ahora bien, existen bastantes diferencias entre áreas a la hora de delimitar tanto su función como su valor.

Efectivamente, mientras que algunas ramas del conocimiento se caracterizan por la publicación de artículos en revistas científicas,[5] en otras, especialmente en el ámbito de las Humanidades y las Ciencias Jurídicas, su praxis ha estado estrechamente ligada a la edición de monografías y la publicación de capítulos de libros no limitándose ni centrándose en los artículos en publicaciones periódicas. Al contrario, la edición de monografías, sean de autoría única o en colaboración, resulta una actividad imprescindible. Sin embargo, este tipo de trabajos han quedado relegados en las evaluaciones, dándose más peso o valor a los artículos en las revistas y, precisamente, el hecho de que no haya criterios de evaluación mundialmente establecidos se ha visto como la razón para esta falta de consideración de las monografías en los sistemas evaluativos.[6]

---

1 Aunque la práctica real se ha concretado en la perspectiva investigadora.

2 TEJEDOR y JORNET, (2008), pág. 10.

3 Se crea inicialmente como fundación y se transforma posteriormente en un organismo autónomo en virtud de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa.

4 Precisamente las funciones de la ANECA están vinculadas a la mejora de la calidad del sistema de educación superior constituyendo su objeto, de acuerdo con el artículo 3 de su Estatuto, «la promoción y el aseguramiento de la calidad del Sistema de Educación Superior en España mediante procesos de orientación, evaluación, certificación y acreditación, contribuyendo al desarrollo del Espacio Europeo de Educación Superior…».

5 Así ocurre especialmente en el ámbito de las Ciencias de la Salud, las tecnológicas o las experimentales y, también, cada vez más, en una buena parte de las Ciencias Sociales.

6 BONILLA CALERO, CARABANTES ALARCÓN y SASTRE CASTILLO, (2019), pag. 5. También, en relación con los problemas para la valoración de las monografías, CORDÓN GARCÍA, MANGAS VEGA y MERCHÁN SÁNCHEZ-JARA (2019).

Estas diferencias entre los campos de conocimiento se pueden comprobar analizando los criterios que se utilizan en la ANECA a la hora de evaluar las publicaciones, tanto en relación con la evaluación de la actividad investigadora como en relación con la acreditación del profesorado. Mientras en muchas áreas se puede observar una preeminencia de la publicación de artículos, siendo principalmente valorados los editados en revistas de reconocida valía, considerándose como tales aquellas que ocupen posiciones relevantes en el Journal Citation Reports (JCR), en otras no ocurre así. Es el caso del ámbito jurídico, en el que se toman en consideración, con igualdad de condiciones los libros, capítulos de libros y artículos de revistas, atendiendo en todo caso al medio de difusión empleado y tomando en consideración «*la publicación en revistas y editoriales de reconocido prestigio*».[7]

Concretamente, por lo que se refiere a la evaluación de la actividad investigadora, la Resolución de 30 de octubre de 2020 hace referencia, en el caso de las editoriales, que sean de reconocido prestigio y que tengan establecido un proceso selectivo para aceptar los originales según el sistema recogido en el SPI. Esta Resolución contiene un apéndice en el que se recogen los criterios que debe reunir un medio de difusión de la investigación para que las aportaciones que en él se incluyan puedan ser consideradas «de impacto». Si bien los criterios que allí se contienen son aplicables a las revistas científicas y no a las monografías directamente, el último párrafo de este apéndice hace una especial mención a libros y capítulos de libros, en cuyo caso «se valorarán las editoriales que ocupen posiciones destacadas, en su correspondiente especialidad, en Scholarly Publishers Indicators (SPI) o, en su caso, en otros de características similares. También podrán considerarse, a juicio de la comisión, publicaciones en colecciones editoriales universitarias que cuenten con el sello de Calidad en Edición Académica (CEA-APQ)».

Por otro lado, para el proceso de acreditación[8] en la rama de conocimiento de Ciencias Sociales y Jurídicas, la comisión D14 correspondiente a Derecho, a diferencia de lo que se contiene para otras de las comisiones de esta misma rama, la referencia en el caso de las publicaciones es aún más genérica pues se refiere a «revistas de relevancia» o a «editoriales de prestigio», con una mínima mención a SPI, CEA o equivalente cuando se refiere a la dirección de colecciones de libros en editoriales de prestigio.[9]

2. INDICADORES Y SISTEMAS PARA LA EVALUACIÓN DE PUBLICACIONES

La extensión y generalización de las evaluaciones ha generado, siguiendo en muchos casos las orientaciones marcadas por ANECA y ante la imposibilidad de llevar a cabo una valoración

7 Así se puede ver en la Resolución de 30 de octubre de 2020, de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora, por la que se publican los criterios específicos aprobados para cada uno de los campos de evaluación.

8 RD 1312/2007, de 5 de octubre, por el que se establece la acreditación nacional para el acceso a los cuerpos docentes universitarios y RD 415/2015, de 29 de mayo, por el que se modifica el RD 1312/2007, de 5 de octubre, por el que se establece la acreditación nacional para el acceso a los cuerpos docentes universitarios.

9 Se puede comprobar en la publicación online de los Criterios de evaluación aplicables por la Comisión de Ciencias Jurídicas y Sociales, file:///C:/Users/34687/AppData/Local/Temp/MicrosoftEdgeDownloads/9f66c2bd-5c86-405b-b694-3c74e081d308/Criterios%20Academia%202020_ssjj_corregido.pdf.

individualizada de cada una de las aportaciones de manera directa, la necesidad de buscar criterios para valorar indirectamente las aportaciones efectuadas. Mientras en algunas áreas está asentado como criterio de valoración para los artículos en revistas científicas la remisión a su inclusión en JCR, en otras no resulta de aplicación generalizada, como ocurre con el ámbito de las Ciencias Sociales y Jurídicas.[10] De ahí que se hayan realizado diferentes intentos para contrarrestar esta situación, permitiendo alternativas viables para una evaluación de las revistas (e indirectamente de los artículos en ellas editados). En nuestro país, una experiencia importante en este campo ha sido la llevada a cabo por la FECYT para la evaluación de las revistas científicas.[11] Sin embargo, en el ámbito de las monografías la situación ha resultado más complicada, y ha sido más recientemente cuando se han implementado algunos instrumentos para su evaluación.

Es cierto que, a diferencia de las revistas, para las que los sistemas bibliométricos están más desarrollados, en el caso de los libros la situación es más compleja. Pero también lo es que, como diferentes grupos de investigación han remarcado, su influencia en estas áreas es determinante, tanto en la citación de revistas cuanto por su relevancia como medio de comunicación científica en ciertas áreas.[12] Por otro lado, algunos instrumentos específicos para libros o monografías, como el Book Citation Index o Scopus contemplan escasamente las monografías en español, razón por la que tanto autores como investigadores en bibliometría han coinicidido en la necesidad de buscar un método objetivo que pudiera valorar las ediciones científicas.[13] Por ello se han desarrollado diferentes trabajos tendentes a establecer procedimientos de evaluación de monografías y/o editoriales.[14] De ellos queremos destacar, por encontrarse ambos recogidos tanto en las Resoluciones que regulan los criterios para la evaluación de la actividad investigadora como en los criterios de evaluación para las acreditaciones hechos públicos por la ANECA, el proyecto SPI y el sello de Calidad en Edición Académica (CEA-APQ).[15]

---

10 Modelo, por otro lado, no exento de críticas por los efectos colaterales que está generando. En este sentido, GIMÉNEZ TOLEDO (2014) o FERNÁNDEZ SARASOLA (2015). Es cierto que tampoco otros sistemas, como las nuevas métricas están exentas de críticas (GORRÁIZ, 2018).

11 DELGADO, RUÍZ y JIMÉNEZ, 2007. Otros ejemplos como DICE, IN-RECS o IN-RECJ, no han tenido continuidad por falta de financiación.

12 GIMÉNEZ TOLEDO (2020).

13. También la perspectiva de los evaluadores, en especial de ANECA como agencia encargada a nivel nacional de estos procesos, era favorable a buscar algún método que pudiera ayudar a estos efectos. Lo que puede explicar que como señalan GIMÉNEZ TOLEDO y TEJADA ARTIGAS (2105), España sea pionera en la realización de estudios de valoración de monografías.

14 GIMÉNEZ-TOLEDO y TORRES-SALINAS, (2011).

15 No son las únicas herramientas que se han desarrollado, si bien algunas como Book Publishers Library o las basadas en métricas alternativas no han tenido igual reconocimiento, o lo han tenido más limitado como IE-CSIC que solamente se encuentra recogido para Filología en la evaluación de la actividad investigadora. IE-CSIC es una herramienta creada con el propósito de colaborar en la evaluación de la producción científica de los investigadores del CSIC en el marco de la evaluación del cumplimiento de objetivos por la propia institución. Supone un listado de valoración de editoriales académicas, a las que se califica en Alto/Medio/Bajo a partir de su indexación en Book Citation Index, Scholarly Publishers Indicators (SPI), Scopus Book Titles y Norwegian Register for Scientific Journals, Series and Publishers (NSD).

2.1. Scholarly Publishers Indicators (SPI)

El proyecto SPI es, en realidad, más que el ranking de editoriales con el que se suele identificar. Pretende ofrecer alternativas para la valoración de monografías y/o editoriales, especialmente del ámbito de las Ciencias Sociales y Humanidades, incorporando distintos parámetros y elementos identificadores. Para ello se tienen en cuenta dos perspectivas básicas: la opinión de expertos y el análisis de los procesos editoriales. El proyecto lleva activo más de diez años, publicándose el primer ranking de editoriales en el año 2012, elemento por el que es posiblemente más conocido este proyecto.[16]

El ranking está basado en la consulta a especialistas (profesores e investigadores de diferentes áreas de conocimiento), considerando que el prestigio editorial supone un indicador indirecto de calidad de las monografías. En todo caso, la propuesta va más allá, pues los objetivos básicos e iniciales de este proyecto, según sus autores avanzan en tres direcciones:[17]

a. Conocer algunas características de los procesos de publicación de monografías.

b. Identificar los indicadores que cuentan con mayor consenso para estimar la calidad de las editoriales.

c. Identificar las editoriales más relevantes según la opinión de los especialistas.

La primera encuesta se realizó durante el año 2010 y los primeros resultados se dieron a conocer en 2012. Desde entonces se han elaborado otros dos rankings (2014 y 2018), que ofrecen información para editoriales nacionales e internacionales, de manera general y por disciplinas. En todas las encuestas se preguntaba por un número de editoriales que el encuestado consideraba más prestigiosas,[18] ordenándolas en orden de importancia. A los resultados se les aplica el Indicador de Calidad de los Editores según Expertos (ICEE) que básicamente toma en consideración los votos recibidos por cada editorial en cada posición en relación con el total de votos obtenidos.[19] Se configura así una herramienta, reconocida por la ANECA desde 2013, que, como sus autores afirman, proporciona un instrumento en la evaluación de las monografías aunque «no debe ser la única herramienta ya que son necesarios otros indicadores que conformen la calidad de las obras».[20] Este ranking pretende, gracias a su formulación, «objetivar» la opinión de los expertos aunque, como algunos autores han señalado,[21] conserva una naturaleza subjetiva que podría ser atenuada por un elevado porcentaje de respuestas en la muestra utilizada, si bien esta tan solo ha superado levemente el 25%.[22]

---

16 http://ilia.cchs.csic.es/SPI/rankings.html.

17 GIMÉNEZ TOLEDO y TEJADA ARTIGAS (2015), pág. 20.

18 En la primera encuesta se preguntaba por las tres principales editoriales mientras en las dos siguientes se elevó a 10 editoriales.

19 GIMÉNEZ TOLEDO (2016).

20 TEJADA ARTIGAS, GIMÉNEZ TOLEDO y MAÑANA RODRÍGUEZ (2013), pág. 403.

21 CAPACCIONI y SPINA, (2016), págs., 251-252.

22 El ranking de 2012 se elaboró a partir de una encuesta enviada a 11.647 expertos, con una tasa de respuesta del 26%. Para el ranking de 2014 se enviaron 11.864 encuestas con una respuesta del 23,05%. Para el de 2018 se enviaron

La encuesta, además de servir para identificar las editoriales que los expertos consideran más prestigiosas, incorpora otros datos para reconocer aquellos indicadores que estos consideran más relevantes para valorar ese prestigio y que, en general, tienen que ver con el sistema de selección de originales y la especialización.[23]

De ahí que SPI sea una herramienta compleja, que ofrece otros instrumentos además del prestigio editorial. Uno de ellos es la especialización temática, que aporta datos de producción a partir de los registros en DILVE.[24] Este indicador recoge (en tablas interactivas) el número de títulos publicados por cada editorial de una materia pero también el grado de especialización de la editorial teniendo en cuenta la distribución de títulos por materia en cada una de ellas.[25]

El tercer instrumento que ofrece SPI es información sobre el sistema de selección de originales, teniendo en cuenta los datos que las propias editoriales facilitan sobre los procedimientos de selección de originales. Es posible que las editoriales utilicen más de un sistema de selección de originales. Además, esta herramienta está abierta a actualizaciones permitiendo a los editores contactar si quieren que sus datos aparezcan en la relación que ofrecen.[26]

El último desarrollo de este proyecto es el Scholarly Publishers Indicators Expanded, cuyo objetivo es facilitar datos sobre la presencia de las editoriales en distintos sistemas de información internacionales. Para ello han analizado la presencia en Book Citation Index, Scopus Book Titles, Norwegian List, Finnish List y Scholarly Publisher Indicators. Dado que todos ellos implican la existencia de filtros para su indexación, consideran que la presencia en uno de ellos ya indica reconocimiento.[27]

2.2. Sello CEA-APQ

La experiencia del sello de Calidad en Edición Académica (CEA-APQ) parte de unos objetivos y finalidades diferentes. Promovido por la Unión de Editoriales Universitarias Españolas (UNE) y avalado por la ANECA y la FECYT, tiene como objetivo general contribuir al reconocimiento y mejora en la calidad de la edición.

Aunque el sello surge como propuesta desde las editoriales universitarias, cuya labor se centra con carácter general en la publicación de monografías académicas y a las que afectaba tanto el no reconocimiento de la publicación de libros como ciertas restricciones para la valoración de las

---

un número significativamente menor, 2173 encuestas, manteniéndose la tasa de respuesta en un número similar: 23,09% en Ciencias Sociales y Jurídicas y 26,71% en Arte y Humanidades. Puede consultarse la metodología del proyecto en http://ilia.cchs.csic.es/SPI/metodologia_2018.html.

23 Así puede verse, por ejemplo, en GIMÉNEZ TOLEDO y TEJADA ARTIGAS (2012) o GIMÉNEZ TOLEDO y TEJADA ARTIGAS (2015).

24 Plataforma para los profesionales de la cadena de venta del libro, que permite la gestión y distribución de la información bibliográfica y comercial del libro.

25 http://ilia.cchs.csic.es/SPI/especializacion_spi.html y http://ilia.cchs.csic.es/SPI/especializacion.html.

26 http://ilia.cchs.csic.es/SPI/revision_originales.html.

27 http://ilia.cchs.csic.es/SPI/expanded_index.html.

obras por ellas publicadas, el sello tiene un alcance más general y no está, como en ocasiones se ha considerado,[28] restringido a las colecciones de editoriales universitarias.

En su puesta en marcha, y sobre todo en su aceptación, ha sido decisiva la colaboración con la ANECA y la FECYT y la firma de un convenio para su puesta en marcha en el que las tres instituciones se comprometen a participar en su desarrollo.[29] El diseño del sello, tanto en sus indicadores como en el procedimiento de evaluación, ha sido resultado del trabajo conjunto de tres grupos de investigación especializados en calidad de publicaciones académicas: Electra de la Universidad de Salamanca, Ilia del CSIC y EC3 de la Universidad de Granada, con el apoyo y la coordinación de la UNE .

Los objetivos con los que trabajaron, explícitos en el documento que recoge los criterios para la aplicación del sello de calidad de ediciones académicas, son:[30]

- Identificar y reconocer las mejores prácticas editoriales.
- Promover la calidad en la edición.
- Crear un signo distintivo que pueda ser útil para las agencias de evaluación.
- Lejos de desalentar, pretende promover la mejora de las prácticas editoriales.

El sello está restringido a colecciones de monografías de investigación. No evalúa, por lo tanto, libros aisladamente, sino que es la colección la que es evaluada. Tampoco evalúa editoriales, aun cuando son estas las que deben presentar la colección a evaluación. Pero deberán hacer tantas solicitudes como colecciones opten al sello de calidad.

Por otro lado, es importante resaltar, que las colecciones han de recoger resultados de investigación, y no otro tipo de trabajos, no pudiendo considerarse aquellas colecciones que, en el periodo evaluado, hayan superado el 20% de obras destinadas a la docencia, obras de divulgación o de carácter técnico-profesional, actas de congresos u obras colectivas procedentes de reuniones de trabajo o de grupos de investigación (salvo que dicha obra haya sido concebida como un proyecto de colaboración entre varios autores dentro del plan de la colección).[31]

La obtención del sello exige superar una serie de indicadores que se pueden agrupar en los siguientes apartados:[32]

---

28 LÓPEZ CARREÑO, DELGADO VÁZQUEZ y MARTÍNEZ MÉNDEZ (2021).

29 Convenio firmado en septiembre de 2015 que ha sido renovado ya en dos ocasiones, la última en noviembre de 2020.

30 Un resumen del mismo puede verse en http://www.une.es/media/0u1/Image/weboctubre2015/Sello%20de%20calidad%20de%20edici%C3%B3n%20acad%C3%A9mica%5B3%5D.pdf.

31 Como se puede ver en las bases de la convocatoria para el año 2022 que se encuentran ya públicas en https://www.une.es/media/Bases%20convocatoria%202022%20Sello%20CEA-APQ.pdf.

32 Un desarrollo de estos indicadores y del procedimiento de evaluación inicial, se puede ver en GONZÁLEZ GONZÁLEZ (2019) o en BONILLA CALERO, CARABANTES ALARCÓN y SASTRE CASTILLO (2019).

- Criterios relativos a la calidad informativa de la colección, como la comunicación, difusión y acceso.
- Criterios relativos a la calidad de la política editorial. Definición de la política editorial de cada colección, identificación y prestigio del director de la colección, identificación y prestigio del comité asesor.
- Criterios relativos a la calidad sobre los procesos editoriales. Existencia de instrucciones detalladas para el envío de originales, información sobre el proceso de selección de manuscritos, comunicación razonada de la aceptación o el rechazo de las obras.
- Criterios relativos a la reputación y prestigio de la colección. Publicación frecuente de autores externos a la institución editora y capacidad de atracción de originales de autores extranjeros, existencia de reseñas y citas.

Concretamente, las bases recogen 15 indicadores agrupados en dos bloques: criterios relativos a la evaluación de la calidad editorial y criterios relativos a la evaluación de la calidad científica. Además, de manera previa a la valoración por la Comisión de Evaluación, se contempla la solicitud de un informe técnico independiente a dos expertos del área o áreas de conocimiento a las que pertenezca la colección y cuya valoración se encuentra directamente ligada a uno de los indicadores.[33] Todos ellos deben ser superados en el proceso de evaluación excepto el de apertura internacional que da lugar a una mención de internacionalidad. Es decir que si no se superan cualquiera de los otros 14 indicadores, el resultado de la evaluación será negativo. La obtención del sello tiene validez para cinco años, debiendo procederse a su reevaluación transcurrido este plazo para su mantenimiento.

Tras un lustro desde su puesta en práctica y a lo largo de las cinco convocatorias que ya han tenido lugar, estos indicadores han ido evolucionando para mejorar la evaluación de las colecciones. Así, mientras en alguno de ellos se han eliminado algunos requisitos[34] otros se han ido añadiendo o modificando.[35] En general, cabe señalar que toda la evolución de los indicadores de este sello ha supuesto un endurecimiento de los requisitos para su obtención, de lo que es prueba el menor porcentaje de éxito en las sucesivas convocatorias.[36] Pero también demuestra el compromiso del sello no solamente en reconocer las mejores prácticas editoriales sino también en promover su mejora progresiva.

---

33 El indicador nº 15 de Repercusión e impacto de la colección y sobre la señalada por los evaluadores independientes expertos del área o áreas de conocimiento a las que pertenece la colección.

34 Por ejemplo, en la primera convocatoria se valoraba la inclusión de las colecciones en bases de datos, requisito eliminado en la siguiente convocatoria al comprobarse que no proporcionaba elementos diferenciadores de la calidad de las colecciones, no considerándose relevante para su valoración.

35 Es el caso de la apertura a autores externos que inicialmente debía ser del 40%, se elevó al 45% y a partir del 2023 deberá ser del 50%.

36 Que se encuentra, a partir de la tercera convocatoria, sobre el 40% de éxito.

Hasta el momento, después de cinco convocatorias, son 49 las colecciones que tienen este sello.[37] En general todas las colecciones pertenecen a las Ciencias Sociales y a las Humanidades. Solamente tres de ellas son específicamente de Ciencias Jurídicas[38] aunque algunas colecciones de Ciencias Sociales, más generalistas, editan también temática jurídica.

3. CONCLUSIONES

La evaluación se ha constituido en un ejercicio generalizado e imprescindible en la Universidad actual y tiene una especial relevancia en el desarrollo profesional del profesor universitario. Las publicaciones ocupan un lugar central en los procesos evaluadores; sin embargo, existen importantes diferencias en el formato que estas adoptan y cómo son valoradas.

Mientras en unas áreas la práctica habitual es la publicación de artículos en revistas científicas, con sistemas de reconocimiento de las mismas muy estructurados, en otras la situación es muy diferente. Así, en las áreas de Humanidades y gran parte de Ciencias Sociales (especialmente Jurídicas), las monografías y los capítulos de libros constituyen también un medio habitual de transmisión del conocimiento. Sin embargo, la falta de criterios universalmente aceptados para la evaluación de monografías, ha generado problemas para su valoración y justifica la gestación de algunos proyectos o herramientas que buscan dar solución a ese problema. Dos de ellos han tenido reconocimiento en los últimos años por las agencias de evaluación, en especial por ANECA.

Por un lado, SPI ofrece una serie de rankings de editoriales basados en la opinión de expertos, junto con el análisis de prácticas editoriales; por otro, el sello CEA es el resultado de la evaluación de colecciones, que han de cumplir con una serie de indicadores que se consideran indicios de calidad editorial y que han ido evolucionando a lo largo de estos años.

Si el primero se centra en la evaluación de editoriales, el segundo evalúa colecciones directamente. No se establece aquí ningún ranking ya que la evaluación positiva implica la superación de todos los criterios que se exigen como determinantes de calidad científica y no solamente editorial.

Mientras el primero busca hacer objetiva una valoración subjetiva, a partir de la multiplicación de esas valoraciones, el sello CEA se basa en criterios objetivos que son comprobados por una Comisión de Evaluación independiente. SPI ofrece los datos en un momento dado, en función de la encuesta realizada, que se ha ido actualizando cada cierto número de años. El sello CEA otorga el reconocimiento de calidad para un período temporal concreto, que puede renovarse sucesivamente.

[37] Un listado de las colecciones que han obtenido el sello puede encontrarse en https://www.une.es/sello-cea-apq?pag=2.

[38] *Derecho Penal y Criminología* de Marcial Pons, *Filosofía y Derecho* de Marcial Pons y Estudios Constitucionales del Centro de Estudios Políticas y Constitucionales.

Si en el primero se achaca que el número de respuestas puede poner en cuestión el ranking obtenido, especialmente para algunas especialidades, al sello en ocasiones se le critica el carácter formal de algunos de sus indicadores.

En definitiva, ambos proyectos son diferentes, con metodología y objetivos distintos, pero que pueden resultar complementarios, en ningún caso contradictorios. La implantación de un sello de calidad editorial tiene valor en sí mismo pues pretende reconocer las mejores prácticas editoriales, y ello con la finalidad de que el sello se convierta en un signo distintivo que las agencias de evaluación de la actividad investigadora puedan identificar fácilmente. Los indicadores del SPI «pretenden servir como referencia (no como valor definitivo de una editorial) en los procesos de evaluación y permitir la objetivación de algunos conceptos como el del "prestigio de la editorial"». (http://ilia.cchs.csic.es/SPI/proyecto.html). Ambos tienen en común que permiten a los evaluadores disponer de índices indirectos que pueden orientar su labor y también sirven a los investigadores a la hora de valorar dónde publicar sus trabajos.

Bibliografía

BONILLA CALERO, A. I.; BONILLA CALERO, D., y SASTRE CASTILLO, M. A. (2019): «Indicadores de calidad en edición académica», *Métodos de información*, vol. 10, nº 18, 2019, en línea <https://www.metodosdeinformacion.es/mei/index.php/article/view/IIMEI10-N18-0011028/988->. Consultado el 25/10/2021.

CAPACCIONI, A., y SPINA, G. (2016): «La valutazione della monografía scientifica e il ruolo degli editori: il progetto spagnolo Scholarly Publishers Indicators (SPI) », *Biblithecae.it*, V. 1, https://doi.org/10.6092/issn.2283-9364/6128. Consultado 31/10/2021.

CORDÓN GARCÍA, J. A.; MERCHÁN SÁNCHEZ-JARA, J., y MANGAS VEGA, A. (2019): «Evolution of the visibility of scholarly monograpahs in the academic field», *El profesional de la información*, v.28, n.4, w280409. https://doi.org/10.3145/epi.2019.jul.09. Consultado el 25/10/2021.

DELGADO LÓPEZ-CÓZAR, E.; RUIZ PÉREZ, R., y JIMÉNEZ CONTRERAS, E. (2007): *La edición de revistas científicas: directrices, criterios y modelos de evaluación*, Fundación Española para la Ciencias y la Tecnología, Madrid.

FERNÁNDEZ SARASOLA, I. (2015): «Los índices de impacto de las revistas jurídicas. Fraude y negocio», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 50.

GIMÉNEZ TOLEDO, E. (2014): «Imposturas en el ecosistema de la publicación científica», *Revista de Investigación Educativa*, 32 (1). Disponible en http://dx.doi.org/10.6018/rie.32.1.190251. Consultado el 25/10/2021.

GIMÉNEZ TOLEDO, E. (2016): «Evaluación de revistas y editores de libros en Humanidades y Ciencias Sociales en España», en Ochsner M.; Hug S., Daniel HD. (eds) *Research Assessment in the Humanities*, Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-319-29016-4_8. Consultado el 31/10/2021.

GIMÉNEZ TOLEDO, E. (2020): «Why books are important in the scholarly communication system in Social Sciences and Humanities», *Scholarly Assessment Reports*, 2 (1):6. DOI: https://doi.org//10.29024/sar.14 Consultado el 26/10/2021.

GIMÉNEZ TOLEDO, E., y TEJADA ARTIGAS, C. M. (2015): «Valoración de editoriales especializadas en Comunicación, Biblioteconomía y Documentación: encuesta a profesores e investigadores». *El profesional de la información*, 2012, n. 1, http://dx.doi.org/10.3145/epi.2012.ene.07. Consultado el 30/10/2021.

GIMÉNEZ TOLEDO, E., y TEJADA ARTIGAS, C. M. (2015): «Proceso de publicación, calidad y prestigio de las editoriales científicas en Educación», *Educación XXI*, 18(1). Doi: 10.594/educXX1.18.1.12310. Consultado el 29/10/2021.

GIMÉNEZ-TOLEDO, E., y TORRES-SALINAS, D. (2011): «Book citation index: nueva historia sobre big science y little science», *Anuario ThinkEPI*, v. 5. https://recyt.fecyt.es/index.php/ThinkEPI/article/view/30503. Consultado el 4/11/2021.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. (2019): «Calidad en ediciones académicas: la experiencia del sello CEA-APQ», en Manfred Acero Gómez (coord.): *Sistemas de evaluación y edición universitaria*. Bogotá, ASEUC, Asociación de Editoriales Universitarias de Colombia. Colección Colombia.

LÓPEZ CARREÑO, R.; DELGADO VÁZQUEZ, A. M., y MARTÍNEZ MÉNDEZ, F. J. (2021). «Libros en abierto de las editoriales universitarias españolas». *El profesional de la información*, v. 30, n. 1, https://doi.org/10.3145/epi.2021.ene.16. Consultado 1/11/2021.

GORRÁIZ, J. (2018). «Los mil y un reflejos de las publicaciones en el laberinto de espejos de las nuevas métricas», *El profesional de la información*, v. 27, n. 2. https://doi.org/10.3145/epi.2018.mar.01. Consultado el 30/10/2021.

TEJADA ARTIGAS, C.; GIMÉNEZ TOLEDO, E., y MAÑANA RODRÍGUEZ, J. (2013): «El ranking de editoriales de libros científicos en ciencias sociales y humanidades spi: una nueva herramienta en la evaluación de las monografías», en Cuevas Cervero, A. y Simeao, E. (coords), *Investigación en información, documentación y sociedad. Diálogos entre Brasil y España,* Facultad de Ciencias de la Documentación, Universidad Complutense de Madrid.

TEJEDOR TEJEDOR, F. J., y JORNET MELIÁ, J. M. (2008): «La evaluación del profesorado universitario en España», *Revista Electrónica de Investigación Educativa,* nº especial.

PARTE II

NUEVAS PERSPECTIVAS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

CAPÍTULO 1

LOS NUEVOS CRITERIOS DE NEXO Y ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS EN EL PILAR 1 DE LA OCDE*

DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

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

RESUMEN: BEPS 2.0 está cerca de convertirse en una realidad. El enfoque de los dos pilares apoyado por el Marco Inclusivo va a suponer un cambio en los criterios de nexo y de atribución de beneficios en la fiscalidad internacional que va a permitir que las jurisdicciones de mercado puedan gravar beneficios de las multinacionales digitales, los cuales, con las reglas actuales, quedan fuera de sus derechos de imposición. Estos nuevos derechos de imposición se prevén en el Pilar 1, el cual se expone en este trabajo.

PALABRAS CLAVE: Pilar 1; BEPS; nexo.

ABSTRACT: BEPS 2.0 is close to become reality. The two-pillar approach supported by the Inclusive Framework on BEPS will modify the nexus and profit attribution criteria in international taxation in order to allow market jurisdictions to tax profits of digital multinational enterprises.

* Este trabajo se inserta en el proyecto de investigación "Los nuevos estándares internacionales de imposición justa y su implementación en el sistema tributario español (PID2021-123427NB-I00)", financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y se ha realizado en el marco del Programa de Ayudas para la Recualificación del Profesorado Universitario de la Universidad Autónoma de Madrid. Debe tenerse en cuenta que, en julio de 2022, tras la finalización de este trabajo, la OCDE ha refundido los diversos documentos de trabajo a que me refiero en el *Progress Report on Amount A of Pillar One*. Asimismo, se ha publicado una nueva agenda para la implementación del Pilar 1, demorándolo un año frente a lo previsto en la agenda de trabajo anterior, tal y como se señala en el informe de la Secretaría General de la OCDE sobre aspectos fiscales de julio de 2022 (*OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. *Indonesia*).

These profits are now out of the scope of the taxing rights of these jurisdictions. The new taxing rights will be implemented through Pillar 1, which is described in this paper.

KEYWORDS: Pillar 1; BEPS; nexus.

1. INTRODUCCIÓN

En octubre de 2021 tuvo lugar un hecho histórico en el ámbito de la fiscalidad internacional mediante la aprobación por parte de más de 130 jurisdicciones del compromiso político para apoyar el enfoque de los dos pilares propuesto por la OCDE[1]. Este enfoque, entre otros objetivos, trata de superar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional para establecer un reparto de los derechos de imposición más justo ante los retos que plantea la digitalización de la economía. Esta meta se plasma en el Pilar 1, que supone el reconocimiento de nuevos derechos de imposición para las jurisdicciones de mercado sobre los beneficios de las empresas multinacionales más grandes y rentables del mundo.

Este trabajo tiene por objeto el de presentar los avances del Pilar 1 y los objetivos que trata de alcanzar. Como trataré de explicar, los resultados esperados del Pilar 1 son relativamente modestos desde una perspectiva económica. Sin embargo, desde la perspectiva de la construcción de nuestro sistema de fiscalidad internacional, puede considerarse un paso adelante en la reconfiguración del reparto de los derechos de imposición. Para ello, en primer lugar, analizo el origen del enfoque de los dos pilares y las limitaciones que presentaba el Plan BEPS. En segundo lugar, se presentan los componentes del acuerdo político sobre el Pilar 1 y los borradores de reglas modelo publicadas por la OCDE, analizando tanto el ámbito subjetivo de aplicación del Pilar 1, como los aspectos cuantitativos y de gestión. A continuación, se incluye una breve referencia a la eliminación de los impuestos sobre servicios digitales derivada de la adopción del Pilar 1. Finalmente, se exponen algunos indicadores del impacto de este proyecto en términos de recaudación y en relación con los principios tradicionales de la fiscalidad internacional.

2. LOS RESULTADOS DEL PLAN BEPS Y EL ENFOQUE DE LOS DOS PILARES

2.1. La planificación fiscal agresiva contrarrestada por BEPS (1.0)

Como es sabido, en 2013 el G-20 encargó a la OCDE el desarrollo de un proyecto para luchar contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (Plan BEPS)[2] que sirviera para eliminar las lagunas y vacíos del sistema tributario internacional mediante los cuales los beneficios empresariales se veían sometidos a una nula o baja tributación[3]. El proyecto se estructuró a través de 15 acciones con un contenido centrado en aspectos clave tanto de los sistemas tributarios

1 OCDE/G20 (2021a).

2 OCDE/G-20 (2013).

3 *Ibid*. pág. 10.

nacionales como de los convenios para evitar la doble imposición (CDI)[4]. Mediante estas acciones se trataba de acabar con los principales vacíos normativos que permitían que los beneficios empresariales no fueran gravados o se desplazaran de modo artificial a jurisdicciones de nula o baja tributación[5].

Así, dentro de las acciones del Plan BEPS se incluían recomendaciones para configurar los regímenes de transparencia fiscal internacional[6], para establecer reglas para evitar las asimetrías en la tributación derivadas del empleo de instrumentos y entidades híbridas[7] o para alinear las directrices de precios de transferencia con la creación de valor[8], entre otras. La implementación de estas recomendaciones permitiría evitar estrategias de planificación fiscal internacional similares a las conocidas estructuras de sándwich holandés y de doble irlandés y sus distintas variantes y combinaciones[9].

Como es sabido, estas estructuras se basaban en la relocalización de los intangibles generadores de valor en la empresa a jurisdicciones de baja o nula tributación para licenciarse su uso a empresas del grupo ubicadas en países intermedios, como eran Países Bajos o Irlanda[10]. En estas estructuras se aprovechaba la licencia de los intangibles a las empresas intermedias para facturar gastos a las entidades operativas ubicadas en las jurisdicciones de mercado y, posteriormente, derivar estos ingresos a las entidades titulares de los intangibles. De este modo, la mayor parte de los beneficios obtenidos por las entidades operativas se trasladaba a las entidades titulares de los intangibles situadas en territorio de baja o nula tributación[11].

Un ejemplo de esta estructura podría ser el siguiente[12]: En el seno de un grupo multinacional dedicado a la prestación de servicios digitales con sede en Estados Unidos se crea una filial de primer nivel constituida en Países Bajos y con sede de dirección efectiva en Bermuda. A través de un acuerdo de reparto de costes con la matriz estadounidense se logra que la nueva entidad obtenga el derecho a explotar los intangibles relevantes para el negocio fuera de Estados Unidos mediante la contribución a los costes de desarrollo o mediante el pago de unos cánones ínfimos[13].

---

4 *Ibid*. págs. 14 y ss.

5 *Ibid*. pág. 11.

6 OCDE/G-20 (2015a).

7 OCDE/G-20 (2015b).

8 OCDE/G-20 (2015c).

9 A modo de ejemplo, pueden consultarse las estructuras descritas en KLEINBARD, E. D. (2011), págs. 706-713; LOOMIS, S.C. (2012), págs. 825 y ss.; FUENST, C. *et al*. (2013), §2.1, o TING, A. (2014), págs. 42-46.

10 LOOMIS, S.C. (2012), págs. 836-838.

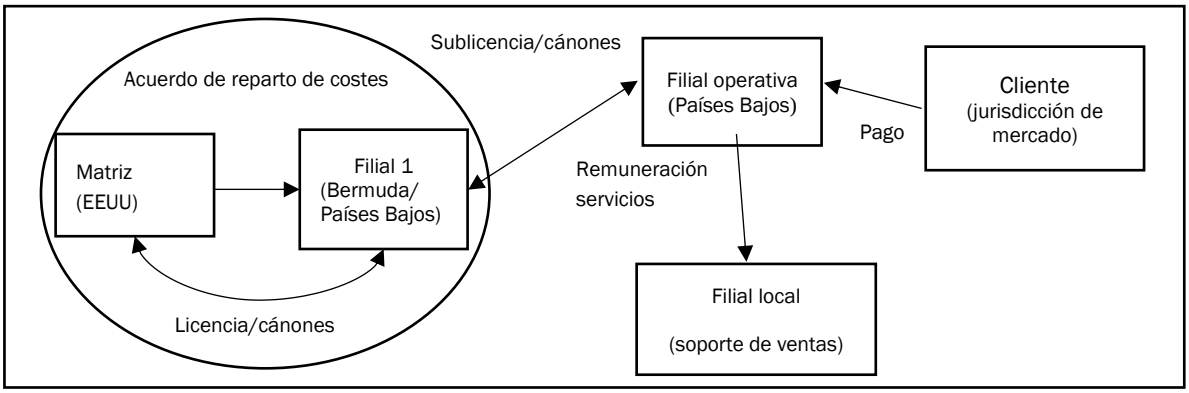
11 FUENST, C. *et al*. (2013), §2.1.

12 Este ejemplo se basa en la estructura del grupo Uber, tal y como se describe en el trabajo de O'KEEFE, B., y JONES, M. (2015).

13 Este era uno de los elementos diferenciales en la configuración de los acuerdos de repartos de costes de acuerdo con la normativa estadounidense, ya que permitían la entrada de un nuevo partícipe sin que su aportación se calculara conforme al valor de mercado de los intangibles desarrollados, sino que se permitía que se calculara conforme a un criterio de aportación de costes. *Vid*. BRAUNER, Y. (2010), pág. 16.

Posteriormente, la empresa de nueva creación cede el uso de estos intangibles a una filial operativa ubicada en Países Bajos la cual prestaba los servicios digitales en los Estados de mercado con apoyo logístico de las filiales locales. Esta estructura se ha denominado doble holandés y tiene una operativa similar a las anteriores[14].

De modo gráfico, la estructura sería la siguiente:



De este modo, los ingresos generados por las ventas en los Estados de mercado serían obtenidos directamente por la filial operativa residente en Países Bajos sin que tuviera una presencia directa o indirecta, a través de la colaboración de las filiales locales, en las jurisdicciones de mercado. Esta falta de una presencia suficiente en el Estado de mercado implica que los beneficios obtenidos por las ventas realizadas en los Estados de mercado no puedan ser gravadas por esas jurisdicciones, ya que, de acuerdo con las actuales reglas de reparto de los derechos de imposición previstas en la mayor parte de los CDIs, para que los beneficios empresariales obtenidos por una empresa no residente puedan ser gravados por el Estado de la fuente, es necesario que se obtengan a través de un establecimiento permanente (EP)[15]. Al obtener los ingresos a través de la realización de servicios digitales, no es necesario que se disponga de ninguna infraestructura en el Estado donde realiza las ventas.

Por otro lado, la colaboración de las filiales locales en estos casos se suele limitar a la prestación de servicios de soporte de ventas, los cuales serían accesorios a la prestación de servicios digitales sin que tampoco pudieran dar lugar a una presencia gravable[16]. Sin perjuicio de la remuneración correspondiente a la filial local por los servicios de soporte de ventas, lo cierto es que los beneficios empresariales derivados de las propias actividades desarrolladas a través de interfaces digitales no podrían ser gravados por el Estado de la fuente en las condiciones actuales[17].

Estos beneficios, por lo tanto, tributarán exclusivamente en el Estado de residencia de la entidad operativa. Sin embargo, como he señalado, la entidad operativa emplea los intangibles cedidos por la filial de primer nivel para obtener sus ingresos. La retribución de la cesión de uso de los

14 O'KEEFE, B., y JONES, M. (2015).

15 Art. 7.1 del Modelo de Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE. Versión de 2017 (MCOCDE).

16 Art. 5.4 del MCOCDE.

17 Comentarios al art. 5 del MCOCDE, párrafos 42.1-42.10.

intangibles normalmente se cuantifica a través del empleo del método del margen neto transaccional, de modo que la determinación del precio de la cesión se determina en función de un margen sobre los ingresos por ventas[18]. De este modo, el beneficio neto obtenido por la filial operativa será únicamente una porción de los ingresos derivados de sus prestaciones de servicios digitales en los Estados del mercado, mientras que el resto de los ingresos se canalizarán a la filial de primer nivel[19]. Para que esta estructura sea eficiente, es necesario que los pagos por la cesión desde la filial operativa a la filial de primer nivel no estén gravados en el Estado de residencia de la filial operativa.

En el ejemplo, la situación de la filial operativa en Países Bajos no es casual, sino que la elección se debe a la ausencia de retención en los pagos derivados de la cesión de uso de los intangibles a la filial de primer nivel. Debe tenerse en cuenta que, hasta 2021, los pagos de cánones de fuente neerlandesa no estaban sometidos a retención[20], de modo que la filial de primer nivel ubicada en Bermuda podría percibir un porcentaje cercano al 99% de los ingresos derivados de las operaciones en el Estado de mercado sin haber tributado por ello.

Esta estructura se sostiene porque se evita la tributación en la fuente y, al mismo, tiempo, se evita que los beneficios ubicados en la filial de primer nivel puedan ser gravados por el Estado de residencia de la matriz del grupo. Esto se evita, en primer lugar, no distribuyendo beneficios a la matriz del grupo[21]. Sin embargo, la ausencia de dividendos no excluiría la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional estadounidenses (*Controlled-Foreign-Corporation rules*) que permitirían que los beneficios acumulados en la filial de primer nivel se gravaran en sede de su matriz.

Con todo, la aplicación de las reglas de transparencia fiscal internacional se evita mediante la aplicación conjunta de las reglas electivas para el reconocimiento de las sociedades extranjeras (reglas de *check-the-box*) y de las propias exclusiones previstas en el régimen de transparencia fiscal internacional. Las reglas de *check-the-box* permiten que determinadas sociedades constituidas en el extranjero elijan cómo van a ser consideradas a efectos fiscales en Estados Unidos[22]. Esta elección supone que estas entidades puedan elegir si van a ser consideradas como

---

18 FUENST, C. *et al*. (2013), §2.1. En nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) este método (margen neto operacional) se define como el método "por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes" (art. 18.4.e) LIS).

19 De acuerdo con lo que señalan O'KEEFE, B., y JONES, M. (2015), en el caso de Uber, la filial localizada en Países Bajos obtendría un margen del 1% sobre los ingresos, siendo el resto del importe neto obtenido transferido a la filial de primer nivel a través del pago de los cánones derivados de la licencia de uso de los intangibles.

20 *Vid*. SPOELDER, E. J., y LOO, J. (2020). El establecimiento de una retención sobre el pago de cánones de fuente neerlandesa supone un cambio fundamental en la política fiscal internacional de Países Bajos. Sin perjuicio de ello, debe notarse que esta retención no es aplicable generalmente, sino que es condicional en función de que el perceptor sea una entidad residente en una jurisdicción de baja tributación (§2.1.3).

21 KLEINBARD, E. D. (2011), pág. 720.

22 BRAUNER, Y. (2014), pág. 82.

contribuyentes de los impuestos sobre la renta o si van a ser consideradas como entidades en atribución de rentas, de modo que se atribuyan sus beneficios a sus socios.

En estas estructuras, las filiales extranjeras suelen optar por no ser reconocidas como contribuyentes de los impuestos sobre la renta, de modo que sus beneficios se atribuyen a sus socios[23]. Esta opción se ejerce en relación con las filiales operativas y filiales ubicadas en los Estados de mercado, atribuyendo sus beneficios hasta llegar a la filial de primer nivel. La filial de primer nivel elige, por el contrario, ser tratada como contribuyente de los impuestos sobre la renta, de modo que sus beneficios no se atribuyen a sus socios, sino que tributan en sede de dicha entidad[24].

De este modo, a efectos fiscales, todos los beneficios procedentes de las actividades realizadas por las filiales operativas se acumulan en la filial de primer nivel[25]. Esta acumulación implica que no se pueda aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional a la filial de primer nivel, ya que los beneficios que se le atribuyen no procederán significativamente de rentas pasivas, sino de las rentas activas procedentes de la realización de actividades económicas por parte de las filiales operativas que optan por tributar en el régimen de atribución de rentas. Esta integración de las rentas de las filiales operativas permite evitar que la entidad pueda ser considerada "transparentable" en el marco del régimen de transparencia fiscal internacional[26].

Por otro lado, como he señalado, la filial de primer nivel se constituye en una jurisdicción intermedia, como puede ser Países Bajos o Irlanda, pero se trata de ubicar su sede de dirección efectiva en otra jurisdicción. En el caso de Irlanda, esta estrategia se basaba en que, hasta hace menos de una década[27], su único criterio de residencia era el de la sede de dirección efectiva, por lo que una entidad constituida en Irlanda, pero con sede de dirección efectiva en otra jurisdicción, no era considerada residente en Irlanda[28].

En el caso de Países Bajos, la estrategia es similar, pero en lugar de basarse en un conflicto de criterios de residencia, se basa en el empleo de entidades híbridas, es decir, entidades que son tratadas de modo distinto a efectos de ser consideradas como contribuyentes en los impuestos sobre la renta en su Estado de constitución y en el Estado de ubicación de sus socios[29]. Estas entidades son consideradas por Países Bajos como transparentes, de modo que la renta que se obtiene a través de ellas, siempre que no tengan presencia en ese territorio, se grava únicamente en sede de sus socios.

---

23 TING, A. (2014), págs. 51-54.

24 O'KEEFE, B., y JONES, M. (2015).

25 TING, A. (2014), pág. 52.

26 *Ibid.*

27 La regla de residencia prevista en la legislación irlandesa se modificó en la *2014 Finance Act*, que estableció como criterio alternativo de residencia el de constitución a partir de 2015, estableciendo un periodo transitorio para las entidades constituidas antes de su entrada en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020.

28 TING, A. (2014), pág. 46.

29 PARADA, L. (2018), pág. 973.

De este modo, desde la perspectiva neerlandesa, los cánones que se pagan a la filial de primer nivel se consideran obtenidos por el socio estadounidense (la matriz del grupo), ya que la entidad en atribución de rentas tiene únicamente presencia física en Bermudas, donde se encuentra su sede de dirección efectiva[30]. Por otro lado, desde la perspectiva estadounidense, la entidad se considera residente en Países Bajos, toda vez que la normativa estadounidense aplica el criterio de incorporación para determinar la residencia de las entidades y, como he señalado anteriormente, esa entidad usa la opción del régimen de *check-the-box* para sea considerada como un contribuyente de los impuestos sobre la renta, sin que los beneficios puedan ser imputados a su matriz.

Como puede apreciarse, esta estrategia de planificación fiscal agresiva se basa en la explotación de las asimetrías en las legislaciones fiscales de los distintos Estados implicados para lograr que las rentas no tributen en los Estados en que realizan las operaciones, es decir, en los Estados de mercado; ni en el Estado de residencia de la matriz del grupo. Mediante esta estrategia, los beneficios del grupo se logran canalizar a una jurisdicción de baja o nula tributación sin generar una carga fiscal relevante mediante el uso de jurisdicciones intermedias. Estas estrategias fueron las que dieron lugar al proyecto BEPS que el G-20 encargó a la OCDE.

2.2. Los resultados de BEPS y las estrategias de planificación fiscal agresiva

Como es sabido, el Plan BEPS se desarrolló entre 2013 y 2015 a través del estudio y elaboración de 15 acciones encaminadas a evitar que las empresas multinacionales pudieran explotar esta clase de asimetrías para minimizar su carga tributaria global. Estas acciones se centraban en aspectos puntuales de los sistemas tributarios con el objeto de plantear recomendaciones y modificaciones que aseguraran que las señaladas asimetrías se eliminaban al tiempo que se aseguraba que os beneficios por la realización de las actividades empresariales se atribuyeran a aquellas jurisdicciones en que se producía la creación del valor[31].

Estas 15 acciones se agruparon en tres objetivos centrales[32]:

- Dotar de coherencia a las reglas relativas a la tributación de las rentas empresariales obtenidas por empresas multinacionales: Dentro de este objetivo se agruparon las acciones relativas a evitar las asimetrías generadas por el empleo de instrumentos y entidades híbridas[33], al establecimiento de reglas para evitar la deducibilidad excesiva de intereses[34]; a consolidar y reforzar los regímenes de transparencia fiscal internacional[35], y a identificar y excluir los regímenes fiscales perniciosos[36].

30 O'KEEFE, B., y JONES, M. (2015).

31 OCDE/G-20 (2013), págs. 13-14.

32 *Ibid*. págs.15-24.

33 OCDE/G-20 (2015b).

34 OCDE/G-20 (2015d).

35 OCDE/G-20 (2015a).

36 OCDE/G-20 (2015e).

- A asegurar que las consecuencias fiscales de las operaciones y estructuras desarrolladas por las empresas multinacionales se alinearan con la sustancia: En este objetivo se incluían las acciones relativas a evitar la elusión artificiosa de la figura del EP[37], a luchar contra el uso indebido de los CDIs [38], y a asegurar que las reglas de precios de transferencia generaban resultados acordes con la generación de valor en la cadena de producción[39].

- A garantizar un mayor nivel de transparencia en la tributación de los grupos multinacionales: En este tercer objetivo se incluían las acciones relativas a la metodología y análisis de los datos relativos a la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios[40], las reglas relativas a la obligación de información por parte de intermediarios fiscales[41], las reglas relativas a la documentación de precios de transferencia país por país[42], y las reglas relativas al establecimiento de mecanismos de resolución de controversias en el marco de los CDIs [43].

Estos tres objetivos se completaban con dos acciones no encuadradas dentro de aquellos. Se trataba de las acciones relativas al establecimiento de un instrumento multilateral que permitiera implementar las recomendaciones que afectaran a los CDIs de un modo rápido y eficaz[44] y una acción relativa al análisis de los retos que planteaba la economía digital en el sistema tributario global, la Acción 1[45].

Si se aplicaran las recomendaciones derivadas de los tres grandes objetivos del Plan BEPS a la estructura que he descrito anteriormente, habría tres recomendaciones que afectarían especialmente a la estructura empleada. Se trata, por un lado, de las recomendaciones relativas a la adaptación de las reglas de precios de transferencia en relación con la explotación de intangibles y, por otro, de las reglas relativas a la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional y las encaminadas a evitar las asimetrías derivadas del empleo de entidades e instrumentos híbridos.

De modo simplificado, estas reglas implicarían que, en primer lugar, no se pudiera llevar a cabo la atribución de los derechos sobre los intangibles a la filial de primer nivel mediante una aportación financiera a los acuerdos de reparto de costes. En efecto, las recomendaciones derivadas de la Acción 8 en relación con la aplicación de las normas de precios de transferencia a los intangibles

37 OCDE/G-20 (2015f).

38 OCDE/G-20 (2015g).

39 OCDE/G-20 (2015c).

40 OCDE/G-20 (2015h).

41 OCDE/G-20 (2015i).

42 OCDE/G-20 (2015j).

43 OCDE/G-20 (2015k).

44 OCDE/G-20 (2015l).

45 OCDE/G-20 (2015m).

excluyen que se pueda considerar como partícipes en los acuerdos de reparto de costes a entidades que únicamente realizan contribuciones financieras[46].

De este modo, si la filial de primer nivel no fuera capaz de realizar aportaciones relacionadas con las actividades significativas relativas a los intangibles, no podría acceder a los derechos de licencia de los intangibles. Las directrices de precios de transferencia actualizadas por las acciones 8 a 10 del Plan BEPS también excluyen que puedan ser retribuidas por la explotación de los intangibles aquellas entidades que no realizan actividades significativas respecto de los mismos[47]. En consecuencia, la filial de primer nivel, salvo que variaran las circunstancias o adquiriera las licencias para la explotación de los intangibles fuera de un acuerdo de reparto de costes, no podría obtener los beneficios derivados de la explotación de los intangibles, sino que estos beneficios se atribuirían a la entidad que desarrolla los intangibles en primera instancia, la matriz del grupo.

En segundo lugar, las recomendaciones derivadas de las acciones 2 y 3 en relación con la prevención de las asimetrías derivadas del empleo de entidades e instrumentos híbridos y el refuerzo de las reglas de transparencia fiscal internacional, respectivamente, evitarían que se lograran excluir de tributación en el Estado de residencia de la matriz los beneficios obtenidos por la filial de primer nivel. Esto se lograría, por un lado, a través de la aplicación armonizada de las reglas de reconocimiento de entidades del Estado de constitución de esta entidad y del Estado de la matriz, de modo que no existiera un tratamiento asimétrico por el que la entidad fuera considerada como entidad en atribución de rentas por un Estado y como entidad no transparente por el otro Estado[48]. Junto a ello, el refuerzo de las reglas de transparencia fiscal internacional evitaría que la agregación o fragmentación de resultados de las entidades no residentes pudiera evitar la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional desde la perspectiva del Estado de la matriz[49].

Como puede apreciarse, estas soluciones contribuyen a evitar la estrategia de planificación fiscal descrita. Sin embargo, el resultado de estas acciones solo contribuye a reforzar la posición del Estado de residencia de la matriz, sin que la posición de los Estados de mercado, donde se generan los beneficios, se vea modificada por la aplicación de estas soluciones[50].

---

46 OCDE (2017), párrafo 8.17.

47 *Ibid*. párrafo 6.71.

48 OCDE/G-20 (2015b), párrafos 139 y ss. Se trata de las reglas relativas a los denominados *reverse hybrid mismatches*.

49 OCDE/G-20 (2015a), párrafo 60, donde se propone la realización de un test anti-fragmentación en el caso en que se dividan las operaciones realizadas por las entidades no residentes para lograr que, mediante su fragmentación, se superara el test *de minimis* aplicable en el régimen de transparencia fiscal internacional. Este test se encuentra presente en nuestra normativa en el art. 100.4 de la LIS.

50 El propio Plan de Acción señala que su objetivo era el de restaurar los derechos de imposición de los Estados de residencia y de la fuente que se veían afectados por la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, sin que se buscara un cambio en los principios de la fiscalidad internacional o en el reparto de los derechos de imposición sobre las rentas transfronterizas. OCDE/G-20 (2013), pág. 11.

De este modo, las primeras soluciones que aportó el plan BEPS servían para evitar estas estrategias de planificación fiscal internacional mediante el refuerzo del principio de residencia. Desde la perspectiva de los Estados de mercado, la única solución que contribuía a reforzar su posición era la incluida en la Acción 7 del Plan BEPS[51], que establecía unas modificaciones puntuales del concepto de EP para luchar contra determinadas estructuras que trataban de evitar que se constituyera ese punto de conexión mediante estrategias consideradas artificiosas[52]. Sin perjuicio de ello, no puede desconocerse que los resultados del Plan BEPS no han evitado que estas estructuras se sigan explotando tras adaptarse a los resultados del Plan[53].

No obstante lo anterior, como puede apreciarse, las acciones encuadradas dentro de los tres objetivos del Plan BEPS no contribuían a la recuperación de los derechos de imposición de los Estados del mercado, toda vez que esta pérdida no se debía a la explotación de asimetrías en las legislaciones de los Estados o de estrategias artificiosas organizadas con el objetivo de evitar artificiosamente la tributación en la fuente, sino que se derivaban de la realización de negocios fuera del marco tradicional mediante la explotación de los entornos digitales.

En el Plan BEPS esta cuestión se consideró que requería de un análisis más específico, toda vez que implicaba un replanteamiento de los principios tradicionales aplicables al reparto de los derechos de imposición en la esfera internacional en el marco de la Acción 1[54]. Debe tenerse en cuenta que el punto de conexión empleado en los CDIs para permitir que los Estados de la fuente graven los beneficios empresariales no es otro que el EP, el cual es un concepto arraigado a la presencia física, no adaptado, por lo tanto, a los negocios digitales[55].

Como consecuencia de ello, y no sin controversias en la esfera política que derivaron en la adopción de medidas unilaterales por parte de algunos Estados, se continuaron los trabajos derivados de la Acción 1 con el desarrollo del enfoque de los dos pilares para afrontar los retos de la economía digital. Este enfoque se compone de dos pilares orientados a establecer nuevos derechos de imposición (Pilar 1) y a asegurar una tributación mínima (Pilar 2)[56]. Tras un largo desarrollo, en 2021 este enfoque obtuvo el respaldo político de más de 130 jurisdicciones para su implementación[57]. A continuación, me centraré en el primero de los dos pilares, que, como he

---

51 OCDE/G-20 (2015f).

52 Se trata de las denominadas estrategias de filiales comisionistas [OCDE/G-20 (2015f), párrafo 5 y ss.] y de las estrategias de fragmentación en actividades auxiliares o preparatorias de las actividades principales de un determinado contribuyente [OCDE/G-20 (2015f), párrafo 10 y ss.]. Otra clase de estrategias encaminadas a eludir que la realización de actividades en un Estado pudiera llegar a constituir un establecimiento permanente se veían afectadas por otras acciones, como es el caso de la fragmentación de contratos en el marco del denominado establecimiento permanente de obras [OCDE/G-20 (2015f), párrafo 16 y ss.] o quedaban fuera del Plan de Acción [OCDE/G-20 (2015f), párrafo 18].

53 En el informe elaborado por el *Centre for International Corporate Tax Accountability and Research* (CICTAR) acerca de la planificación fiscal post-BEPS de Uber, por ejemplo, se estimaba un volumen superior a los 550 millones de dólares de impuestos dejados de pagar en 2019 por la multinacional a nivel mundial. CICTAR (2021).

54 OCDE/G-20 (2015m), párrafos 382-383.

55 *Ibid*. párrafos 184 y ss.

56 Sobre esta propuesta, puede verse el trabajo de MARTÍNEZ LAGUNA, F. D. (2021), págs. 50 y ss.

57 OCDE/G20 (2021a).

señalado, tiene por el objeto el de establecer nuevos derechos de imposición sobre los beneficios empresariales.

3. EL PILAR 1: LOS NUEVOS DERECHOS DE IMPOSICIÓN

3.1. El camino desde el informe final de la Acción 1 de BEPS hasta el compromiso político para la adopción de la solución de los dos pilares

Como he señalado, el objetivo del Pilar 1 es el de establecer nuevos derechos de imposición sobre los beneficios de las empresas multinacionales que permitan afrontar los retos que plantea la digitalización de los negocios[58]. Antes de analizar la configuración definitiva que tiene este Pilar conviene hacer mención a varias iniciativas previas y a la propia evolución que ha tenido el Pilar 1 desde que se publicaron los trabajos preparatorios.

En relación con las iniciativas para establecer un nexo nuevo sobre los beneficios empresariales obtenidos por las empresas digitalizadas, han de destacarse las iniciativas para la adopción de gravámenes unilaterales y la iniciativa para la adaptación del concepto de EP a la economía digital. En relación con estas iniciativas, debe destacarse el *Digital Tax Package* presentado por la Comisión Europea en marzo de 2018[59]. Este paquete incluía dos propuestas de directivas relativas a la creación de un nuevo nexo basado en la ampliación del concepto de EP para incluir dentro de su ámbito de aplicación las actividades realizadas en el entorno digital y un impuesto indirecto destinado a gravar las actividades realizadas mediante interfaces digitales en los Estados de mercado[60]. Estas propuestas no lograron obtener la unanimidad requerida en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN)[61], siendo retiradas en favor de un apoyo a los trabajos de la OCDE en el desarrollo de propuestas a largo plazo a nivel global, o, en el caso de que no se alcanzara un consenso en este ámbito, el desarrollo de un impuesto digital propio en el seno de la Unión Europea[62].

Ante esta retirada, algunos de los Estados miembros de la Unión Europea establecieron sus propios gravámenes sobre servicios digitales. Este sería el caso de España, Italia o Austria, entre otros[63], aunque dentro de esta tendencia también se incluyen Estados no europeos que han adoptado medidas de diversa naturaleza[64]. Estos gravámenes, sin perjuicio de las críticas que han recibido

---

58 OCDE (2020a), párrafo 6.

59 COMISIÓN EUROPEA (2018).

60 Propuestas de 21 de marzo de 2018 de Directiva del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS), y por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS).

61 CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2019a), pág. 6.

62 CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2019b), pág. 8.

63 CEBREIRO-GÓMEZ, A. *et al*. (2021), págs. 16 y ss.

64 *Ibid*. Entre otros países se pueden destacar los ejemplos de Israel o Nigeria relativa a la consideración de un EP digital o los impuestos sobre servicios digitales de Uruguay, Zimbabue, Reino Unido, Turquía, entre otros.

y de sus posibles incompatibilidades con lo previsto en los CDIs[65], tratan de compensar la imposibilidad de que los Estados de mercado puedan gravar los beneficios derivados de las ventas que se realizan en su territorio mediante interfaces digitales. Debe tenerse en cuenta que el punto de conexión empleado en los CDIs en relación con los beneficios empresariales, el EP, requiere una presencia física que no es necesaria para realizar las actividades de este tipo de empresas.

Esta tendencia ya se apuntaba en el informe final de la Acción 1 del Plan BEPS. En esta acción, sin perjuicio de algunas recomendaciones relativas a la imposición sobre el valor añadido sobre la prestación de servicios digitales, se planteaba la posibilidad de afrontar los retos de la economía digital estableciendo nuevos gravámenes sobre los servicios digitales o a través de la creación de nuevos puntos de conexión en relación con las actividades digitales[66]. En el Informe final, la OCDE excluía recomendar cualquiera de estas dos opciones por las dificultades que tendría su implantación, las posibles incompatibilidades de estas medidas con los CDIs y planteaba la necesidad de realizar análisis adicionales[67].

Durante 3 años no se publicaron avances significativos, hasta que, en 2018, al mismo tiempo que la Comisión Europea publicaba sus propuestas en el *Digital Tax Package*, la OCDE publicaba un informe intermedio en que se afirmaba la postura contraria a la adopción de medidas unilaterales y se valoraba la posibilidad de trabajar en distintas opciones para establecer nuevos puntos de conexión para el gravamen de las actividades digitales[68]. A este informe intermedio le siguieron una nota relativa a la política a seguir en que se presentaba el enfoque de los dos pilares y una agenda de trabajo en los que todavía no se planteaba con claridad por qué opción se optaría para desarrollar estos trabajos[69].

Tras ello, a finales de 2019, el propio Secretariado General de la OCDE presentó una propuesta bajo el denominado enfoque unificado que establecía como punto de conexión la penetración de determinadas empresas multinacionales en los mercados de destino[70]. Este enfoque contó con el apoyo político del G-20 y el marco inclusivo de la OCDE[71]. De este modo, las jurisdicciones de mercado adquirirían derechos de imposición sobre los beneficios residuales de las multinacionales digitales con una cifra de negocio superior a 750 millones de euros[72]. El enfoque unificado incluía

---

65 Sobre la problemática relativa a la compatibilidad de los impuestos sobre servicios digitales y los Convenios de Doble Imposición, pueden verse los trabajos de ISMER, R., y JESCHECK, C. (2018), pág. 578 o de QUINTANA FERRER, E. (2019), págs. 192-193; a favor de su consideración como gravamen compatible con los Convenios de Doble Imposición. Por el contrario, MACARRO OSUNA, J. M. (2020), § IV, o FUSTER GÓMEZ, M. (2021), § IV, consideran que nos encontramos ante un gravamen incompatible con los convenios para evitar la doble imposición.

66 OCDE/G-20 (2015m), Anexo E.

67 *Ibid*. párrafos 382-383 y 385.

68 OCDE (2018), párrafos 513-514.

69 OCDE (2019a), párrafos 22 y ss. En concreto, se planteaban como criterios para establecer un nexo para los nuevos derechos de imposición los criterios de la participación de usuarios, el empleo de intangibles de marketing y la presencia económica significativa.

70 OCDE (2019b) y VON JÄHNICHEN, M. (2020), págs. 180 y ss.

71 OCDE/G-20 (2020b)

72 OCDE/G-20 (2020b), párrafo 35.

dentro de su ámbito de aplicación a las empresas proveedoras de servicios digitales automatizados (*automated digital services*) y los negocios orientados al consumidor (*consumer facing businesses*)[73]. Como resultado de este apoyo, a finales de 2020 se presentó un proyecto de reglas para desarrollar e implementar el Pilar 1[74].

Este proyecto recibió el espaldarazo definitivo con el compromiso de Estados Unidos para apoyar los progresos de Marco Inclusivo de la OCDE y el G-20 sobre BEPS a través del *Made in America Tax Plan*[75]. La Administración estadounidense propuso significativos cambios en la configuración del Pilar 1[76] que permitieron su adopción por parte del G-7[77] y, posteriormente, el G-20 y el Marco Inclusivo en los meses de junio y julio de 2021[78]. Finalmente, en octubre de 2021 se exteriorizó el compromiso político en el desarrollo del enfoque de los dos pilares en el seno del Marco Inclusivo[79], suponiendo el acuerdo de 137 jurisdicciones en desarrollar e implementar el enfoque de los dos pilares[80]. Sin embargo, como expondré, el compromiso aceptado finalmente no deja de plantear dudas acerca de su relevancia como mecanismo para la redistribución de bases imponibles.

A grandes rasgos, el Pilar 1 crea nuevos derechos de imposición para los Estados de mercado, es decir, aquellos Estados donde se realiza un volumen relevante de ventas por parte de las más grandes y rentables empresas multinacionales. Estos Estados van a tener la posibilidad de gravar parte del beneficio residual de estas empresas mediante un sistema de reparto. El Pilar se completa con reglas para evitar sobregravámenes y para establecer mecanismos de coordinación en la aplicación de estos nuevos derechos de imposición. De este modo, surge un nuevo nexo de imposición, basado en la realización de un determinado volumen de ventas en un territorio y un mecanismo de atribución de beneficios mediante el reparto del beneficio residual entre las jurisdicciones del mercado.

---

73 OCDE/G-20 (2020b), párrafos 21 a 29.

74 OCDE/G-20 (2020a).

75 U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY (2021), pág. 12.

76 No existe información pública acerca de las propuestas que se realizaron por parte de la Administración estadounidense para apoyar el enfoque de los dos pilares. Sin embargo, en algunos medios se puede consultar una presentación atribuida al delegado estadounidense en que se detallan las propuestas. Esta presentación se puede consultar en: https://mnetax.com/leaked-copy-of-us-proposal-on-multinational-group-tax-reforms-available-43379 (último acceso: 15 de abril de 2022). Pueden verse las justificaciones esgrimidas para adoptar esta propuesta, en lugar de mantener la prevista en los trabajos previos de la OCDE, en CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021b), 13-14.

77 G-7 (2021).

78 OCDE/G20 (2021b).

79 OCDE/G20 (2021a).

80 De los 141 miembros del Marco Inclusivo solamente Nigeria, Kenia, Pakistán y Sri Lanka han quedado fuera del acuerdo sobre este proyecto. La información relativa a la aprobación del compromiso político sobre el enfoque de los dos pilares se puede consultar en: https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm (último acceso: 15 de abril de 2022). Debe tenerse en cuenta que Mauritania accedió al Marco Inclusivo, apoyando este enfoque, posteriormente a la aprobación de la declaración sobre el enfoque de los dos pilares.

3.2. El ámbito de aplicación subjetivo del Pilar 1

Como he anticipado, el objetivo del Pilar 1 es el de generar nuevos derechos de imposición para los Estados de mercado que, como consecuencia de la digitalización de la economía, ven como las nuevas estructuras empresariales permiten a las multinacionales del sector digital la realización de un volumen de ventas significativo en su territorio sin que el sistema de reparto de los derechos de imposición les permita gravar los beneficios obtenidos por estas empresas en su territorio.

Como he señalado, en los trabajos previos a la adopción del compromiso relativo al enfoque de los dos pilares se planteó la posibilidad de limitar la aplicación de los nuevos derechos de imposición a las empresas multinacionales de determinados sectores, en concreto, aquellas que realizaban actividades a través de servicios digitales automatizados y negocios enfocados al consumidor y que superaran un umbral de cifra de negocio de 750 millones de euros. El compromiso de Estados Unidos para apoyar el Pilar 1 supuso una actualización relevante del ámbito de aplicación subjetivo del Pilar 1, eliminando la segmentación aplicable en el marco del Pilar 1[81]. De este modo, el Pilar 1 sería aplicable a empresas de cualquier sector, con las exclusiones que señalo a continuación y, sobre todo, no se permitiría aplicar parcialmente el Pilar 1 a un grupo multinacional sobre parte de las actividades que desarrolla.

El compromiso político sobre el enfoque de los dos pilares supuso que el ámbito de aplicación subjetivo del Pilar 1 no estableciera un sistema de exclusión más allá de excluir a las empresas de los sectores financiero y extractivo[82] y centrarse en requisitos de volumen de negocio y de rentabilidad como criterios para la delimitación de las multinacionales que se verían afectadas por este enfoque. Estos requisitos se aplican tanto a grupos consolidados como a empresas individuales[83].

Así, el compromiso político considera que dentro del ámbito de aplicación del Pilar 1 deben encontrarse aquellas multinacionales que tengan una cifra neta de negocio superior a los 20.000 millones de euros en términos anuales (test de la cifra neta de negocio global)[84]. Como puede apreciarse, ese requisito es mucho más restrictiva que el planteado originalmente, que era casi 27 veces inferior. No obstante lo anterior, el compromiso alcanzado también incluye una posterior reevaluación de este límite para rebajarlo a 10.000 millones de euros eventualmente en el futuro[85].

---

81 De acuerdo con el compromiso político, la segmentación solo podría ocurrir en circunstancias excepcionales, siempre que los segmentos de negocio definidos en las cuentas anuales cumplieran los requisitos subjetivos para la aplicación del Pilar 1. OCDE/G20 (2021a), pág. 2.

82 *Ibid*. pág. 1.

83 OCDE (2022a), págs. 8-9 en relación con la definición de grupo a efectos de la aplicación del Pilar 1.

84 OCDE/G20 (2021a), pág. 1.

85 *Ibid*. En concreto, en el compromiso político se señala que el importe de la cifra neta de negocio global para aplicar el Pilar 1 se podría reducir a los 10.0000 millones de euros después de evaluar la implantación del Pilar 1 tras un periodo de 7 años

Junto a este requisito relativo a la cifra neta de negocio mínima para que se apliquen los nuevos derechos de imposición, se establece un requisito adicional relativo a la rentabilidad de las multinacionales para que se vean afectadas por este pilar. En concreto, el compromiso incluye dentro del ámbito de aplicación de este pilar únicamente a las multinacionales que, cumpliendo el requisito de cifra neta de negocio mínima, tengan una rentabilidad sobre ventas superior al 10%[86]. El cálculo de la rentabilidad parte del cociente entre el beneficio consolidado antes de impuestos y la cifra de negocio del grupo (test de rentabilidad)[87]. Esta referencia a la rentabilidad mínima se incluyó en el proyecto como parte del compromiso para obtener el apoyo de Estados Unidos y supone que el Pilar 1 afecte por igual a empresas puramente digitales y a empresas tradicionales, sin perjuicio de que la aplicación de la regla de *safe harbour* que señalaré a continuación excluirá parte de los beneficios de la segunda categoría de empresas.

Debe destacarse que el ámbito de aplicación subjetivo del Pilar 1 tras la adopción del compromiso político en junio de 2021 ha quedado ciertamente reducido, ya que la aplicación conjunta de los requisitos de facturación y del umbral mínimo de rentabilidad hacen que, de acuerdo con algunas estimaciones, el número de multinacionales afectadas por esta medida sea inferior al centenar[88], excluyéndose grandes multinacionales digitales en la medida en que sus ratios de rentabilidad sobre ventas no alcanzan el umbral del 10%[89]. En mi opinión, el resultado del compromiso político es criticable, no solo por las limitaciones que establece, sino también por emplear ratios de rentabilidad para definir qué multinacionales van a verse afectadas por este pilar. Debe tenerse en cuenta que la rentabilidad puede definirse a la baja por parte de la propia multinacional mediante la realización de inversiones en lugar de la acumulación de beneficios[90]. De este modo, en mi opinión, este pilar crea un sesgo que incentiva que las multinacionales que superen la cifra neta de negocio mínima dediquen sus resultados a invertir en nuevos sectores o en adquirir otras empresas para reducir sus ratios de rentabilidad sobre ventas. En muchos casos, una multinacional podrá optar por desarrollar nuevas líneas de negocio en lugar de centrarse en las más rentables para evitar que se supere el test de rentabilidad.

---

86 *Ibid.*

87 OCDE (2022a), pág. 10.

88 Por ejemplo, DEVERAUX, M., y SIMMLER, M. (2021), pág. 3 señalan que solo 78 grupos multinacionales se verían afectados por el Pilar 1.

89 Por ejemplo, GOULDER, R (2021) señala que los test aplicables en el marco del Pilar 1 llevarían a excluir a grandes multinacionales como puede ser Amazon en la medida en que su ratio de rentabilidad está por debajo del 10%, sin perjuicio de que dentro del grupo existen actividades con una mayor rentabilidad, ya que el acuerdo excluye la segmentación salvo en situación excepcionales. Sobre el sistema de segmentación en los trabajos previos de la OCDE, puede consultarse el trabajo de CALDERÓN CARRERO, J.M. (2021a), págs. 66-67.

90 Por poner un ejemplo, Uber ha obtenido pérdidas recurrentes desde su lanzamiento. A pesar de ello es una empresa con una muy elevada valoración por el mercado financiero, por lo que es difícil concebir que su negocio no sea rentable, sino que su rentabilidad se ve lastrada por otros factores. En este caso, la política de adquisiciones parece ser el motivo para que la empresa presente pérdidas recurrentes en sus estados consolidados. Los datos sobre los resultados de Uber y su política de adquisiciones se pueden consultar en este artículo periodístico de MOORE, E. y LEE, D. (2021).

En cualquier caso, estos aspectos incluidos en el acuerdo político todavía necesitan ser definidos con un mayor grado de detalle a efectos de su potencial aplicación. A estos efectos, a comienzos de abril de 2022, la OCDE hizo público su borrador de reglas modelo que formarán parte del instrumento multilateral que servirá para implementar este pilar y las reglas domésticas de desarrollo a efectos de la definición del ámbito subjetivo del Pilar 1[91]. Debe tenerse en cuenta que los borradores presentados por la OCDE hasta el momento solo incluyen los aspectos relativos al ámbito subjetivo del Pilar 1, las reglas de localización y nexo de los ingresos obtenidos por las entidades del grupo y la determinación de la base imponible a efectos de su reparto. Estos borradores incluyen reglas que serán incluidas en el instrumento multilateral que servirá para implementar el Pilar 1, así como reglas modelo para la adopción de la normativa doméstica que servirá para incorporar el Pilar 1 a los ordenamientos de los distintos Estados parte y los comentarios para facilitar la interpretación homogénea de estas previsiones.

3.2.1. *El cálculo de los test de la cifra neta de negocio global y rentabilidad*

El borrador de reglas modelo establece que un grupo multinacional se considerará incluido en el Pilar 1 si cumple simultáneamente el test de cifra neta de negocio global y el test de rentabilidad. Las reglas incluidas en el borrador desarrollan el acuerdo político aclarando que el test de la cifra neta global de negocio se satisface cuando se superan los 20.000 millones de euros anuales o el importe proporcional equivalente si el ejercicio tiene una duración inferior a los 12 meses[92].

Para el cálculo de esta magnitud se parte de la cifra de negocio total del grupo obtenida a partir de los resultados financieros consolidados determinados conforme a los estándares de la contabilidad financiera, estableciéndose la obligación de elaborarlos si la normativa mercantil aplicable no lo previera[93]. Los estándares de contabilidad financiera aceptados a estos efectos son los estándares internacionales de información financiera (IFRS)[94]. En el caso europeo, estos estándares han sido incorporados a través del Reglamento 1126/2008[95]. Sin perjuicio de ello, el borrador también prevé la posibilidad de aplicar otros estándares contables equivalentes[96].

Del importe que se refleja en la contabilidad se excluyen aquellos resultados que se correspondan con actividades procedentes de sectores excluidos (actividades extractivas y servicios financieros regulados)[97]. Por otro lado, el borrador excluye como elementos que se deban tener en cuenta dentro de la definición de la cifra neta de negocio los dividendos y ganancias y pérdidas derivadas de participaciones en el capital, los ingresos obtenidos por entidades excluidas y las correcciones

91 OCDE (2022a), OCDE (2022b) y OCDE (2022c).

92 OCDE (2022a), propuesta de art. 1.2.a) (p. 5).

93 OCDE (2022a), propuesta de art. 1.7 (p. 7).

94 OCDE (2022b), pág. 7.

95 Reglamento (CE) 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

96 OCDE (2022b), pág. 7. Las prácticas equivalentes se definen en las págs. 6-7.

97 OCDE (2022a), pág. 10

que sean calificados como ingresos a efectos contables y que sean objeto de ajuste extracontable, mientras que se incluyen los ingresos derivados de las actividades desarrolladas a través de *joint ventures*[98].

En relación con el test de rentabilidad, el borrador de reglas modelo establece que el requisito del 10% de rentabilidad sobre ventas se considera cumplido si se supera en el ejercicio de referencia, en dos o más periodos dentro de los cuatro últimos o en promedio entre el ejercicio de referencia y los cuatro inmediatamente anteriores[99]. A efectos del cálculo de la magnitud, el borrador de reglas modelo establece que la rentabilidad sobre ventas se calcula teniendo en cuenta la cifra neta de negocio global calculada conforme a las reglas anteriores y los resultados consolidados antes de impuestos del grupo con los ajustes extracontables correspondientes[100].

3.2.2. *Perímetro de consolidación y entidades excluidas*

El borrador de reglas modelo establece que el Pilar 1 es aplicable tanto a empresas individuales que no formen parte de un grupo, como a grupos consolidados[101]. A estos efectos, se consideran incluidas dentro de los grupos consolidados a todas las entidades obligadas a consolidar sus estados contables con una matriz ultima[102]. La definición de matriz última incluye a aquellas entidades que no sean entidades gubernamentales o fondos de pensiones que son titulares de modo directo o indirecto, del control de otras entidades sin que sean participadas por otras entidades que tengan su control, con excepción de los fondos de pensiones y entidades gubernamentales[103].

El borrador de reglas modelo también establece reglas para determinar qué entidades se excluyen del grupo a estos efectos. De acuerdo con las reglas propuestas, se excluyen del grupo las entidades gubernamentales[104], las organizaciones internacionales[105], las organizaciones sin ánimo de lucro[106], los fondos de pensiones[107], los fondos de inversión y vehículos de inversión en el mercado inmobiliario solo en la medida en que cumplieran los requisitos para ser consideradas como matrices últimas[108]. También se excluyen las entidades en que al menos un 95% de su

---

98 *Ibid*. En el caso de los ingresos derivados de las *joint ventures*, la inclusión de los ingresos proporcionales se explica porque la integración contable de sus actividades se realiza a través de la aportación proporcional del beneficio o pérdida derivado de la *joint venture*, sin que se integren los ingresos.

99 OCDE (2022a), propuesta de art. 1.2.b) (p. 5).

100 OCDE (2022a), pág. 10.

101 OCDE (2022a), págs. 8-9.

102 *Ibid.*

103 *Ibid.*

104 OCDE (2022a), pág. 13. El concepto equivalente en nuestro ordenamiento sería el de entidades públicas empresariales conforme a lo previsto en el art. 103 de la Ley 40/2015.

105 OCDE (2022a), pág. 14.

106 *Ibid*. pág. 15.

107 *Ibid*. pág. 16.

108 *Ibid*. pág. 8 y 15-16.

capital sea participado directa o indirectamente por una entidad excluida y realice exclusivamente o casi exclusivamente actividades de tenencia de activos o inversión de fondos en beneficio de entidades excluidas o solo realice actividades auxiliares para las actividades realizadas por estas entidades excluidas[109].

3.2.3. *Aspectos relativos a la entrada y salida del grupo y reglas anti-fragmentación*

La propuesta de reglas modelo incluye previsiones relativas a los supuestos de fusión y escisión de grupos y reglas para evitar la fragmentación artificiosa de actividades entre grupos con el objeto de eludir la aplicación de las reglas del Pilar 1. En relación con la fusión y escisión de grupos, las reglas establecen que, cuando estas operaciones tienen lugar en el ejercicio o en los tres ejercicios precedentes, se calcula el test de rentabilidad teniendo en cuenta esta magnitud, en el caso de las fusiones, a nivel del grupo adquirente o existente, en el caso de que no hubiera un grupo adquirente, o a nivel del grupo previo a la escisión en el caso de aquellas operaciones[110].

Por último, el borrador propuesto incluye una regla anti-fragmentación, aplicable a aquellos supuestos en que se produzca una fragmentación interna. A estos efectos, se considera que existe una fragmentación interna cuando se realice operaciones que impliquen que un grupo en el que la matriz última sea controlada por una entidad excluida se separe en dos o más grupos con diferentes matrices últimas que se encuentren controladas simultáneamente por la misma entidad excluida[111]. En estos casos, si los grupos individuales no alcanzan el umbral de la cifra neta de negocio global mínima, pero sí se alcanza ese umbral de modo conjunto, se considerarán los grupos fragmentados como uno solo si se puede concluir razonablemente que uno de los objetivos principales de la fragmentación interna era el de evitar que se alcanzara el umbral mínimo de la cifra neta de negocio[112].

3.3. Los nuevos derechos de imposición derivados del Pilar 1

3.3.1. *Acceso a los derechos de imposición y criterios de nexo: umbral mínimo de ventas y reglas de localización*

Los Estados de mercado no acceden a los nuevos derechos de imposición de modo automático, sino que es necesario que las multinacionales afectadas por el Pilar 1 realicen un volumen mínimo de ventas en el territorio de estos Estados para que puedan acceder a los derechos de imposición sobre el beneficio residual. En el compromiso político se estableció el umbral mínimo de ventas de las multinacionales en un millón de euros en términos anuales, disminuyendo dicho importe a los 250.000 euros en términos anuales si el PIB del Estado en cuestión se encuentra por debajo de

[109] *Ibid*. pág. 8.

[110] *Ibid.* propuesta de art. 1.3 (p. 6).

[111] *Ibid.* pág. 14.

[112] *Ibid.* propuesta de art. 1.5 (pp. 6-7).

los 40.000 millones de euros[113]. Estos importes se ajustan proporcionalmente en los casos en que el ejercicio de la entidad sea inferior al año[114].

A estos efectos, la declaración política señalaba que era necesario desarrollar reglas de localización para determinar cuándo las ventas de las multinacionales se iban a considerar realizadas en el territorio de un determinado Estado[115]. La OCDE ha publicado un primer borrador de estas reglas de localización en febrero de 2022[116]. Este borrador contiene reglas de localización para determinadas operaciones en función de su naturaleza y una metodología para poder validar los resultados de las reglas de localización.

En relación con estas reglas de localización, lo primero que ha de señalarse es que no tienen relevancia fuera del Pilar 1[117]. Dentro de las reglas del Pilar 1 solo tienen relevancia para determinar si una entidad del grupo va a ser gravada en un determinado Estado, sin tener relevancia para el resto de entidades del propio grupo[118]. Las reglas propuestas incluyen criterios de localización para las actividades desarrolladas por las entidades del grupo en función de su naturaleza. A estos efectos, las reglas fijan que la localización de las actividades se debe realizar de modo preferente en relación con cada transacción, debiendo caracterizarse cada transacción en función de su sustancia material[119]. En aquellos casos en que las transacciones tengan elementos de varias categorías, su categorización se debe realizar en función de su carácter predominante[120]. Del mismo modo, las operaciones que sean consideradas accesorias respecto de otras, se integran con las principales a efectos de su localización[121].

A la hora de aplicar las reglas de localización, el borrador establece la necesidad de que las empresas establezcan un método fiable que permita determinar la localización de las transacciones en función de los hechos y circunstancias[122]. Para ello, en el anexo a las reglas propuestas de localización se señalan criterios considerados fiables para la localización de cada categoría de transacciones.

A efectos de determinar la fiabilidad de un indicador, las reglas propuestas indican que es necesario que el indicador genere resultado que sean coherentes con las reglas de localización y que sea un indicador empleado por el grupo de acuerdo con sus propósitos negociales o para cumplir obligaciones legales o regulatorias, entre otras; o que se verifique la información con los datos obtenidos por un tercero para el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales,

---

113 OCDE/G20 (2021a), pág. 1.

114 OCDE (2022c), pág. 5.

115 OCDE/G20 (2021a), pág. 1.

116 OCDE (2022c).

117 OCDE/G20 (2021a), pág. 1.

118 OCDE (2022c), pág. 5.

119 I*bid*. pág. 9.

120 *Ibid*. págs. 5 y 9.

121 I*bid*. págs. 5 y 9-10.

122 OCDE/G20 (2021a), pág. 2 y OCDE (2022c), pág. 6.

legales o regulatorias, entre otras; o que el resultado de la aplicación de este indicador se vea respaldado por los resultados obtenidos mediante la aplicación de otros indicadores; o que sea verificado con otros métodos similares[123]. Sin perjuicio de ello, en algunos casos, se establece la posibilidad de recurrir a criterios de reparto cuando la regla de localización aplicable a la categoría concreta de las transacciones lo permita y siempre que se demuestre que no se ha conseguido un indicador fiable para determinar la localización de la operación concreta y que se ha determinado en qué países no se ha localizado razonablemente la transacción[124].

En relación con la localización concreta de las diferentes categorías de operaciones, las reglas propuestas definen los siguientes puntos de conexión para entender realizadas las operaciones:

- Ingresos derivados de la venta de productos tangibles a clientes finales: Se entienden realizados en la jurisdicción en que tenga lugar la entrega del producto[125].
- Ingresos derivados de la venta de componentes de productos finales: Se entienden realizados en la jurisdicción en que se produce la entrega del producto final al cliente final[126].
- Ingresos derivados de la prestación de servicios localizados, ya sea porque se relacionan con elementos tangibles, ya porque se prestan en las instalaciones del cliente, se consideran localizados en el lugar en que se lleva a cabo la prestación[127].
- Ingresos derivados de publicidad: En el caso de que la publicidad sea online, se consideran prestados en el lugar en que se produce la visualización de la publicidad. En otros casos, se consideran prestados en el lugar en que se expone o recibe la publicidad[128].
- Ingresos derivados de los servicios de intermediación online: Cuando se refieran a la compra o venta de bienes tangibles, bienes o servicios digitales, los ingresos se consideran obtenidos en un 50% en la jurisdicción en que esté ubicado el comprador y en un 50% en la jurisdicción en que está localizado el vendedor[129]. En el caso de intermediación respecto de servicios no digitales, se considera que los ingresos derivados de la intermediación se obtienen en un 50% en la jurisdicción en que se encuentra el adquirente de los servicios y en un 50% en la jurisdicción en que se entiende prestado el servicio[130].
- Ingresos derivados de servicios de transporte: En el caso de servicios de transporte de viajeros, se consideran realizados en la jurisdicción en que se ubica el destino del

123 OCDE (2022c), págs. 10-11.

124 *Ibid*. pág. 11.

125 *Ibid*. pág. 6.

126 *Ibid.* pág. 6.

127 *Ibid*. pág. 6.

128 *Ibid*. págs. 6-7.

129 *Ibid*. pág. 7.

130 *Ibid.*

trayecto[131]. En el caso de los servicios de transporte de mercancías, estos servicios se consideran prestados en la jurisdicción en que tiene su origen el transporte[132].

- Ingresos derivados de programas de recompensas de clientes: Se consideran prestados en las jurisdicciones en que se encuentran situados los miembros activos del programa de modo proporcional[133].

- Ingresos derivados de la cesión o enajenación y venta de intangibles: se consideran obtenidos en la jurisdicción en que se utiliza el intangible por los clientes finales, excepto en el caso de que el intangible se incorpore a un servicio, en cuyo caso se consideran obtenidos en la jurisdicción en que se use el citado servicio[134]. En el caso de la cesión o enajenación de datos de clientes, se consideran obtenidos los ingresos derivados de esta cesión o enajenación en la jurisdicción en que están localizados los usuarios cuyos datos se ceden o enajenan[135].

- Otros servicios prestados a consumidores finales, incluyendo los servicios financieros y la entrega de bienes en formato digital, se entienden obtenidos en la jurisdicción en que está localizado el consumidor[136].

- Otros servicios prestados a empresarios o profesionales, incluyendo servicios financieros y entrega de bienes digitales, se entienden obtenidos en la jurisdicción en que se usan estos servicios[137].

- Ingresos derivados de la venta, arrendamiento o constitución de derechos reales sobre bienes inmuebles: se entienden obtenidos en el lugar de ubicación del bien inmueble[138].

- Ingresos derivados de subvenciones gubernamentales: se entienden obtenidos en la jurisdicción que las otorga o financia[139].

- Ingresos no referidos a operaciones con terceros como pueden ser los derivados de diferencias de tipo de cambio, intereses no derivados de préstamos o los rendimientos de activos financieros: se consideran obtenidos en proporción a los ingresos anteriores[140].

---

131 *Ibid.*

132 *Ibid.*

133 *Ibid.*

134 *Ibid*. pág. 8.

135 *Ibid.*

136 *Ibid*. págs. 6-7.

137 *Ibid.*

138 *Ibid*. pág. 8.

139 *Ibid.* pág. 8.

140 *Ibid*. págs. 8 y 34.

A efectos de determinar la localización concreta de cada transacción, las reglas propuestas señalan qué indicadores se consideran fiables. A modo de ejemplo, en el caso de ventas de productos finales a clientes finales, se considera que la entrega se produce en una determinada jurisdicción si allí se ubica la dirección del cliente en el caso de envío de los productos o si allí se ubica la tienda física en que se llevan a cabo las ventas minoristas, aunque pueden emplearse otros indicadores fiables[141]. En el caso de la publicidad online, la ubicación se determina mediante la dirección IP del usuario o su geolocalización, sin perjuicio de que se puedan emplear otros indicadores que puedan ser considerados fiables[142].

Las reglas propuestas también establecen particularidades para los casos en que exista una intermediación independiente entre la empresa productora de un bien y servicio y el cliente final. En estos casos, si no se tienen los indicadores fiables anteriores, se considera que los bienes se entregan en el territorio en que opera el distribuidor siempre que el contrato de distribución establezca limitaciones espaciales o geográficas[143].

Las reglas de localización prevén ser sustituidas por reglas de reparto en algunos supuestos. En primer lugar, se prevé una regla general por la que se puede aplicar una regla de reparto global en aquellos casos en que los indicadores empleados por la empresa multinacional no se consideren fiables por la Administración relevante, o no se hayan conseguidos datos suficientes para articular un indicador fiable y no exista una regla de reparto en la categoría concreta o si el contribuyente no ha aportado indicadores[144].

Esta regla de reparto global determina la localización de los ingresos en función de los datos de gasto en consumo final elaborados por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) excluyendo aquellas jurisdicciones en que se demuestre que los ingresos no han podido localizarse razonablemente[145]. Si dichos datos no estuvieran disponibles en relación con una determinada jurisdicción, se prevé el recurso a una aproximación de los gastos en consumo final a través de la aplicación de la media de los datos de gasto en consumo final de las jurisdicciones con datos disponibles y aplicarla en función de la población[146]. Esta regla de reparto global se prevé que pueda ser aplicada también en el caso de ingresos por componentes de productos tangibles cuando no se puedan conseguir indicadores fiables[147]. En relación con otras categorías de transacciones, las reglas propuestas aportan otras reglas de reparto de aplicación supletoria cuando no se consigan indicadores fiables[148].

---

141 *Ibid*. págs. 12-13.

142 *Ibid*. págs. 16-17.

143 *Ibid.* págs. 13-14.

144 *Ibid.* pág. 11.

145 *Ibid.* págs. 11 y 26-27.

146 *Ibid.* pág. 26.

147 *Ibid.* pág. 15.

148 Por ejemplo, en el caso de transporte de viajeros y mercancías, se prevén reglas de reparto específicas. Lo mismo sucede en el caso de ventas a través de distribuidores independientes. OCDE (2022c), págs. 13, 19, 26 y 29.

3.3.2. *La atribución de nuevos derechos de imposición: La Cuantía A*

Los nuevos derechos de imposición suponen el reparto de una determinada base imponible entre los distintos países en que se superen los umbrales de ventas señalados. Esta base imponible a repartir es la denominada Cuantía A. De acuerdo con la declaración política, la Cuantía A se define como el 25% del beneficio residual del grupo multinacional por encima de un índice de rentabilidad del 10%[149]. A efectos prácticos, se puede considerar como el 25% del exceso de rentabilidad sobre una ratio fijo del 10%.

A modo de ejemplo, si una empresa tiene una cifra de negocio de 100.000 millones de euros y sus beneficios antes de impuestos fueran de 30.000 millones de euros, la Cuantía A sería el 25% del beneficio excepcional sobre la rentabilidad del 10%. A efectos prácticos, en el ejemplo que planteo el 10% de rentabilidad sobre ventas sería de 10.000 millones de euros, por lo que el beneficio residual sobre esta ratio sería de 20.000 millones de euros. La Cuantía A, es decir, la base imponible a repartir entre los países de mercado en que se superara el umbral de ventas sería del 25% de este beneficio residual: 5.000 millones de euros.

La OCDE publicó en febrero de 2022 el borrador de reglas para determinar el beneficio antes de impuestos a efectos del cálculo de la Cuantía A[150]. Como he anticipado al explicar el ámbito subjetivo de aplicación del Pilar 1, el punto de partida para el cálculo del beneficio antes de impuestos es el resultado contable obtenido a través de la aplicación de los estándares internacionales. Este resultado, ya sea positivo o negativo, se ve afectado por la aplicación de determinados ajustes extracontables, correcciones contables, y, en su caso, por la compensación de pérdidas previas.

En relación con los ajustes extracontables, el borrador establece la necesidad de llevar a cabo los siguientes ajustes con carácter permanente: exclusión de los gastos derivados de la contabilización del impuesto sobre sociedades (ajuste positivo); eliminación de dividendos (ajuste negativo); eliminación de las ganancias o pérdidas derivadas de las participaciones en capital de entidades (ajuste positivo o negativo); y exclusión de determinados gastos de acuerdo con motivos de política fiscal (ajuste positivo)[151]. La justificación de estos ajustes parte de la realidad de los ordenamientos de los países del marco inclusivo, que suelen incluir esta clase de ajustes. En el caso de la eliminación de los dividendos y resultados procedentes de participaciones en el capital de entidades, la justificación se basa en la eliminación de la doble imposición económica, que se daría a través del método del crédito o la exención normalmente[152]. En el caso del resto de gastos no deducibles, el borrador parece limitarse a los gastos que provengan de la realización de actuaciones contrarias al ordenamiento y a las sanciones y multas[153]. Si esta referencia tuviera carácter exhaustivo, no se incluirían dentro de este ajuste los derivados de liberalidades en sentido

[149] OCDE/G20 (2021a), pág. 2.

[150] OCDE (2022c).

[151] OCDE (2022c), propuesta de art. 5.2.a) (p. 5).

[152] *Ibid*. pág. 5 (nota 2).

[153] *Ibid*. págs. 8-9.

estricto, pérdidas del juego o determinados gastos destinados a retribuir a los socios de la matriz final, que en nuestro ordenamiento constituyen un claro caso de gasto no deducible[154].

Por otro lado, el borrador incluye dentro de los ajustes a realizar al resultado contable la posibilidad de incluir determinadas correcciones contables elegibles[155]. Para que las correcciones puedan ser aplicadas, el borrador establece que deben cumplirse simultáneamente dos requisitos. Por un lado, la corrección debería haber tenido relevancia a efectos del cálculo del beneficio antes de impuestos en el ejercicio a reformular y debería haber afectado a la cuantía a distribuir en ese ejercicio o en uno posterior[156]. Por otro, esa corrección debe provenir de un ejercicio previo elegible de acuerdo con la definición incluida en el borrador[157].

Las reglas propuestas aclaran también que, si la corrección puede ser dividida en varios elementos y no todos cumplen con los requisitos, únicamente se considerarán la parte o partes que los cumplan[158]. Sin perjuicio de ello, las definiciones incluyen un límite para la aplicación de los ajustes por correcciones contables. A estos efectos, las definiciones incluidas en el borrador establecen que el importe máximo de las correcciones correspondientes al ejercicio y pendientes de ejercicios anteriores no pueden superar el 0,5% de la cifra neta de negocio del grupo en el ejercicio[159].

Finalmente, el borrador establece un régimen de compensación de pérdidas por el cual se permite la compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores elegibles contra los beneficios tras ajustes del grupo[160]. Del mismo modo, se prevé la posibilidad de transferir pérdidas en el marco de operaciones de combinación de negocios entre grupos, ya sean operaciones de integración o de división, siempre que se cumplan condiciones relativas a la continuidad negocial[161]. Estas condiciones de continuidad implican que el negocio del grupo debe haber sido el mismo durante los 12 meses anteriores a la operación de combinación de negocios y debe mantener en sus sucesores durante un periodo de 24 meses[162]. Las definiciones también hacen referencia a qué operaciones de combinación y división de negocios se incluyen dentro de esta previsión[163].

Estos ajustes permiten determinar el beneficio antes de impuestos para el cálculo de los umbrales para la aplicación del Pilar 1 y para determinar la Cuantía A. De conformidad con lo establecido en el acuerdo político, la Cuantía A se reparte entre los Estados de mercado de acuerdo con criterios de localización de las ventas[164]. Sin perjuicio de ello, el propio acuerdo político establece unas

154 Art. 15.a), d) y e) LIS.

155 OCDE (2022c), propuesta de art. 5.2.b) (p. 5).

156 *Ibid*. págs. 7-8.

157 *Ibid*. pág. 9.

158 *Ibid*. pág. 8.

159 *Ibid.*

160 *Ibid.*, propuesta de art. 5.3 (pp. 5-6).

161 *Ibid*.

162 *Ibid*. pág. 9.

163 *Ibid.* págs. 9-10.

164 OCDE/G20 (2021a), pág. 2.

precisiones adicionales para evitar que se produzcan sobreimposiciones y la aplicación del Pilar 1 suponga que se atraigan bases imponibles que ya hayan sido gravadas por el Estado de mercado en sede de las propias actividades normales del grupo. Estas reglas se articulan a través de las reglas del *safe harbour* para actividades de marketing y distribución.

3.3.3. *Las cuantías A y B y el safe harbour*

Una de las preocupaciones en el diseño del Pilar 1 es que con el reparto de la Cuantía A se generara una atribución de beneficios a las jurisdicciones de mercado que ya estuviera siendo gravada a través de la tributación normal del grupo en estos territorios (*double counting*). En concreto, la preocupación se centraba en aquellos casos en que los miembros del grupo que llevaran a cabo funciones de distribución y marketing en el mercado local ya tributaran en ese Estado y, con la atribución de la porción de la Cuantía A resultante del cálculo anterior, se ubicaran beneficios desproporcionados a la jurisdicción en cuestión. Esta preocupación se trata de solventar a través del establecimiento de un sistema de *safe harbour* que opera como límite para la atribución de bases imponibles a través de la Cuantía A.

A este respecto, el acuerdo político señala que cuando los beneficios residuales ya sean gravados en el Estado del mercado, se aplicara un límite a la Cuantía A teniendo en cuenta los beneficios ya gravados procedentes de las actividades de distribución y marketing realizadas en el Estado del mercado. Para poder determinar si este beneficio residual ya está siendo gravado por el Estado de mercado, el compromiso político establece que se calculará un retorno fijo de las actividades de marketing y distribución que servirá como límite para la atribución de la Cuantía A.

Antes de explicar el funcionamiento de este *safe harbour*, conviene referirse al segundo componente del Pilar 1, la Cuantía B. Esta cuantía se determinará a través del cálculo de la retribución simplificada y estandarizada correspondiente al principio de plena competencia de las actividades básicas de marketing y distribución del grupo[165]. De este modo, se simplifica la atribución de beneficios a las entidades que realizan estas actividades en el seno de las multinacionales estableciendo un sistema de remuneración fija dentro de lo establecido en las directrices de precios de transferencia[166]. Esta cuantificación de la remuneración de las entidades dedicadas al marketing y distribución se podrá realizar mediante la aplicación del margen neto transaccional y debería servir para dotar de seguridad jurídica a las multinacionales[167]. Así, se logra estandarizar la remuneración que deberían percibir las filiales locales o los establecimientos permanentes a través de los cuales se lleven a cabo las actividades básicas de distribución y marketing, creando un retorno fijo aplicable directamente. Por lo tanto, se trata de una cuantía que

[165] *Ibid.* pág. 3.

[166] *Ibid*.

[167] CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021a), págs. 77-81.

daría lugar a una presunción, cuyo carácter es todavía dudoso[168], que vincularía a las partes a efectos de la atribución de beneficios por estas actividades básicas[169].

A efectos del *safe harbour*, aunque no está clara la relación entre la Cuantía B y la Cuantía A[170], esta retribución parece que se aplicará para determinar si el Estado del mercado está gravando ya parte del beneficio residual mediante la tributación de las filiales locales dedicadas a la realización de actividades de marketing y distribución[171]. A estos efectos, la aplicación del *safe harbour* supondría que se agregaran las cuantías A y B como límite para la atribución de bases imponibles al Estado de mercado. De este modo, se compararán las cuantías A y B con los beneficios ya gravados en sede de las entidades dedicadas al marketing y distribución en el Estado del mercado[172]. Obviamente, si no existen filiales locales o no hay presencia gravable a través de un EP dedicadas a la distribución y marketing, entonces no será necesaria esta comparación[173].

En el caso de que estos beneficios superaran la suma de las dos cuantías, no se haría ninguna distribución de la Cuantía A al Estado del mercado, toda vez que esto implicaría que, al gravar los beneficios derivados de la realización de actividades de marketing y distribución, este Estado ya ha gravado los beneficios residuales a que tendría derecho con la aplicación de la Cuantía A. Por el contrario, si la suma de la Cuantía A y la Cuantía B es superior al importe de los beneficios atribuibles a la realización de actividades de marketing y distribución, el Estado de mercado tendrá derecho a acceder a la Cuantía A[174].

El acuerdo político no aclara cómo funciona la atribución de la cuantía. En principio, cabría plantear dos escenarios posibles. En el primer de ellos, si el importe de los beneficios gravados es inferior a la Cuantía B, es decir, a la retribución que debería haberse gravado por aplicación de las reglas de precios de transferencia por el desempeño de estas funciones, parece claro que la Cuantía A debería atribuirse completamente al Estado del mercado. Si, por el contrario, el importe de los beneficios gravados fuera superior al importe de la Cuantía B, pero inferior a la suma de ambas cuantías, entiendo que la atribución de derechos de imposición al Estado de mercado sobre la base de la Cuantía A debería ser únicamente parcial, hasta alcanzar el importe de la suma de ambas cuantías. Esta conclusión es coherente con la limitación establecida, ya que, si los beneficios ya gravados superior a la Cuantía B, es porque parte del beneficio residual está ya siendo gravado por el Estado del mercado al realizarse en ese Estado actividades adicionales que

---

168 CHAND, V., TURINA, A., y BALLIVET, L. (2020), pág. 630, señalan la necesidad de que la Cuantía B sea considerada como una presunción *iuris et de iure*.

169 Como señala CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021a), págs. 80-81, no existe un claro consenso internacional sobre la cuantía B, sin perjuicio de los méritos que tiene la propuesta en términos de simplificación.

170 Como se señala en DYKES, I. F., y KEEGAN, L. (2021), págs. 124-125, las cuantías A y B están relacionadas intrínsecamente por lo que se genera un riesgo de sobregravamen que se elimina mediante el establecimiento de un sistema de remuneración fija.

171 CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021b), págs. 18-19.

172 OCDE (2020a), Anexo C, pág. 220.

173 *Ibid*. párrafo 535.

174 *Ibid*., párrafo 536.

incorporan elementos del beneficio residual a la base imponible atribuida a la multinacional en ese territorio[175].

3.3.4. *El reparto de la Cuantía A*

El acuerdo político establecía que el reparto de la Cuantía A se hará mediante un sistema formular, que tendría en cuenta las ventas realizadas por el grupo en los distintos Estados de mercado para repartir el beneficio residual a través de la Cuantía A[176]. Estas reglas de reparto se fundamentarán en las reglas de nexo que he señalado anteriormente. El acuerdo no aclara qué entidad será la responsable de la declaración y pago de la deuda que se derive del gravamen al que se someta la Cuantía A en cada Estado de mercado. A este respecto, el acuerdo se limita a señalar que la responsabilidad se atribuirá a alguna de las entidades que obtiene los beneficios residuales[177].

Por otro lado, el acuerdo señala que la doble imposición que se genere por el gravamen de la Cuantía A por los Estados de mercado se deberá eliminar mediante la aplicación del método de exención o crédito[178]. Esta obligación de eliminar la doble imposición la tendrá la jurisdicción en que sea considerada residente la entidad que obtiene los beneficios residuales y que estará obligada al pago de la Cuantía A[179]. Por poner un ejemplo, en el supuesto que he explicado al comienzo de este trabajo, sería la filial de primer nivel la que debería entenderse que está obteniendo los beneficios residuales y la que debería beneficiarse de la eliminación de la doble imposición en su Estado de residencia. En principio, en la medida en que estas estructuras concentran los beneficios en entidades ubicadas en territorios de baja o nula tributación, cuando no en entidades sin residencia fiscal, será cuestionable la propia existencia de una doble imposición.

3.4. El sistema de arbitraje vinculante

La declaración política incluye pocas cuestiones relativas a la gestión del Pilar 1. De un lado, se señala que las reglas de localización generarán costes de cumplimiento mínimos[180]. De otro, se señala que las reglas de cumplimiento se homogeneizarán a los efectos de permitir que las multinacionales puedan afrontar estas obligaciones a través de una única entidad[181].

Sn embargo, sí hay un aspecto de gestión que destaca en el acuerdo político y es el relativo al establecimiento de sistemas de resolución de controversias relativos a la Cuantía A. Aunque no forma parte de un sistema de prevención de disputas, debe tenerse en cuenta que el

---

175 CHAND, V.; TURINA, A., y BALLIVET, L. (2020), pág. 625.

176 OCDE/G20 (2021a), pág. 2.

177 *Ibid.*

178 *Ibid*.

179 CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021b), págs. 19-20.

180 OCDE/G20 (2021a), pág. 1.

181 *Ibid.* pág. 3. Como señala CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021b), pág. 21, esto permite que los grupos multinacionales constituyan entidades de coordinación para gestionar la aplicación del Pilar 1.

establecimiento de la Cuantía B como un retorno fijo en las actividades de marketing y distribución debería servir como un mecanismo para prevenir disputas en este ámbito[182]. Sin perjuicio de ello, de acuerdo con el compromiso político, las disputas relativas a cualquier aspecto relativo a la Cuantía A, incluyendo las propias disputas acerca de si una controversia se refiere a la propia Cuantía A, serán sometidas de modo obligatorio a un sistema de resolución de controversias vinculante[183]. En principio, esto parece apuntar a un sistema de arbitraje vinculante y obligatorio al que deberán someterse los Estados de mercado[184].

Este aspecto ha sido especialmente criticado, pues supone el sometimiento de los Estados de mercado a un arbitraje[185]. No obstante, lo anterior, debe tenerse en cuenta que, en el caso de los Estados en vías de desarrollo a los que les fuera aplicable el diferimiento en la implantación de la Acción 14 del Plan BEPS, el sistema de arbitraje vinculante sería únicamente opcional en tanto este diferimiento siga operativo[186].

3.5. La implantación del Pilar 1

Por último, en relación con la implantación del Pilar 1, el acuerdo señala tanto los instrumentos que van a emplearse para proceder a su implantación, como su agenda. La implantación del Pilar 1 se va a realizar mediante la aprobación de un convenio multilateral[187]. Junto al convenio, será necesaria la adaptación de la normativa de los Estados miembros. Tanto el convenio como las directrices para su implementación en el ordenamiento interno de los distintos países y los comentarios interpretativos se desarrollarán por el grupo de trabajo en economía digital del marco inclusivo de la OCDE[188].

La agenda establecida prevé que el convenio multilateral esté dispuesto para su firma a mediados del presente año, entrando en vigor en 2023[189]. Esta agenda implica que en el primer semestre de este año se publiquen los borradores del instrumento multilateral y de las guías para su implementación en los ordenamientos domésticos. La agenda prevé que las reglas para la determinación de la Cuantía B se publiquen a final de 2022[190].

182 DYKES, I. F., y KEEGAN, L. (2021), pág. 124.

183 OCDE/G20 (2021a), pág. 3.

184 CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021b), pág. 20.

185 OCDE/G20 (2021a), pág. 3.

186 CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021a), pág. 62.

187 OCDE/G20 (2021a), Anexo, pág. 6.

188 *Ibid.*

189 *Ibid.*

190 *Ibid*. pág. 7.

4. EL PILAR 1 Y LOS IMPUESTOS SOBRE SERVICIOS DIGITALES

Como puede apreciarse, los nuevos derechos de imposición que genera el Pilar 1 para los Estados de mercado son, en cierta media, coincidentes con el objeto de los impuestos sobre servicios digitales que se han adoptado por algunos países como respuesta a la imposibilidad de gravar los beneficios que obtienen las empresas digitalizadas en sus territorios[191]. En cierta medida, la introducción de los impuestos sobre servicios digitales se ha justificado como una medida provisional hasta que se adoptaran reglas de reparto o actualización de los criterios previstos en los CDIs [192]. La adopción de estos impuestos ha sido especialmente criticada por Estados Unidos, al considerar que se trata de gravámenes enfocados directamente a las multinacionales de origen estadounidense[193], derivando en la adopción de determinadas restricciones comerciales[194].

Los acuerdos políticos en el seno del G-7[195], G-20[196] y el marco inclusivo de la OCDE[197] en relación con el apoyo al Pilar 1 han remarcado la necesidad de que se eliminen los impuestos sobre servicios digitales en el caso de que el Pilar 1 se apruebe a través de una convención multilateral[198]. A este respecto, el acuerdo político establecía la obligación de que las jurisdicciones participantes eliminaran los impuestos sobre servicios digitales que estuvieran en vigor con la entrada en vigor del convenio multilateral del Pilar 1, así como excluía que las jurisdicciones participantes adoptaran nuevos impuestos sobre servicios digitales desde el momento en que se aprobó el compromiso político (8 de octubre de 2021) y la entrada en vigor del convenio multilateral o el 31 de diciembre de 2023, si fuera anterior a la entrada en vigor del convenio[199].

En relación con este extremo, España, Francia, Austria, Reino Unido, Italia y Estados Unidos han llegado a un acuerdo para que se eliminen, de un lado, los gravámenes sobre servicios digitales cuando comience la aplicación del Pilar 1 y, por otro, las restricciones comerciales a que me he referido antes. En el marco de este acuerdo, se establece un sistema transitorio por el cual los países que han adoptado esta clase de gravámenes deducirán los excesos de cuota del impuesto sobre servicios digitales recaudados durante este periodo del importe de la cuota resultante de la asignación de base imponible sobre los beneficios residuales en aplicación del Pilar 1 en su primer año de aplicación[200].

---

191 OCDE (2019c), págs. 2-3.

192 *Vid.* a modo de ejemplo, el considerando 6 de la propuesta de 21 de marzo de 2018 de Directiva del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS).

193 OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE (2021a).

194 OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE (2021b).

195 G-7 (2021), párrafo 16.

196 OCDE/G20 (2021b), pág. 3.

197 OCDE/G20 (2021a), pág. 3.

198 Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect. 21 de octubre de 2021.

199 *Ibid*. párrafo B.2.

200 *Ibid*. párrafo. C.1.a).

Este sistema de deducción de excesos implica que la deuda tributaria por el impuesto sobre servicios digitales desde el 10 de octubre de 2021 hasta la primera aplicación del Pilar 1 se compare con el importe correspondiente a dicha Cuantía A del primer ejercicio proporcional al tiempo transcurrido entre el 10 de octubre de 2021 y la entrada en vigor del Pilar 1. Si la deuda correspondiente al impuesto sobre servicios digitales fuera superior al importe de la Cuantía A que correspondería en dicho periodo, el exceso se deduciría de la Cuantía A de ese ejercicio y los siguientes[201].

A modo de ejemplo, si una entidad estadounidense pagara en concepto del impuesto sobre servicios digitales desde el 10 de octubre de 2021 hasta el 10 de octubre de 2023 un importe de 50 millones de euros y en esta última fecha se produjera la entrada en vigor del Pilar 1, este importe de 50 millones de euros se deberá comparar con el importe proporcional de la Cuantía A en la primera aplicación del Pilar 1. Suponiendo que la Cuantía A ascendiera a 10 millones de euros en el primer ejercicio de su aplicación, su importe proporcional entre el 10 de octubre de 2021 y el 10 de octubre de 2023 sería de 20 millones de euros (10 millones por dos ejercicios). De este modo, se podría determinar un exceso de tributación por la aplicación del impuesto sobre servicios digitales de 30 millones de euros (50 millones menos 20 millones). Estos 30 millones sería deducibles del importe de la Cuantía A en el primer ejercicio de aplicación y posteriores si hubiera remanente tras su primera deducción. En este caso, la Cuantía A que tributaría en España sería nula por ser superior el exceso deducible. El remanente (en este caso, 20 millones de euros) sería deducible en el siguiente ejercicio de aplicación del Pilar 1.

5. IMPACTO ESPERADO DEL PILAR 1

5.1. Impacto económico

Las estimaciones de la OCDE cuando se aprobó el enfoque de los dos pilares en la configuración consensuada en el Marco Inclusivo en octubre de 2021 elevaban a 125.000 millones de dólares (aproximadamente unos 116.000 millones de euros) las bases imponibles que serían atribuidas anualmente a las jurisdicciones de mercado de acuerdo con las reglas anteriores[202]. Debe tenerse en cuenta que se trata de bases imponibles, no de cuotas. Por otro lado, la propia OCDE señala que el efecto del Pilar 1 será más importante para los países en vías de desarrollo que para las economías avanzadas.

En el caso de España, puede tratar de aproximarse qué parte de estos 125.000 millones de dólares podría resultar en bases imponibles atribuidas a España de acuerdo con los datos de gasto final en consumo. De acuerdo con los últimos datos publicados por el Banco Mundial[203], el porcentaje

---

201 *Ibid*.

202 Así se señala en la nota de prensa que acompaña al compromiso político https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm (último acceso: 15 de abril de 2022).

203 Los datos consultados se pueden acceder en https://data.worldbank.org/indicator/NE.CON.TOTL.CD (último acceso: 15 de abril de 2022). Se trata de la base Final Consumption Expenditure (2020).

de gasto final en consumo que correspondería a España sería del 1,61%, que aplicado a la anterior magnitud supondría una base imponible atraída por el Pilar 1 de unos 1.870 millones de euros. De aplicarse el tipo de gravamen del 25%, esto supondría una recaudación adicional algo superior a los 450 millones de euros. En principio, este ingreso debería ser superior al importe que se dejaría de recaudar con la eliminación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, conforme a los datos de recaudación de 2021, que han determinado un impuesto devengado de 240 millones de euros, aunque el importe recaudado ha sido de 196 millones de euros[204]. Debe tenerse en cuenta que la recaudación estimada de este impuesto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 es de 225 millones de euros, aunque la recaudación del primer trimestre no ha llegado a los 74 millones de euros[205], por lo que podría superarse esta cifra. Por lo tanto, aunque el impacto no sería muy elevado, al menos, el resultado esperado sería positivo, duplicando el volumen de ingresos estimados por el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. No obstante lo anterior, habría que valorar el efecto que tendría la regla del *safe harbour* a la hora de calcular el importe Cuantía A que fuera finalmente atribuida y el efecto sobre las empresas individuales que podría tener el sistema de deducción de excesos del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

En términos globales, el análisis preliminar de Deveraux y Simmler arroja resultados modestos[206], ya que este pilar únicamente alcanzaría a 78 grupos multinacionales[207], principalmente estadounidenses[208], de los cuales casi dos tercios son empresas del sector tecnológico[209]. Este sector es el que se vería afectado en mayor medida por el Pilar 1[210], que gravaría principalmente a 5 grandes grupos tecnológicos[211]. Fuera de este ámbito, solo el sector farmacéutico parece verse afectado significativamente por el Pilar 1[212].

---

204 De acuerdo con el informe anual de recaudación tributaria de 2021, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales había recaudado en los tres primeros trimestres de 2021 166 millones de euros. AEAT (2022a), pág. 20. En términos anuales, los ingresos que generó el impuesto fueron de 196 millones de euros (pág. 24), aunque el impuesto devengado fue de 240 millones de euros (Nota informativa 4, págs. 1-2). La diferencia se justifica por los aplazamientos y reconocimientos de deuda, entre otros.

205 *Vid*. AEAT (2022b), pág. II-5.

206 De acuerdo con estos autores, las bases imponibles afectadas por la Cuantía A ascenderían a 100.000 millones de dólares, de los cuales 87.000 millones provienen de las multinacionales incluidas entre las 500 mayores empresas que se vieran afectadas por el Pilar 1. DEVERAUX, M., y SIMMLER, M. (2021), págs. 3-4. Con los datos anteriores, esto supondría una recaudación adicional para España cercana a los 372 millones de euros.

207 *Ibid*. Este dato se obtiene con los datos relativos a las 500 mayores multinacionales del mundo, que superan el umbral de la cifra neta de negocio global en, al menos 6.000 millones de euro<s, por lo que el número de empresas podría verse incrementado hasta el centenar.

208 *Ibid*. págs. 4-5. Los autores señalan que el 64% de los importes de cuantía A afectadas provendrían de empresas estadounidenses. El segundo país en la lista sería China con menos del 10%.

209 *Ibid*. pág. 5.

210 *Ibid*. En concreto, los autores señalan que cerca de un 45% del importe global de la cuantía A provendría de empresas tecnológicas.

211 *Ibid*. Los autores señalan que cerca de 28.000 millones de dólares afectados por la Cuantía A provendrían de Apple, Microsoft, Alphabet (Google), Intel y Facebook.

212 *Ibid.*

Con todo, es interesante destacar los efectos que han tenido los requisitos de acceso al Pilar 1 promovidos por Estados Unidos frente a los incluidos en el proyecto original. De acuerdo con Deveraux y Simmler, el importe de la Cuantía A se habría duplicado de mantenerse el importe de la cifra neta de negocio mínima original de 750 millones o de haberse incluido a las entidades financieras[213]. Por otro lado, el uso de la ratio de rentabilidad sobre ventas mínima como criterio de aplicación del Pilar 1 supone una importante reducción de las empresas afectadas por el Pilar 1 frente al resultado de emplear otros indicadores como puede ser la rentabilidad sobre capital[214].

5.2. Impacto sobre los principios de tributación de los grupos multinacionales

El Pilar 1 constituye una desviación relevante respecto de los principios de tributación de los beneficios empresariales obtenidos por los grupos multinacionales previstos en la red de CDIs. Por un lado, la Cuantía A prescinde de los puntos de conexión fundamentales para gravar los beneficios empresariales que requieren una determinada presencia, ya sea a través de una filial residente o a través de un EP para atribuir los beneficios en función de las ventas finales de los bienes o servicios que se producen en una determinada jurisdicción[215]. Este nuevo enfoque supone un reforzamiento de los derechos de imposición de las jurisdicciones de mercado, que podrán acceder a nuevos derechos de imposición que la digitalización de la economía permitía que quedaran fuera de su ámbito de imposición. En este sentido, es claro que el enfoque de los dos pilares logra algo que había quedado fuera del Plan BEPS: replantear las reglas de reparto de los derechos de imposición superando la dicotomía fuente-residencia.

Por otro lado, aunque todavía no se ha presentado su desarrollo, la atribución de la Cuantía A se va a realizar claramente a través de un sistema formular, abandonando la aplicación del principio de plena competencia como mecanismo para determinar la base imponible en relación con este importe[216]. Del mismo modo, la simplificación que entraña el cálculo de la Cuantía B como un retorno fijo, sin que se lleve a cabo un análisis de comparabilidad caso a caso, supone a priori otra quiebra del principio de plena competencia[217].

Algunos autores han señalado que el Pilar 1 es una manifestación del descontento existente con los principios tradicionales de la tributación de los grupos multinacionales[218], alejándose del principio de plena competencia[219]. Sin perjuicio de ello, otros autores convienen en afirmar que la afectación a los principios tradicionales es más bien limitada, ya que el resultado del Pilar 1 no abandona el principio de plena competencia, sino que lo hibrida con un sistema formular[220]. De

---

213 *Ibid.* págs. 7-8.

214 *Ibid.* págs. 9-10.

215 CALDERÓN CARRERO (2021b), pág. 15.

216 *Ibid*. pág. 14.

217 DYKES, I. F., y KEEGAN, L. (2021), pág. 124.

218 *Ibid*. pág. 136.

219 CHAND, V.; TURINA, A., y BALLIVET, L. (2020), págs. 597-598.

220 CALDERÓN CARRERO (2021b), pág. 37.

este modo, se puede compartir con Calderón Carrero que los resultados del enfoque de los dos pilares han de ser valorados como un sistema de transición a un nuevo modelo de sistema tributario internacional que se aleje del dualismo tradicional fuente-residencia[221].

Bibliografía

AEAT (2022a): *Informe anual de Recaudación Tributaria.* 2021. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria.shtml (último acceso: 15 de junio de 2022).

AEAT (2022b): *Informe mensual de Recaudación Tributaria*. Abril de 2022. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml (último acceso: 15 de junio de 2022).

BRAUNER, Y. (2010): "Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's Length Taxation", *University of Florida Legal Studies Research Paper No. 2010-19*.

BRAUNER, Y. (2014): "What the BEPS", *Florida Tax Review*, vol. 16, núm. 2.

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021a): "La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 456.

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021b): "Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 461-462.

CEBREIRO-GÓMEZ, A.; CLAVEY, C.; ESTEVÃO, M.; LEIGH-PEMBERTON, J., y STEWART, B. (2021): *Digital services tax: country practice and technical challenges*, World Bank, Washington.

CHAND, V.; TURINA, A., y BALLIVET, L. (2020): "Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A "2020 Compromise"?", *World Tax Journal*, vol. 12, núm. 3.

CICTAR (2021): *Taken for a Ride. Uber's Global Tax Dodging through Dutch Shell Companies*, Select Committee on Job Security Submission 93 – 1, Australian Senate.

COMISIÓN EUROPEA (2018): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*, 21 de marzo de 2018, COM/2018/0146 final.

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2019a): *Outcome of the Council Meeting. 3,678th Council Meeting. Economic and Financial Affairs*, 12 de marzo de 2019. 7368/19.

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2019b): *Conclusions of the Special Meeting of the European Council (17, 18, 19, 20 and 21 July 2020). ECO 10/20*, p. 8.

DEVERAUX, M., y SIMMLER, M. (2021): "Who will pay Amount A?", EconPôl Policy Brief, vol. 5, núm. 36.

DYKES, I. F., y KEEGAN, L. (2021): "The OECD Pillar 1 Blueprint: Why Amount B Matters", *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, núm. 3.

FUENST, C.; SPENGEL, C.; FINKE, K.; HECKEMEYER, J. H., y NUSSER, H. (2013): "Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform", *World Tax Journal*, vol. 5, núm. 3.

[221] CALDERÓN CARRERO (2021a), págs. 95-96.

FUSTER GÓMEZ, M. (2021): "¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional", *Quincena Fiscal*, núm. 5. Disponible en https://proview.thomsonreuters.com/ (último acceso: 15 de abril de 2022).

GOULDER, R (2021): "The Price of Tax Reform: Pillar 1 Reduced to The Back of a Napkin", *Forbes*, 6 de julio.

ISMER, R., y JESCHECK, C. (2018): "Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model", *Intertax*, vol. 46, núm. 6/7.

G-7 (2021): *G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Communiqué*, 5 de junio.

KLEINBARD, E. D. (2011): "Stateless Income", *Florida Tax Review*, vol. 11, núm. 9.

LOOMIS, S. C. (2012): "The double Irish sandwich: reforming overseas tax havens", *St. Mary's Law Journal*, vol. 43.

MACARRO OSUNA, J. M. (2020): "La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los Convenios de Doble Imposición a la luz del modelo OCDE", *Quincena Fiscal*, núm. 6. Disponible en https://proview.thomsonreuters.com/ (último acceso: 15 de abril de 2022).

MARTÍNEZ LAGUNA, F. D. (2021): "GloBe: ¿hacia un mínimo de tributación global?", en *Retos del derecho financiero y tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Tirant lo Blanch.

MOORE, E., y LEE, D. (2021): "Lex in-depth: does Uber deserve its $91bn valuation?", *Financial Times*, 17 de octubre.

O'KEEFE, B., y JONES, M. (2015), "How Uber plays the tax Shell game", *Fortune*, 22 de octubre.

OCDE (2017): *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, 2017

OCDE (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2019a): *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD.

OCDE (2019b): *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, OECD Publishing.

OCDE (2019c): Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

OCDE (2020a): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE (2020b): *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD.

OCDE (2022a): *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope. Public consultation document*, OECD.

OCDE (2022b): *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations. Public consultation document*, OECD.

OCDE (2022c): *Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing. Public consultation document*, OECD.

OCDE/G-20 (2013): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015a): *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015b): *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015c): *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015d): *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015e): *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015f): *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015g): *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015h): *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report,* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015i): *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015j): *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015k): *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015l): *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2015m): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

OCDE/G-20 (2021a): *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8 de octubre.

OECD/G-20 (2021b): *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 1 de julio.

OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE (2021a): *Section 301 Investigation Report on Spain's Digital Services Tax*, 13 de enero.

OFFICE OF THE UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE (2021b): *Notice of Action in the Section 301 Investigation of Spain's Digital Services Tax. Federal Register*, vol. 86, núm. 107, 7 de junio.

PARADA, L. (2018): "Hybrid Entity Mismatches and the International Trend of Matching Tax Outcomes: A Critical Approach", *Intertax*, vol. 46, núm. 12.

QUINTANA FERRER, E. (2019): "Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.

SPOELDER, E.-J., y LOO, J. (2020): "Netherlands - New Withholding Tax on Interest, Royalties and Dividends", *Finance and Capital Markets (Derivatives & Financial Instruments),* vol. 22, núm. 4.

TING, A. (2014): "iTax—Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue", *British Tax Review*, núm. 1.

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY (2021): The Made in America Tax Plan, Abril.

VON JÄHNICHEN, M. (2020): "La presencia económica significativa bajo el Pilar Uno. ¿Un nexo definitivo para asignar los derechos de tributación en la economía digital?", *Nueva fiscalidad*, núm. 4.

CAPÍTULO 2

LAS MEDIDAS DEL PILAR II DE LA OCDE Y LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE UNA TRIBUTACIÓN MÍNIMA GLOBAL*

LUZ RUIBAL PEREIRA
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

1. El origen de los trabajos en la OCDE sobre el Pilar II. 2. El Pilar II: el acuerdo multilateral de 8 de octubre y el documento de la OCDE de 14 de diciembre de 2021. 2.1. Naturaleza del Acuerdo Multilateral y plazo para su implementación. 2.2. Medidas que conforman el Pilar II y ámbito subjetivo de aplicación. 2.3. Las medidas de carácter interno: IIR y UTPR. 2.3.1. La regla de la inclusión de rentas (IIR). 2.3.2. La regla de pagos infragravados (UTPR). 2.3.3. El proceso para el cálculo del impuesto complementario. 2.3.4. Los distintos tipos de exclusiones de las reglas GloBE. 2.3.5. Las obligaciones formales. 2.4. La medida de carácter convencional: la cláusula de sujeción al impuesto (STTR). 3. La recepción de las reglas GLoBE en el ámbito de la Unión Europea. 3.1. La Propuesta de Directiva sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión. 3.2. Principales características de la Propuesta de Directiva frente a las reglas modelo de la OCDE. 3.3. Ámbito subjetivo de aplicación de la Propuesta de Directiva. 3.4. Cálculo del impuesto adicional en el marco de la Propuesta de Directiva. 3.5. Obligaciones formales y régimen sancionador. 4. Reflexión final. Bibliografía.

RESUMEN: La implantación de una tributación mínima global constituye el objeto del llamado Pilar II de la OCDE y pretende establecer la exigencia de un mínimo de imposición para los grandes grupos multinacionales y un freno a la competencia fiscal no querida por parte de los Estados a través de tipos impositivos bajos. La UE ha mostrado su apoyo a los trabajos de la OCDE y su interés en una rápida implementación a través de una Propuesta de Directiva que actualmente está pendiente de aprobación y que debe conseguir la unanimidad de todos los Estados miembros para su adopción.

PALABRAS CLAVES: Impuesto sobre Sociedades, impuesto mínimo global, OCDE, competencia fiscal desleal.

ABSTRACT: The implementation of a global minimum taxation is the object of the OECD's Pillar II. The aim is to establish a minimum taxation requirement for large multinational groups and a brake on unfair tax competition by States that use low tax rates. The EU has shown its support for the works of the OECD and has expressed its interest in a rapid implementation through a Proposal for a Directive. This proposal for a Directive is currently pending approval and must achieve unanimity of all Member States for its adoption.

KEY WORDS: Corporate tax, global minimum tax, OECD, harmful tax competititon.

* El trabajo tiene su origen en la ponencia impartida en el marco de la VII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario celebrada en Santiago de Compostela el día 12 de noviembre de 2021; ha sido cerrado a fecha 10 de marzo de 2022, y revisado en junio 2022, recogiendo los avances producidos hasta ese momento.

1. EL ORIGEN DE LOS TRABAJOS EN LA OCDE SOBRE EL PILAR II

La fiscalidad internacional de los últimos años ha venido determinada por la búsqueda de medidas eficaces de lucha contra dos frentes distintos. Por un lado, la constante erosión fiscal que sufrían los países fruto del traslado artificial de beneficios por parte de las empresas a jurisdicciones de nula o baja tributación y, por el otro, la competencia fiscal desarrollada por algunos Estados para atraer inversión en una auténtica carrera hacia el fondo (*race to the bottom*), fomentando en muchas ocasiones una auténtica competencia fiscal desleal. A ello se ha unido la necesidad, cada vez más acuciante, de establecer ciertas bases comunes en el campo de la fiscalidad internacional que permitan abordar un nuevo marco de relaciones económicas presididas por la globalización y la digitalización de la economía, que provocan además un agravamiento de los mencionados problemas.

Desde el año 1996 la lucha contra la evasión y el fraude fiscal se situó entre los objetivos de la OCDE y del G7 primero y G20 posteriormente, y se han ido adoptando medidas tendentes a lograr su desaparición o, cuando menos, su reducción. En este sentido, adquirieron especial importancia los avances producidos durante los años 2000 a 2007 en el campo de la transparencia y el intercambio de información, que se convirtieron en unas de las medidas más efectivas en este ámbito.

De igual forma, se han ido produciendo avances en el ámbito de la competencia fiscal lesiva. Así, en el año 1998 se publicó el informe de la OCDE *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* en el que fundamentalmente se buscaba eliminar prácticas fiscales que se consideraban lesivas y por otro lograr el compromiso del mayor número de países, tanto de la OCDE como países terceros, con los principios de transparencia e intercambio efectivo de información. Posteriormente se han realizado informes de progreso de los trabajos de la OCDE durante los años 2000, 2001, 2004, 2006, etc[1].

Un nuevo hito, que supuso cambios en la política fiscal de los Estados, se produjo con la crisis financiera del 2008, y llevó al G20 a asumir un nuevo compromiso: el de acabar con el secreto bancario y crear el Foro Mundial sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales.

Sin embargo, a pesar de todos los avances realizados en la búsqueda de un marco económico y fiscal global pretendidamente más "justo", en el año 2013 se sigue manteniendo la evasión y el fraude fiscal como una prioridad en los objetivos del G20 y surge así en el marco de la OCDE el proyecto BEPS, cuyos resultados se hacen visibles en el año 2015 con la aprobación del Plan BEPS 1.0[2], en el que se recoge un paquete de quince medidas destinadas a mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar la tributación basada en la sustancia económica y garantizar una mayor transparencia.

---

1 Pueden citarse, entre otros, los siguientes informes: OECD (2000), OECD (2001), OECD (2004), OECD (2006).

2 OECD (2013).

El paquete de medidas BEPS se comenzó a aplicar por los Estados y ha ido dando resultados más o menos exitosos según la medida propuesta. A pesar de ello, los resultados de la implantación de las medidas contenidas en el Plan BEPS se rebelaron insuficientes para lograr un adecuado funcionamiento de sistema de tributación internacional[3]. Dentro de este paquete quedaba encuadrada la acción 1 del Plan BEPS dedicada la digitalización de la economía y en ella se sitúa el punto de arranque para los nuevos trabajos que se llevaron a cabo en el seno de la OCDE y que enseguida pusieron de manifiesto la necesidad de buscar un acuerdo multilateral que fuese respaldado por un gran número de países si se quería garantizar unos resultados adecuados.

Con esta finalidad en el año 2016 se estableció el Marco Inclusivo de la OCDE y G20 sobre BEPS, que actualmente cuenta con 141 países, y que se constituyó con el objeto de permitir la participación de otros países, además de los miembros de la OCDE y del G20, en el desarrollo de los estándares comunes en cuestiones vinculadas a la erosión de bases y en el control del grado de implementación del Plan BEPS, lo que suponía también la incorporación al debate de países en vías de desarrollo. Pero a partir de este momento se ponía de manifiesto también la importancia que se le daba, en los nuevos trabajos a desarrollar, a la voluntad de poner límite a la competencia fiscal entre Estados basada en los tipos de gravamen. En el seno de este grupo se pasaron a desarrollar los trabajos que deberían ofrecer soluciones a los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Durante los años 2017 a 2020 se trabajó profusamente en un enfoque unificado basado en los dos Pilares (Pilar I y Pilar II) con el que se pretendía lograr los avances que no se habían conseguido con las acciones del Plan BEPS y que deberían conformarse como elementos transformadores de una fiscalidad del siglo XXI. El Pilar I abordaba la cuestión de una reasignación parcial de beneficios en las jurisdicciones de mercado para empresas altamente digitalizadas y el Pilar II se centraba en el establecimiento de un impuesto mínimo global que gravase a las multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de euros.

En el año 2019 se empezó a trabajar, entre otras cuestiones, en el diseño de las normas GloBE (*Global Anti-Base Erosion Rules*) y en el año 2020 el trabajo tuvo como resultado la publicación de los llamados "*Blueprints*" respecto de los dos Pilares. Estos documentos recogían ya los principales elementos configuradores de las medidas fiscales propuestas en cada uno de los Pilares.

Con unos trabajos avanzados desde el plano técnico, el año 2021 supone el regreso a primera línea de las negociaciones políticas que cristalizaron en el Acuerdo Multilateral de 1 de julio de 2021 en el que 130 jurisdicciones mostraban su compromiso con las medidas contenidas en los Pilares I y II[4]. Dicho acuerdo fue renovado y firmado el 8 de octubre de 2021 por 136 países[5], y actualmente son 137 los Estados y jurisdicciones[6] que se han comprometido a aplicar las medidas contenidas en los dos Pilares y que la OCDE acompañaba de un detallado Plan de Implementación.

---

3 SANZ GADEA, E. (2021), pág. 34.

4 Por otra parte, parece claro que el cambio en la administración de los EEUU favoreció la adopción del Acuerdo Multilateral.

5 Las características generales del acuerdo se publicaron por la OECD (2021a), (último acceso: 23 de noviembre de 2021)

6 Desde el 4 de noviembre de 2021.

En caso de prosperar ambas medidas, tal y como señala Sanz Gadea, estaremos ante "una importante modificación del sistema de tributación internacional sobre los beneficios [...] porque crea nuevos nexos de imposición a favor de las denominadas jurisdicciones fiscales de mercado y establece nuevas reglas de atribución de beneficios" y "porque establece una tributación adicional sobre la entidad matriz de un grupo nacional con el objetivo de garantizar una tributación mínima global o un derecho de retención sobre ciertos pagos generadores de ingresos infragravados"[7].

Las medidas en las que se concreta el Pilar II y que suponen el establecimiento de un impuesto mínimo global sobre determinadas multinacionales supondrá, en previsiones de la OCDE, no solo un aumento en la recaudación de los Estados entorno a los 150.000 millones de dólares de nuevos ingresos fiscales al año en todo el mundo, sino también un importante avance a la hora de crear un marco de mayor seguridad jurídica y estabilidad para el sistema fiscal internacional[8].

La tributación mínima global supone también un importante cambio en la política fiscal de los Estados que han firmado el acuerdo multilateral por dos razones. En primer lugar, porque incide de lleno en uno de los elementos, los tipos de gravamen, que se consideraban reservados a la soberanía fiscal de los Estados y que hasta ese momento habían sido una auténtica línea roja[9]. En segundo lugar, porque la fijación de un umbral mínimo de tributación supone poner freno no sólo a la competencia fiscal que se calificaba de perniciosa o desleal sino a todo tipo de competencia fiscal, tenga o no esa connotación. Ambas son cuestiones que, en todo caso, influyen de forma importante en el diseño de las políticas fiscales que deberán desarrollar los Estados si quieren seguir siendo competitivos fiscalmente en el mercado global.

En todo caso, y más allá de los beneficios que puedan derivarse de la adopción de un impuesto mínimo global, lo cierto es que posiblemente tampoco se consigan eliminar los dos objetivos que justifican la adopción de las medidas contenidas en los dos Pilares: la erosión de bases imponibles de los Estados y el freno a la competencia fiscal a la baja basada en tipos de gravamen como formas de atraer inversión. En ese sentido, los resultados pretendidos parecen diferir en función de si en el Estado de residencia de la multinacional rige un sistema de renta mundial o un sistema territorial o semi-territorial, siendo el primero de ellos el que se acomoda de mejor forma a los objetivos perseguidos por esa tributación mínima global[10].

---

7 SANZ GADEA, E. (2021), pág. 3.

8 Así se señala en el documento de la OECD (2021 a), pág. 5.

9 En el trabajo de la OECD (2006) se señalaba que las medidas a adoptar en el campo de la transparencia y el intercambio de información en ningún caso buscaban, por parte de la OCDE, imponer a ningún país, ni dentro ni fuera de la OCDE, la obligación de establecer un determinado impuesto, fijar cuál debe ser su tipo impositivo o cómo debe estructurarse su sistema fiscal; https://www.oecd.org/tax/harmful/37446434.pdf (último acceso 23 de noviembre de 2021).

10 DE VITO, A. (2021), https://www.ie.edu/insights/articles/the-global-bet-on-minimum-tax/, (último acceso: 19 de enero de 2022).

2. EL PILAR II: EL ACUERDO MULTILATERAL DE 8 DE OCTUBRE Y EL DOCUMENTO DE LA OCDE DE 14 DE DICIEMBRE DE 2021

2.1. Naturaleza del Acuerdo multilateral y plazo para su implementación

El Acuerdo Multilateral adoptado el 1 de julio de 2021 y renovado y ratificado el 8 de octubre de 2021 ha sido considerado por muchos como un acuerdo histórico en la medida en que estando actualmente aceptado por 137 jurisdicciones del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20 supone un importante grado de consenso político a nivel mundial acerca de los principios y parámetros que deben regir en el nuevo marco fiscal de una economía globalizada y digitalizada.

Este acuerdo se ha configurado, en lo que se refiere al Pilar II, como un enfoque común (*common approach)*, de tal forma que sus reglas no constituyen un estándar mínimo obligatorio, sino que se limitan a recoger un cierto consenso sobre los principales principios y fines perseguidos. El hecho de no estar ante un estándar mínimo obligatorio permite realizar dos afirmaciones de base. En primer lugar, significa que los Estados miembros y las jurisdicciones del Marco Inclusivo no están obligados a adoptar las medidas contempladas en dicho Pilar, pero sí deben aceptar las consecuencias derivadas de su aplicación por otros miembros del Marco Inclusivo[11]. En segundo lugar, y en el caso de aquellos miembros del Marco Inclusivo que decidan adoptar las reglas GloBE, dicho compromiso supone que deben aplicarlas de conformidad con lo acordado en el Pilar II, evitando la proliferación de medidas que difieran de unos Estados a otros y que, en consecuencia, pongan en peligro la consecución del objetivo global.

Pues bien, una vez alcanzado el Acuerdo político, la OCDE publica en octubre de 2021 el documento en el que adopta una solución basada en dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía (*Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*)[12], y en el que se recoge una serie de medidas fiscales a adoptar por los Estados, se establen los rasgos fundamentales que las definen y se señala la finalidad perseguida con ellas. Asimismo, se adopta un Plan detallado de implementación que ofrece la ruta a seguir para garantizar que las nuevas normas entren en vigor a nivel mundial en 2023 y 2024 en función de la regla de que se trate.

[11] Compromiso que se extiende no solo a las reglas GloBE sino también a los comentarios a éstas y al Paquete de implementación.

[12] OECD (2021 A), https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm (último acceso: 2 de marzo de 2022).

TARGET DEADLINES

Pillar One	Pillar Two
Early 2022 – Text of a Multilateral Convention (MLC) and Explanatory Statement to implement Amount A of Pillar One	**November 2021** – Model rules to define scope and mechanics for the GloBE rules
Early 2022 – Model rules for domestic legislation necessary for the implementation of Pillar One	**November 2021** – Model treaty provision to give effect to the subject to tax rule
Mid 2022 – High-level signing ceremony for the Multilateral Convention	**Mid 2022** – Multilateral Instrument (MLI) for implementation of the STTR in relevant bilateral treaties
End 2022 –Finalisation of work on Amount B for Pillar One	**End 2022** – Implementation framework to facilitate co-ordinated implementation of the GloBE rules
2023 – Implementation of the Two-Pillar Solution	

Fuente: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy OCTOBER 2021.

Pues bien, respecto de este Pilar II se establece en el Plan de ejecución que a finales del año 2021 debían estar elaboradas las normas modelo sobre las reglas de GloBE por parte de la OCDE. Estas reglas modelo contendrían el desarrollo de aquellas cuestiones que resultan básicas para el diseño de las normas internas de los países que den acogida a las medidas adoptadas y faciliten su implementación de manera ajustada a la propuesta: ámbito de aplicación y mecánica de las normas GloBE, fórmula de exclusión basada en la sustancia, etc.

Este detallado Plan de implementación parecía estar dando sus frutos y así el 14 de diciembre de 2021 la OCDE aprobó el documento con las reglas modelo GoBE (*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris, 2021)[13], publicándose el 20 de diciembre de ese mismo año. De forma más concreta, en el mencionado documento se señalaba la intención de que, al menos por lo que se refiere a la regla *Income Inclusion Rule* (IIR), estuviese operativa en las normativas internas de los Estados el 1 de enero de 2023, lo que obviamente exige un acelerado proceso de adaptación por parte de los ordenamientos jurídicos de los distintos Estados que dispondrían, para dar cumplimiento a estos plazos, de prácticamente un año.

De igual forma, se preveía para finales de 2021 la elaboración de un modelo de disposición convencional que diese forma a la cláusula de sujeción al impuesto (*Subject to Tax Rule* -STTR), con los correspondientes comentarios destinados a explicar la finalidad y funcionamiento de esta regla. Sin embargo, el 2021 se ha cerrado sin que se haya publicado el modelo de disposición que diese forma a la STTR y que deberá implementarse en el ámbito de los Convenios de doble imposición internacional. Todo parece indicar que será a lo largo del 2022 cuando se publique, si se quiere seguir con la hoja de ruta establecida.

[13] OECD (2021b), https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm (último acceso: 2 de marzo de 2022).

Finalmente, para mediados de 2022 se programaba la elaboración por parte del Marco Inclusivo de un instrumento multilateral que facilite la implementación de la STTR en los Tratados bilaterales que corresponda.

Por otra parte, se prevé asimismo que posiblemente a finales de 2022 se apruebe un Paquete de implementación que posibilite la aplicación coordinada de las normas de GloBE y que contenga una serie de previsiones de carácter procedimental que permitan el cumplimiento de las obligaciones tanto por parte de las empresas multinacionales como por parte de las autoridades fiscales de los Estados, así como de previsiones sobre puertos seguros (*safe harbours*) y sobre procesos de revisión, valorándose en su caso la oportunidad de la adopción de un convenio multilateral para garantizar la coordinación y la aplicación coherente de las normas de GloBE.

Ahora bien, los breves plazos señalados en el Plan de Implementación han provocado ya algunos retrasos en su seguimiento como acabamos de señalar con la STTR y, de igual forma, no se ha producido la aprobación de los comentarios a las reglas modelo GloBE hasta el 11 de marzo de 2022 y posterior publicación el 14 de marzo. En efecto, en esa fecha la OCDE hace públicos dos documentos: *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*[14] y *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*[15]; en el primero de ellos se incluyen los comentarios a las normas GloBE, destinados a ofrecer una interpretación de estas reglas común para todas las administraciones tributarias y contribuyentes y a aclarar muchos aspectos técnicos de las mismas y, el segundo contiene una serie de ejemplos cuya finalidad es meramente ilustrativa y que, tal y como se señala en la introducción del mismo, no forman parte de los Comentarios. Documentos que seguramente ofrecerán una importante ayuda a los Estados a la hora de implementar las normas GloBE.

Por otra parte, tampoco se dispone todavía de las normas relativas a los puertos seguros y las reglas de simplificación que se incluyen en el Paquete de implementación de las reglas GloBE y que, en consecuencia, puede que no estén disponibles hasta finales del 2022, lo que va a introducir ciertas dificultades, como señalaremos más adelante, en la labor de la UE a la hora de aprobar la Propuesta de Directiva en el ámbito de la UE.

Al retraso en los trabajos técnicos se une, al menos en el ámbito de la Unión Europea, las reticencias de algunos Estados firmantes del acuerdo multilateral del 2021 a la hora de proceder a una rápida implementación de las medidas. Ejemplo de ello son la oposición manifestada en los últimos meses, primero por Polonia y recientemente por Hungría a la aprobación de la Propuesta de Directiva de una tributación mínima global.

Pasamos a continuación a recoger las principales características de estas medidas, sin entrar en un examen en detalle de todo el documento de la OCDE, lo cual excede de la finalidad y objetivo de este trabajo.

---

14 OECD (2022a).

15 OECD (2022b).

2.2. Medidas que conforman el Pilar II y ámbito subjetivo de aplicación

La articulación de esta tributación global mínima contenida en el Pilar II se realiza a través de un conjunto de medidas que se proyectan en dos ámbitos normativos distintos. Por un lado, se situarían aquellas medidas que requieren de su implementación en el ámbito normativo interno de los distintos Estados y que se concretan en las llamadas reglas GloBE y, por el otro, la cláusula STTR (Subject to Tax Rule) cuyo carácter convencional requiere de su inserción en los CDIs.

A modo de anticipo de lo que se va a desarrollar en el epígrafe siguiente, podemos señalar que las medidas de carácter interno vienen conformadas, como acabamos de señalar, por las reglas GloBE que incluyen dos medidas:

(i) la *Income Inclusion Rule* (en adelante, IIR), regla de aplicación primaria que permite, generalmente al país de la matriz, gravar las rentas de sus filiales extranjeras que hayan tributado por debajo del 15 por 100 y

(ii) la *Undertaxes Payment Rule* (en adelante, UTPR) que funciona como subsidiaria de la anterior y que operará cuando la renta global de la multinacional no se grave con arreglo a la IIR.

En cuanto a la medida convencional, ésta se traduce en una cláusula de sujeción (*Subject to Tax Rule*-en adelante STTR) que permite al Estado de la fuente exigir un gravamen sobre determinados pagos entre empresas vinculadas (fundamentalmente intereses y cánones) cuando en el otro Estado se viesen sometidos a un gravamen por debajo de un tipo impositivo del 9 por 100.

Las reglas modelo GloBE están recogidas en el documento de la OCDE *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, aprobado el 14 de diciembre de 2021, y se estructura en diez capítulos en los cuáles se abordan aspectos como el alcance subjetivo de la medida, la regla IIR y UTPR, las reglas de cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto adicional, el cálculo de la base GloBE y de los impuestos cualificados, las reglas especiales para reestructuraciones empresariales, sociedades holding, reglas de carácter transitorio y definiciones. Lo previsto en este documento se ha visto completado con dos nuevos documentos publicados en marzo de 2022: los comentarios a las reglas GloBE[16] y los ejemplos ilustrativos de algunas de las cuestiones más relevantes[17] respecto de cada uno de los capítulos que conforman las reglas GloBE.

Por lo que se refiere al ámbito subjetivo de aplicación de las reglas GloBE se señala que las normas resultarán de aplicación a aquellos grupos multinacionales cuya cifra neta de negocios sea igual o superior a 750 millones de euros en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores (art. 1.1) calculada en sede de la matriz última del Grupo (UPE), lo que supone un alineamiento con lo establecido para la aplicación de los informes país por país de la acción 13 de

16 OECD (2022a).

17 OECD (2022b).

BEPS[18] y que debería ofrecer cierta facilidad a la hora de saber si las empresas cumplen o no este requisito cuantitativo.

El documento de la OCDE dedica el capítulo 1 (art. 1.1 a 1.5) a definir cuáles son las entidades que quedan sometidas a las reglas GloBE, qué se entiende a estos efectos por Grupo multinacional y por Grupo y cuáles son consideradas entidades integrantes del Grupo (*Constituent Entities*), qué entidad es la matriz última del Grupo (*Ultimate Parent Entity -UPE-)* y cuáles son las entidades excluidas.

Debe tenerse en cuenta que las reglas GloBE están pensadas para grupos de empresas que tengan presencia en distintas jurisdicciones fiscales, tomando en consideración que esa presencia en el extranjero puede ser a través de entidades allí radicadas o a través de establecimientos permanentes (EPs) de entidades del Grupo, siendo en este caso tratados los EPs como entidades independientes (salvo excepciones).

Desde el punto de vista subjetivo son entidades excluidas del ámbito de aplicación de las reglas GloBE las entidades gubernamentales, las organizaciones internacionales, las organizaciones sin ánimo de lucro y los fondos de pensiones. También están excluidos los fondos de inversión o los vehículos de inversión inmobiliaria siempre que sean la matriz última del grupo de empresas multinacionales (art. 1.5).

Por otra parte, el documento de la OCDE amplía el ámbito de entidades excluidas a determinadas entidades que sean propiedad de entidades excluidas y que posean activos o fondos de inversión y realicen únicamente actividades auxiliares, o bien cuando la mayoría de las rentas que obtengan sean rentas excluidas de la base imponible GloBE.

En todo caso, habrá que tener en cuenta que estas exclusiones pueden dar lugar a cierta planificación fiscal con la finalidad de evitar caer en el ámbito de las reglas GloBE o de la propuesta de Directiva, lo que sucedería, por ejemplo, constituyendo entidades de inversión o vehículos de inversión inmobiliaria como UPEs del grupo multinacional[19].

2.3. Las medidas de carácter interno: IIR y UTPR

2.3.1. *La regla de inclusión de rentas (IIR): Art. 2.1. a 2.3*

El documento elaborado en el seno del Marco Inclusivo de la OCDE considera necesaria la implantación de todas las medidas propuestas para la consecución de todos los objetivos perseguidos, pero lo cierto es que la *Income Inclusion Rule* (IIR) constituye el eje principal del sistema de tributación mínima global.

---

18 CALDERÓN CARRERO, J. M (2021), pág. 24; SANZ GADEA, E. (2021), pág. 5.

19 En opinión de la autora, la exclusión de estas entidades del ámbito de aplicación de las reglas GloBE y de la propuesta puede tener su fundamento en el hecho de que normalmente no suelen ser creadas como UPEs y suelen estar sometidas a regímenes de transparencia fiscal; DOURADO, A. P. (2022), pág. 5.

Las principales características de esta medida pueden resumirse en las siguientes:

- La regla IIR funciona como un impuesto complementario (top-up-tax) que se calcula a partir de una base GloBE y de un tipo impositivo efectivo por jurisdicciones (ETR).
- La constatación de un ETR inferior al 15 por 100 en una jurisdicción o país activa el cálculo del impuesto complementario.
- La renta considerada (*GloBE Tax Base*) se calcula a partir de los estados financieros consolidados del grupo elaborados en sede de la matriz conforme a estándares contables internacionales.
- El ETR es el resultado del cociente entre los impuestos cualificados ajustados y la base GloBE de la respectiva jurisdicción.
- El ETR sirve también como medida de la magnitud del impuesto complementario en la medida en que éste último será la diferencia entre el 15 por 100 y el ETR.
- La finalidad perseguida por la medida condiciona el establecimiento de determinadas exclusiones de rentas (*carve-outs*) por actividades con sustancia económica, y también la no aplicación de las reglas GloBE (De Minimis Exclusion) en aquellas jurisdicciones en las que los beneficios de la multinacional se sitúen por debajo de determinados umbrales.
- Las reglas serán aplicadas por las entidades matrices respecto de sus filiales no situadas en la misma jurisdicción que la matriz.

Como acabamos de señalar, la IRR se configura como un impuesto complementario o adicional (*top-up-tax*) que permite gravar en sede de la matriz las rentas obtenidas por sus filiales situadas en aquellas jurisdicciones en las que el tipo de gravamen efectivo (ETR) esté por debajo del 15 por 100. Ahora bien, señala Sanz Gadea que si bien la tributación del grupo multinacional será cuando menos del 15 por 100 esto no impide que resulte posible "que ciertas entidades del grupo multinacional tributen efectivamente por debajo del 15%, en cuanto que sean residentes en jurisdicciones fiscales cuyo tipo efectivo de gravamen sea igual o superior al 15%"[20].

De acuerdo con lo señalado en el documento de la OCDE de diciembre de 2021, este impuesto complementario será liquidado y pagado, por regla general, por la matriz última del grupo (UPE) en sede de la matriz (art. 2.1.1). Sin embargo, en aras de garantizar en la mayor medida posible el objetivo de la tributación mínima, el documento contempla también la posibilidad de que la IIR se aplique por entidades distintas a la UPE (art. 2.1.2.) cuando esta última esté situada en una jurisdicción que no aplica la IIR, o por una matriz intermedia (IPE) respecto de las filiales que ésta posee o por una entidad cuando está participada (POPE). Y, si aun así no se logra una tributación mínima del grupo multinacional del 15 por 100, cabrá acudir a la utilización de la UTPR, a la que nos referiremos más adelante, como regla complementaria aplicable en los países en los que operen filiales de la multinacional.

[20] SANZ GADEA, E. (2022), pág. 6.

La combinación de ambas medidas tiene como objetivo garantizar esa mínima tributación en aquellos países que hayan implantado las reglas GloBE, incluso aunque la multinacional opere en jurisdicciones que no apliquen estas reglas.

Al margen de los beneficios que se puedan derivar de este modelo para unos Estados u otros, la preferencia por la IIR, en la medida en que supone llevar la tributación al Estado de la entidad matriz, refleja el punto de vista de los Estados fuertes de la OCDE que siguen dando prioridad al gravamen en residencia frente al gravamen en la fuente[21].

2.3.2. *La regla de pagos infragravados (UTPR): Art. 2.4. a 2.6*

La Undertaxed Payment Rule (UTPR) es la segunda de las llamadas reglas GloBE y se configura como subsidiaria de la IIR; es decir, podrá aplicarse en casos como, por ejemplo, cuando el Estado de la matriz no aplique la IIR, tenga una regla de IIR pero que no resulte admisible de conformidad con las reglas modelo de la OCDE o la matriz esté situada en un país de baja tributación.

Conforme a la UTPR el Estado en el que estén localizadas las filiales o entidades integrantes de un grupo multinacional podrá denegar una deducción (o exigirles un ajuste equivalente con arreglo a su legislación nacional) por un importe igual al que le correspondería como impuesto adicional para ese ejercicio fiscal y esa jurisdicción. El impuesto adicional a pagar por la entidad se asignará a los distintos Estados en los que la entidad tenga presencia y que tengan prevista la aplicación de esta regla UTPR y se hará en función de dos criterios: el número de empleados y el valor neto de los activos tangibles, de acuerdo con lo previsto en el art. 2.6.1:

$$50\% \times \frac{Number\ of\ Employees\ in\ the\ jurisdiction}{Number\ of\ Employees\ in\ all\ UTPR\ jurisdictions} + 50\% \times \frac{Total\ value\ of\ Tangible\ Assets\ in\ the\ jurisdiction}{Total\ value\ of\ Tangible\ Assets\ in\ all\ UTPR\ jurisdictions}$$

Fuente: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2021.

Dicho ajuste debería, en la medida de lo posible, aplicarse en el mismo ejercicio fiscal, pero si no puede realizarse hasta el total del importe que resulte de aplicar la UTPR, podrá trasladarse a los ejercicios siguientes aplicando las mismas reglas. En todo caso, en el documento de la OCDE se señala que la UTPR no se aplicará a una filial o entidad del grupo que sea una entidad de inversión.

Las previsiones para la entrada en vigor de esta regla se sitúan un año después de que se encuentre operativa la regla de la IIR. Teniendo en cuenta que el documento de la OCDE prevé que la IIR esté en vigor el 1 de enero de 2023, la regla UTPR lo haría en el 2024.

---

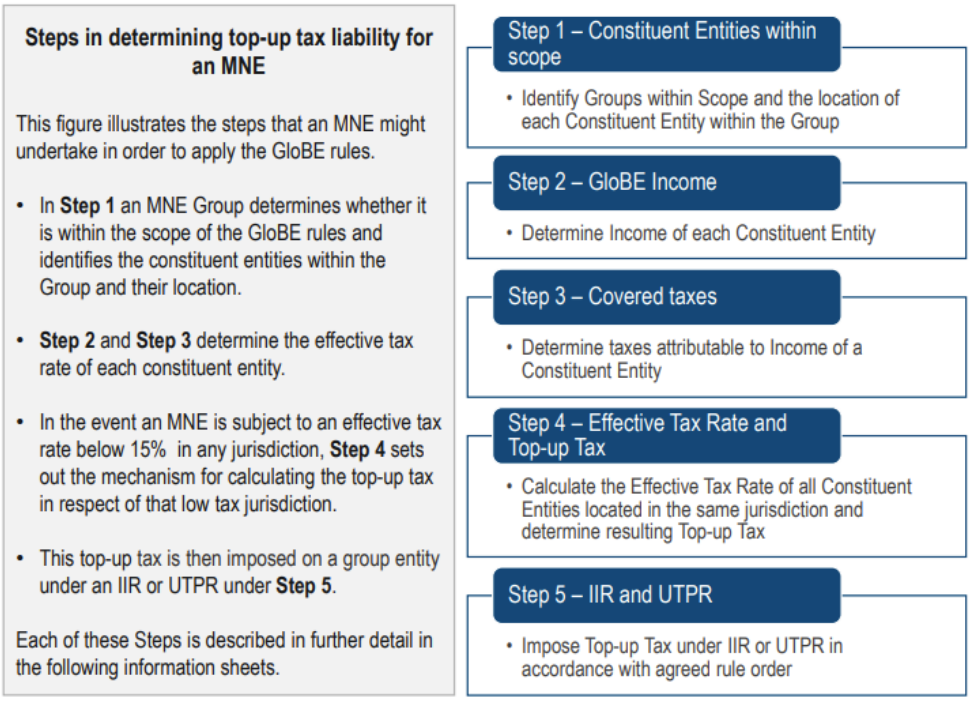
21 En este sentido señala CALDERÓN CARRERO, J. M (2021), pág. 35, que el Acuerdo Multilateral favorece a los grandes países OCDE-UE en detrimento de países en desarrollo o emergentes, como sucede con los países que forman parte del ATAF (African tax Administration Forum) y que en un comunicado (*130 IF countries and jurisdictions join a new two-pillat plan to reform international taxation rules. What does this mean for Africa?)* han mostrado su preferencia por alterar las reglas del Pilar II dando prioridad a las que favorecen a los países de la fuente.

Se prevé asimismo una exclusión temporal para aquellas entidades que están iniciando su fase de internacionalización, de tal forma que no resultará de aplicación la regla del UTPR durante los cinco años de inicio de la actividad internacional cuando la entidad opere en un máximo de seis jurisdicciones y tenga un máximo de 50 millones de euros en activos tangibles en el extranjero (art. 9.3).

2.3.3. *El proceso para el cálculo del impuesto complementario: Arts. 3.1 a 5.6*

El Marco Inclusivo era consciente de que el éxito de las reglas GloBE estaba supeditado al consenso sobre la estructura básica a la hora de su diseño, lo que supone una cierta armonización o unificación de las reglas que faciliten su aplicación de forma coordinada. Por ello, para el cálculo del tipo impositivo efectivo en una jurisdicción se parte de una serie de magnitudes o conceptos que se entienden deben ser comunes en todos los Estados a la hora de llevar a sus normas internas las reglas GloBE y que, por lo tanto, se definen en el documento de diciembre de 2021 de la OCDE (base imponible, impuestos cualificados o afectados ajustados) y que se vienen perfilando desde el *Blueprint* del año 2020[22].

De forma muy simplificada, los principales pasos para calcular el impuesto complementario serían los siguientes:



Fuente: Overview of the Key Operating Provisions of the GloBE Rules, OCDE, 2021.

De conformidad con lo señalado por la OCDE, cada uno de los escalones recoge los pasos que se deben seguir para llegar al cálculo definitivo del impuesto complementario al que deben hacer

22 OECD (2020), https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en.(último acceso: 16 de diciembre de 2021).

frente aquellas multinacionales que resulten obligadas a ello. Simplificando los pasos podemos establecer los siguientes apartados:

Paso 1: Determinación de las entidades del grupo sujetas a las reglas GloBE: Arts. 1.1 a 1.5 y 10.3

En primer lugar, y como ya hemos señalado anteriormente, la empresa multinacional debe analizar si cumple los requisitos para entrar en el ámbito de aplicación de las reglas GloBE y, en su caso, identificar qué entidades conforman el Grupo multinacional y determinar la jurisdicción en la que se hayan localizadas cada una de ellas.

Así, entrarían en el ámbito de aplicación aquellas multinacionales cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o supere los 750 millones de euros. Para ello deberán tenerse en cuenta dos de los cuatro ejercicios anteriores a aquel que se está examinando. Si se cumple, la empresa multinacional entrará en el ámbito de aplicación de GloBE y deberá determinarse cuáles son las empresas del grupo que se ven sometidas a las reglas GloBE. En este sentido se señala que son entidades del grupo o filiales (*Constituent Entities*) todas las que forman parte del grupo, así como los establecimientos permanentes que, a estos efectos, serán tratados como entidades independientes de la principal. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que puede haber entidades que, de acuerdo con lo previsto en el documento de la OCDE, estén excluidas y, por lo tanto, no sometidas a las reglas GloBE.

Ahora bien, por las peculiaridades que presentan, en el documento se reconoce que deben tratarse de forma separada los supuestos de fusiones y escisiones y las estructuras holding a la hora de calcular los ingresos consolidados, previendo para estos casos reglas especiales en el capítulo 6 (*Corporate Restructurings and Holdings Structures*).

Por lo que se refiere a la localización de las entidades del Grupo, el art. 10.3 recoge una serie de criterios para su determinación diferenciando en función del tipo de entidad (no transparente, transparente, EP, etc). Así, se parte de una regla general que vincula la localización de una entidad con el territorio en el que tiene su residencia fiscal, siempre y cuando ésta última se determine conforme a criterios como dirección efectiva, lugar de creación o similares. De no ser así, se va a considerar que la entidad está localizada en la jurisdicción en la que fue creada. Si la entidad que forma parte del grupo es un EP, este se entenderá localizado, por regla general, en el territorio en el que el EP es considerado como tal y está sometido a gravamen.

Finalmente, en el mencionado artículo se prevén una serie de reglas para solucionar los problemas de doble localización de una entidad a efectos de GloBE (art. 10.3.4) diferenciando entre aquellos casos en los que exista un CDI entre las jurisdicciones implicadas y aquellos otros en los que no. En caso de que exista un CDI, se realiza una remisión a las normas previstas en éste para la determinación de la residencia fiscal a efectos del Convenio.

Paso 2: Cálculo del tipo impositivo efectivo por jurisdicción

En segundo lugar, una vez identificadas y localizadas las entidades deberá procederse al cálculo del tipo impositivo efectivo al que está sometido cada una de las entidades del grupo que caigan

en el ámbito de aplicación de las normas GloBE, teniendo en cuenta que este tipo impositivo se calcula por jurisdicciones; es decir, será el mismo para todas las entidades que se encuentren en una determinada jurisdicción.

Para ello deberán realizarse previamente dos operaciones:

- procederse al cálculo de la base GloBE y,
- establecer cuáles son los impuestos cualificados, es decir, aquellos atribuibles a los ingresos generados por una entidad del grupo en una determinada jurisdicción.

a) Base GloBE (GloBE Income or Loss): Arts. 3.1 a 3.5

Para la determinación de la base GloBE se parte de unos ingresos financieros consolidados netos y posteriormente se ajusta por determinados conceptos. Así, inicialmente se calculan los ingresos GloBE de una entidad del Grupo a partir del resultado neto que resulta de los Estados Financieros Consolidados de la UPE[23].

Una vez calculado el resultado neto, se procede a practicar, en su caso, determinados ajustes que se consideran necesarios por razones técnicas o de política económica y que se centran en la exclusión de determinados supuestos de dividendos, ganancias o pérdidas patrimoniales, gastos o compensaciones. Asimismo, se prevén reglas especiales para los ingresos derivados por transporte marítimo o en el caso de empresas de servicios financieros.

b) Impuestos cualificados, comprendidos o cubiertos (covered taxes): Arts. 4.1 a 4.6

El siguiente paso viene conformado por el cálculo de los impuestos cualificados, comprendidos, cubiertos o afectados (según las distintas denominaciones que se les ha dado), es decir, por aquellos impuestos vinculados a los beneficios empresariales[24], pagados por la filial o entidad del Grupo en la jurisdicción en la que esté localizada para ese periodo impositivo con, en su caso, los correspondientes ajustes por diferencias temporales o por pérdidas de años anteriores a efectos de GloBE.

Habrá que tener en cuenta, cuando resulte procedente, los supuestos en los que haya que asignar los impuestos cualificados a otras entidades constitutivas por tratarse, por ejemplo, de retenciones en la fuente, impuestos sobre rentas sometidas a transparencia fiscal internacional (CFC) o impuestos atribuibles a un EP, a una entidad transparente o a una entidad híbrida[25].

---

23 En este sentido, SANZ GADEA, E. (2021), pág. 8, pone de manifiesto que la opción de configurar la base GloBE a partir de lo previsto en las normas de contabilidad generalmente aceptadas es acertada en la medida en que las diferencias que pueda haber no serán significativas.

24 Serían impuestos cualificados o afectados aquellos que recaen sobre la renta, como, por ejemplo, los *withholding taxes*, el impuesto sobre el tonelaje o los impuestos sobre los beneficios retenidos o sobre los fondos propios quedando excluidos, entre otros, los impuestos sobre el consumo o las ventas, impuestos especiales, impuestos sobre el tráfico patrimonial o impuestos sobre la propiedad de determinados bienes; SANZ GADEA, E. (2021), pág. 7.

25 Al respecto, señala SANZ GADEA, E. (2022), pág. 9, si bien respecto de la propuesta de Directiva, pero que recoge lo previsto en las reglas GloBE de la OCDE, que en supuestos de "impuestos que recaen sobre la renta derivada del

Finalmente, este paso se completa con la previsión de reglas especiales aplicables cuando se produzcan modificaciones en la obligación tributaria de un año anterior.

Por otra parte, los ajustes en casos de pérdidas o ajustes temporales es una de las claves más importantes en la configuración del sistema del impuesto mínimo global a la vez que el más complicado a la hora de alcanzar un acuerdo entre los Estados[26].

Paso 3: Determinación del porcentaje que conforma el gravamen adicional: Arts. 5.1 a 5.6

El resultado del cociente entre los impuestos cualificados aplicables en una jurisdicción y los ingresos GloBE para esa misma jurisdicción es el tipo impositivo efectivo (ETR); es decir, el ETR se calcula por jurisdicción, debiendo tenerse en cuenta todas las entidades del grupo incluidas que se hallen localizadas en esa jurisdicción[27].

Tal y como señala Sanz Gadea "el tipo efectivo de gravamen es el elemento esencial de la estructura IIR" ya que "cuando cae por debajo de tipo mínimo acordado surge la obligación, a cargo de la entidad matriz última, de pagar la deuda tributaria y, por ende, el derecho de imposición a favor de la jurisdicción fiscal en la que tiene establecida su residencia dicha entidad matriz"[28].

El siguiente paso se producirá cuando el resultado del cálculo del ETR es inferior al 15 por 100. En este caso, habrá que proceder al cálculo del impuesto adicional o complementario correspondiente a las entidades localizadas en la jurisdicción en la que resulte una imposición más baja a este porcentaje. Pues bien, el impuesto adicional se calcula restando el ETR del tipo mínimo del 15 por 100 fijado. Por ejemplo, si en una jurisdicción el ETR es de un 8 por 100, el impuesto adicional será igual al 7 por 100 (15-8).

A partir de aquí, el porcentaje del impuesto adicional debe multiplicarse por el exceso de beneficio para cada entidad del Grupo en esa jurisdicción, teniendo en cuenta que el exceso de beneficio es la diferencia entre la base GloBE menos las pérdidas de ejercicios anteriores de entidades del Grupo localizadas en la misma jurisdicción y en la parte proporcional de las exclusiones de rentas basadas en la sustancia.

Las exclusiones basadas en la sustancia supondrán un 5 por 100 del valor contable corregido de los activos tangibles y un 5 por 100 de los salarios (si bien se prevé un periodo transitorio de 10 años durante los cuales los porcentajes a aplicar serán mayores).

---

dividendo distribuido por una entidad filial (art. 23.5º), sobre la renta imputada en régimen de transparencia fiscal interna (art. 23.2º) e internacional (art. 23.3º), sobre la renta obtenida a través de establecimiento permanente (art. 23.1º) y, en fin, sobre la renta de una entidad híbrida, esto es, que tiene la consideración de transparente en la jurisdicción fiscal donde resida la entidad que la controla (art. 23.4º)", los impuestos son pagados por la entidad controladora y, sin embargo, van a ser tenidos en cuenta en sede de la entidad controlada.

26 HERZFELD, M. (2021), https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/carrybacks-and-carryforwards/comparing-minimum-taxes-problem-losses/2021/09/13/783bn (último acceso: 14 de enero de 2022).

27 Tal y como señalan entre otros, CALDERÓN CARRERO, J. M.; REYERO, R., y PALACÍN, R. (2021), pág. 11, se ha optado por un "jurisdictional blending" y no por un "global blending" como el actual GILTI de EEUU.

28 SANZ GADEA, E. (2021), pág. 7.

Debe tenerse en cuenta que se acude a dos tipos de elementos de referencia distintos para el cálculo de la imposición adicional: en algunas cuestiones el elemento que se toma en consideración es cada una de las entidades del Grupo localizadas en una jurisdicción y, en otras, es la jurisdicción, lo que supone incluir a todas las entidades del Grupo localizadas en ella.

Y ya, como última operación, se procede a restar del impuesto adicional calculado cualquier impuesto mínimo adicional nacional que pudiese haberse establecido en la jurisdicción (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*).

Paso 4: Aplicación de la regla GloBE que corresponda: IIR o UTPR, Arts. 2.1 a 2.6

Una vez realizados todos los pasos para el cálculo del impuesto adicional (*Top-up Tax*) restaría únicamente, como hemos analizado anteriormente, por realizar la operación de atribución de esa obligación de pago del impuesto complementario a una entidad del Grupo, con carácter preferente a la UPE, en el Estado en el que se halle localizada a través de la regla de la IIR y, si esta regla no se aplicase en ningún nivel, o no se lograse con ella alcanzar el objetivo de pago del impuesto mínimo global, procedería el pago del impuesto adicional a través de la UTPR.

En efecto, en el documento de la OCDE de diciembre de 2021 se establece que la UPE será la principal responsable de hacer frente al impuesto adicional correspondiente a las entidades que formen parte del grupo y que hubiesen tributado por debajo del mínimo global del 15 por 100. A partir de esta regla general se prevé la posibilidad, con un llamado enfoque descendente, de atribución de esta obligación tributaria a la siguiente entidad matriz intermedia (IPE) que esté sujeta a la IIR; situación que se producirá cuando la UPE no esté obligada a aplicar la IIR. Si se trata de una entidad matriz parcialmente participada (POPE), en la que más del 20 por 100 de las participaciones está en manos de personas ajenas al grupo, el impuesto adicional se aplica en sede de esta matriz si está sujeta a la IIR.

A la hora de proceder a la atribución del impuesto adicional se tiene en cuenta la llamada cuota asignable que se corresponderá con la parte de los beneficios de la entidad del Grupo sometida a una baja imposición que sea atribuible a la entidad matriz sobre la base de las normas contables.

Por otra parte, para el supuesto de que existiesen varias entidades matrices sujetas al impuesto adicional por aplicación de la IIR respecto de una misma entidad del Grupo situada en una jurisdicción de baja tributación, la regla prevista opta ahora por una suerte de enfoque ascendente (mecanismo de compensación) de forma tal que la matriz que esté situada más arriba en la cadena de propiedad del grupo reducirá el impuesto adicional que le corresponde en el importe que soporte bien una entidad matriz intermedia sujeta a la IIR y que esté situada en la cadena en un nivel inferior o bien una entidad matriz que se encuentre parcialmente participada[29].

[29] En el documento de ejemplos OECD (2022b) se recogen distintos cuadros ilustrativos de cómo operaría tanto en el mecanismo del *Top-up Tax* como el *Offset Mechanism* diferenciando entre situaciones en las que la regla IIR opera en sede de la UPE, la IPE o la POPE; ejemplos correspondientes a los arts. 2.1.3 a 2.3.2.

Finalmente, como hemos señalado, el documento elaborado por la OCDE contempla un mecanismo de apoyo a la IIR que funciona en aquellos supuestos en los cuales existan rentas poco gravadas de una UPE que no está sometida a la IIR. En estos casos podrá acudirse a la UTPR y que aplicarían aquellas jurisdicciones en las que operan las entidades que forman parte del Grupo y que tengan establecida esta regla. A cada jurisdicción en la que operen estas entidades se les atribuirá un porcentaje del impuesto adicional que le corresponda por aplicación de esta regla UTPR y que se hará efectivo a través de la denegación de una deducción o de cualquier gasto deducible o bien a través de la aplicación de un ajuste equivalente de acuerdo con lo previsto en la normativa interna de esa jurisdicción[30]. Ahora bien, no cabrá la aplicación de la regla UTPR cuando la empresa multinacional está en su fase inicial de expansión en el extranjero.

2.3.4. *Los distintos tipos de exclusiones de las reglas GloBE*

A lo largo del documento elaborado por la OCDE en el que se recogen las reglas GloBE podemos encontrarnos con supuestos en los que se excluye la aplicación de estas reglas por razones diversas. Entre las más destacables podemos citar las siguientes:

a) Exclusión de minimis -de minimis exclusión (art. 5.5.): esta exclusión tiene como finalidad dejar fuera del ámbito de las reglas GloBE a aquellas filiales o entidades del Grupo situadas en jurisdicciones en las que los ingresos y los beneficios obtenidos quedan por debajo de determinados umbrales, incluso en aquellos casos en los que el tipo impositivo efectivo de esa jurisdicción sea inferior al 15 por 100. Los umbrales previstos son de un millón de euros de base GloBE (*Average GloBE Income or Loss*) y diez millones de euros de ingresos (*Average GloBE Revenue*) como media, debiendo calcularse esta media teniendo en cuenta el ejercicio fiscal actual y los dos anteriores, siempre y cuando éstos no hubiesen sido excluidos del cálculo. Se trata de una elección que debe ejercerse anualmente.

b) Exclusión temporal por inicio de la fase de internacionalización de la actividad (art. 9.3): aplicable a aquellos grupos multinacionales que inician su actividad internacional. Estos grupos quedan excluidos de la regla UTPR durante un periodo de 5 años siempre y cuando se cumplan determinados requisitos: que el grupo no opere en más de 6 jurisdicciones y el valor neto de los activos tangibles en el extranjero no supere los 50 millones de euros. De esta forma se pretende no frenar la expansión internacional de las empresas.

c) Exclusión de rentas basada en la sustancia -substance carve-out- (art. 5.3 y art. 9.2.): la exclusión de las rentas con sustancia económica supone una reducción de los beneficios sometidos a las reglas GloBE que pretende dejar fuera a aquellas rentas vinculadas a un efectivo desarrollo de una actividad económica con sustancia en una jurisdicción. Para ello se opta por excluir una cantidad de ingresos que se corresponda con el 5 por 100 del valor de los activos tangibles y el 5 por 100 de la nómina (costes de personal). Ahora bien, se prevé un periodo transitorio a la hora de aplicar esta exclusión de tal forma que en los primeros años se parte de porcentajes superiores. Así, inicialmente se parte del 8 por 100 del valor contable de los activos

[30] Ejemplos correspondientes a los arts. 2.4.1 a 2.6.4, OECD (2022b).

materiales y del 10 por 100 para el caso de los salarios y estos porcentajes van disminuyendo a lo largo de los años del periodo transitorio de acuerdo con los siguientes porcentajes: en los primeros cinco años, el porcentaje disminuye anualmente en un 0,2 por 100 para activos tangibles y para los salarios. En los segundos cinco años, el porcentaje pasa a disminuir anualmente un 0,4 por 100 para activos tangibles y un 0,8 por 100 para los salarios.

Tabla aplicable a los salarios:

Fiscal Year Beginning In	Article 5.3.3 Rate
2023	10%
2024	9.8%
2025	9.6%
2026	9.4%
2027	9.2%
2028	9.0%
2029	8.2%
2030	7.4%
2031	6.6%
2032	5.8%

Tabla aplicable a los activos tangibles:

Fiscal Year Beginning In	Article 5.3.4 Rate
2023	8.0%
2024	7.8%
2025	7.6%
2026	7.4%
2027	7.2%
2028	7.0%
2029	6.6%
2030	6.2%
2031	5.8%
2032	5.4%

Fuente: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2021.

Habida cuenta de la finalidad de las reglas GloBE, destinadas especialmente al seguimiento de la presión fiscal que recae sobre los intangibles, de más fácil deslocalización, esta regla prevé la exclusión de determinadas cantidades vinculadas a los conceptos de tangibles (por ejemplo, edificios) o nóminas (personas) que se consideran requieren de mayor dificultad a la hora de buscar su deslocalización.

d) Exclusión de los ingresos provenientes del transporte marítimo internacional (art. 3.3.): en este caso de trata de la exclusión de determinado tipo de rentas, las procedentes de transporte marítimo internacional, a la hora de calcular los ingresos o pérdidas que se tienen en cuenta en la renta GloBE y que suelen estar sometidas a regímenes especiales.

2.3.5. *Las obligaciones formales: Art. 8*

Las reglas GloBE suponen, además de la obligación sustantiva del pago del impuesto mínimo, el cumplimiento de una serie de obligaciones formales por parte de las entidades que caen bajo su ámbito de aplicación. En el documento GloBE de la OCDE se dedica el capítulo 8 bajo el título *Administration* (arts. 8.1 a 8.3) a estas cuestiones.

En él ya se recoge expresamente la obligación de las entidades de realizar una declaración informativa GloBE que deberá incluir aspectos como, por ejemplo, las entidades que forman parte del grupo y su estructura societaria, así como toda aquella información que sea necesaria para el cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto adicional.

La declaración deberá presentarse dentro del plazo de 15 meses a contar desde el último día del cierre contable. Dicho plazo será de 18 meses en el caso de tratarse de la primera declaración del Grupo multinacional.

Con carácter general, será la entidad matriz última (UPE) la que presentará la declaración en el país en que esté localizada. A partir de ahí, serán las autoridades fiscales las que intercambiarán la información contenida en la declaración con los otros Estados en las que estén localizadas las entidades del Grupo y con los que exista acuerdo de intercambio de información.

Por otra parte, las entidades del Grupo, distintas a la que presenta la declaración, deberán comunicar a sus respectivas autoridades fiscales cuál es la entidad del Grupo que presenta la declaración y en qué país se halla.

Asimismo, el marco para la aplicación coordinada de GloBE podrá contener también *safe harbours* que faciliten el cumplimiento de las obligaciones derivadas de GloBE.

Más allá de lo previsto en este capítulo 8, y de conformidad con lo establecido en el Plan de implementación, el Marco Inclusivo se ha comprometido a publicar a finales del 2022 un documento detallado en el que se recojan una serie de reglas de carácter administrativo, en especial las que recojan la obligación de presentar declaraciones informativas que ayuden a la implementación coordinada de las reglas GloBE. En este sentido, está previsto para marzo de 2022 una consulta pública sobre las obligaciones formales de presentación de declaraciones por parte de los Grupos multinacionales, los puertos seguros y las formas simplificación de dichas obligaciones.

2.4. La medida de carácter convencional: la cláusula de sujeción al impuesto (STTR)

Como hemos mencionado con anterioridad, el Pilar II contempla también una medida de carácter convencional, la *Subject to Tax Rule* (STTR) que, por lo tanto, requiere de su incorporación a los CDIs para su efectiva implantación. Esa es la razón por la que no está contemplada en el documento de la OCDE de diciembre de 2021 que se limita a las reglas GloBE.

En el ámbito del Marco inclusivo se ha considerado que la STTR puede favorecer especialmente a los países en vías de desarrollo que de esta manera podrían proteger sus bases imponibles, especialmente los pagos realizados entre partes vinculadas y relativos a determinadas rentas (intereses, cánones), evitando su traslado a otras jurisdicciones en virtud de la aplicación de un CDI. En este sentido, se requiere a aquellos países que tengan tipos impositivos inferiores al porcentaje previsto en el documento a que implementen la STTR en sus CDIs con países en vías de desarrollo cuando se les requiera para ello.

La STTR es, por lo tanto, una medida pensada para que se aplique por los Estados de la fuente y cuya finalidad es evitar el traslado de beneficios fuera de su jurisdicción cuando se trate de determinadas rentas, como son los intereses y cánones, fácilmente deslocalizables. También se incluirían otras remuneraciones como, por ejemplo, franquicias, primas de seguro o derechos de uso sobre activos mobiliarios[31].

[31] SANZ GADEA, E. (2021), pág. 13.

En concreto, la cláusula permite al Estado de la fuente exigir un gravamen para determinados pagos entre empresas vinculadas cuando estos se vean sometidos a un gravamen por debajo del 9 por 100 y que, en este caso, se establece tomando como referencia el tipo nominal de gravamen ajustado. El gravamen, que correspondería al Estado de la fuente, sería el resultado de calcular la diferencia entre el 9 por 100 y el tipo impositivo al que se vean sometidas esas rentas en la jurisdicción fiscal de la entidad que los percibe y se aplicaría sobre el importe del pago realizado.

La STTR se aplicaría a situaciones transfronterizas, es decir, cuando el pago se hace entre empresas vinculadas radicadas en distintas jurisdicciones. Esta aplicación asimétrica de la norma, que no se aplicaría en el caso de pagos entre empresas vinculadas situadas en el mismo Estado podría crear, en opinión de Pinto Nogueira y Turina, un tratamiento fiscal diferente ante situaciones comparables, provocando una peor situación fiscal a las empresas multinacionales frente a las que realizan pagos a sus entidades vinculadas nacionales, y provocar, en definitiva, una situación discriminatoria[32].

A pesar de que en el Plan de implementación del Pilar II se preveía para noviembre de 2021 un modelo de cláusula STTR, el marco inclusivo está trabajando todavía en ello, así como en el instrumento multilateral para su implementación, lo que se pretendía estuviese listo en los primeros meses del año 2022 (febrero-marzo), procediéndose a continuación a realizar una consulta pública sobre cuestiones relacionadas con esta regla y sobre su incardinación en los CDIs; cuestión esta última no exenta de problemas por cuanto será necesario perfilar muy bien la medida para evitar riesgos de sobre imposición[33].

3. LA RECEPCIÓN DE LAS REGLAS GLOBE EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

3.1. La propuesta de Directiva sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión

La Unión Europea ha mostrado desde el primer momento su apoyo a los trabajos realizados en el seno del Marco inclusivo de la OCDE tal y como se recoge, por ejemplo, en la Comunicación de la Comisión sobre la fiscalidad de las empresas en el siglo XXI de 18 de mayo de 2021[34] y ha venido trabajando de forma paralela hasta el punto de que, alcanzado el acuerdo en julio de 2021, ésta se comprometió a una rápida implementación de las medidas del Pilar II en el ámbito de la Unión Europea y a hacerlo de forma tal que se garantizase una aplicación coherente y consistente de las

32 PINTO NOGUERIA, J. F., y TURINA, A. (2021), págs. 10 y 11.

33 En opinión de SANZ GADEA, E. (2021), pág. 15, el hecho de que la regla STTR no contemple previsión alguna sobre los gastos a efectos de determinar la base imponible supone crear un derecho de imposición sobre el ingreso, lo que añade un riesgo más de doble imposición que se suma a los ya existentes respecto de las retenciones que se establecen de forma unilateral o se contemplan en un CDI sin tener en cuenta los gastos.

34 Con relación al Pilar II se señala en la Comunicación UE (2021 a) que "los anuncios recientes por parte de la administración estadounidense de su intención de reformar el impuesto sobre sociedades nacional constituyen un hito ambicioso y un importante avance de cara a un acuerdo sobre el segundo pilar, que pondrá punto final a la carrera descendente de los tipos tributario"; págs. 8 y 9.

mismas en todos los Estados miembros. Si bien es cierto que todos los Estados miembros de la UE, salvo Chipre, forman parte del marco inclusivo de la OCDE y, en consecuencia, al haber firmado el acuerdo multilateral, han mostrado su acuerdo con las medidas que componen el Pilar II, también lo es el hecho de que la implementación del Acuerdo multilateral presenta un reto todavía mayor en el marco de la UE que no está exento de problemas y cuya llegada a buen puerto todavía está por ver, habida cuenta de las reticencias que han mostrado en los últimos meses algunos Estados, tanto en la reunión del ECOFIN de 15 de marzo de 2022 (Estonia, Malta, Polonia y Suecia) como en posteriores de abril (Polonia) y junio (Hungría) y que han llevado ya a ofrecer tres textos de compromisos que incorporaban modificaciones en la Propuesta de Directiva (entre las que se propone un retraso en el plazo de trasposición de la Directiva a 31 de diciembre de 2023 y, en el caso de la regla UTPR, a 31 de diciembre de 2024)[35] con la finalidad de alcanzar la necesaria unanimidad para su adopción y que, hasta este momento, todavía no se ha producido[36].

Como hemos señalado, desde el primer momento la Comisión Europea comenzó a trabajar de forma paralela a los trabajos de la OCDE siguiendo de cerca sus avances, analizando las implicaciones que se derivaban de la aplicación de las soluciones propuestas en el Pilar II en el ámbito de la Unión Europea e intentando determinar la mejor forma para proceder a dicha implementación de tal forma que se garantizase su compatibilidad con el Derecho de la Unión. Así, si el 20 de diciembre de 2021 se publicaba el documento de la OCDE *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, el 22 de diciembre de 2021 nos encontrábamos ya con una propuesta de Directiva para la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión (*Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*)[37] (en adelante, Propuesta de Directiva).

Esta decisión implica, como han señalado algunos autores[38], optar por un instrumento obligatorio lo que ya supone, de inicio, una separación de lo acordado en el seno de la OCDE donde, como hemos señalado, las reglas GloBE no se configuran como un estándar mínimo sino como un *common approach*.

La utilización de la Directiva como vehículo para trasladar al ámbito comunitario las medidas GloBE obedecía, primero, al hecho de considerarse el mecanismo más adecuado para la consecución del objetivo pretendido[39] y, segundo, a que la incardinación en el ámbito interno de cada Estado miembro de la UE debería producirse con cierta celeridad para garantizar el cumplimiento de los

---

35 Así, podemos encontrar el 12 de marzo, el 28 de marzo y el 16 de junio tres textos de compromiso sobre la propuesta de Directiva que han ido incorporando modificaciones con la finalidad de lograr el apoyo de los Estados.

36 Los ministros de finanzas se reunieron en el ECOFIN en marzo, abril y junio de 2022 para abordar la Propuesta de Directiva sin haber alcanzado actualmente el acuerdo necesario para su adopción.

37 UE (2021 b), https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0823

38 DOURADO, A. P. (2022), pág. 1.

39 Así se recoge en la Propuesta de Directiva al señalar que "[c]on el fin de garantizar este nivel de aplicación dentro de la UE y su compatibilidad con el Derecho de la UE, el principal método para aplicar el pilar 2 en la UE es mediante una Directiva".

plazos previstos en el Plan de Implementación establecido por el Marco Inclusivo. Tal y como se recoge en la parte expositiva de la Propuesta de Directiva, resulta necesario garantizar una aplicación uniforme dentro del mercado interior en su conjunto, lo que obliga a adoptar decisiones a nivel europeo, evitando trasposiciones internas de las medidas GloBE que puedan crear disparidades entre los distintos Estados miembros de la UE que pongan en peligro las libertades fundamentales. Partiendo de esta necesidad, se entiende que la base jurídica para adoptar una solución conjunta cuando se trata de iniciativas legislativas en el ámbito de la fiscalidad directa se encuentra en el artículo 115 del TFUE, el cual permite la aproximación de legislaciones bajo la forma de Directivas[40].

El contenido de la Propuesta de Directiva bebe de las medidas recogidas en el documento de la OCDE de diciembre de 2021 que son una plasmación del consenso alcanzado por los Estados al firmar el Acuerdo multilateral de octubre de 2021, lo que deja en cierta medida limitadas las opciones de la UE a la hora de legislar, puesto que los elementos esenciales de este "nuevo modelo" como son el ámbito de aplicación, los tipos impositivos o la base imponible ya han sido acordados en el seno de la OCDE[41]. Además, la necesidad de ajustarse lo máximo posible a las reglas modelo acordadas en el seno del Marco Inclusivo supone la mayor garantía de que los Estados no se echen atrás a la hora de aprobar la Propuesta de Directiva y de implementar las reglas en sus ordenamientos internos, tal y como se ha venido demostrando con lo sucedido en lo que llevamos del año 2022.

Lo cierto es que, aunque sea a través de la vía de la implementación de las reglas GloBE en el ámbito de la Unión Europea, estamos ante un primer paso en el camino hacia una armonización comunitaria de los tipos de gravamen, tal y como señala Dourado[42] o Sanz Gadea[43].

Por otra parte, la Comisión era consciente de que la traslación de plano de la propuesta de la OCDE al ámbito de la Unión Europea planteaba ciertos problemas de compatibilidad con el mercado único[44], así como con la jurisprudencia del TJUE sobre la admisibilidad de medidas que suponen una restricción a la libertad de establecimiento. Tal y como han señalado Englisch y Becker, las soluciones contempladas en la propuesta de la OCDE presentaban el problema de que, por un lado, sólo resultaban aplicables a grupos multinacionales con relación a sus filiales extranjeras y, por otra parte, se aplicaban a supuestos en los que no necesariamente había un trasfondo de abuso de derecho. Esta coyuntura hacía difícilmente compatible su contenido con la libertad de establecimiento, habida cuenta que la Jurisprudencia del TJUE (sentencias Cadbury-Schweppes, Eurowings) había dejado claro que solo se admiten las restricciones a esta libertad que tengan

40 ENGLISCH, J.., y BECKER, J. (2021), pág. 41. También en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160 (último acceso: 16 de diciembre 2021).

41 RUIBAL PEREIRA, L. (2021), https://administrativando.es/el-impuesto-minimo-global-un-nasciturus-tributario/ (último acceso: 25 de enero de 2022).

42 DOURADO, A. P. (2022), pág. 1.

43 SANZ GADEA, E. (2022), pág. 11.

44 Sobre la implementación de las reglas GloBE en el ámbito de la UE y los problemas de compatibilidad *vid.* PINTO NOGUEIRA, J. F. (2020).

finalidad antiabuso y se apliquen a montajes artificiales y que se creaba además una situación de discriminación respecto de los grupos nacionales[45].

En esta situación, la adopción de una Directiva como mecanismo que mejor se adapta a los objetivos perseguidos podía optar, en opinión de los mencionados autores, entre cuatro escenarios para solventar los problemas de incompatibilidad con el Derecho de la Unión:

(i) la primera posibilidad consistiría en ampliar el ámbito de la exención por razón de la sustancia hasta el punto de convertirla en un test de artificiosidad[46], tal y como viene exigiendo el TJUE para las medidas internas antiabuso. Esta sería, como señalan Devereux y otros, la opción más segura desde la perspectiva de la compatibilidad con la jurisprudencia del TJUE, aunque no la única[47]. Sin embargo, ello supondría reducir el ámbito de aplicación de las reglas GloBE hasta el punto de renunciar a uno de los principales objetivos perseguidos con ellas, como es el poner límite a la competencia fiscal a la baja llevada a cabo por algunos Estados, al margen de la existencia o no de un traslado artificioso de beneficios.

(ii) la segunda de las opciones sería trasladar sin modificación alguna las propuestas de la OCDE al marco europeo. En este caso, quedaríamos al albor de la interpretación que hiciese el TJUE de la compatibilidad de las reglas GloBE con su jurisprudencia sobre las restricciones a las libertades fundamentales, estando en este caso ante una Directiva comunitaria en vez de ante medidas internas; escenario que, no cabe duda, generaría un importante grado de inseguridad jurídica. Este segundo escenario, señalan Englisch y Becker, podría mantenerse como última opción en el supuesto de que los Estados no decidiesen por unanimidad aceptar el contenido de la Directiva y solo mantuviesen su apoyo a lo estrictamente adoptado en el seno de la OCDE.

(iii) en tercer lugar, cabría la opción de aplicar el régimen de las reglas GloBE también a las entidades nacionales del Grupo en todos los Estados miembros de la UE. Esta ha sido, como veremos, el enfoque que ha adoptado la Comisión. Dicha opción es considerada por los autores como una opción jurídicamente viable que además ofrece a los Grupos multinacionales y grandes Grupos nacionales un grado considerable de seguridad jurídica.

(iv) finalmente, los autores proponen un cuarto diseño que también daría cumplimiento a la normativa de la UE, según el cual las reglas de IIR y, en su caso, de UTPR no determinarían quien recauda el impuesto sino solo dónde se recauda. En este caso, el obligado sería la propia entidad extranjera que haya tributado por debajo del mínimo establecido la que

---

45 ENGLISCH, J. (2021), pág. 472, http://kluwertaxblog.com/2021/10/25/effective-minimum-tax-implementation-by-the-eu-which-alternatives/ (último acceso: 10 de febrero de 2022); PINTO NOGUEIRA, J. F. (2020), pág. 472.

46 En este sentido, DEVEREUX, M. P. *et. al.* (2020), pág. 53; https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/oecdglobeproposalreportpdf, (último acceso: 11 de enero 2022).

47 DEVEREUX, M. P. *et. al.* (2020), págs. 5 y 47 y ss., analiza las implicaciones en la UE de la adopción de una norma que incluyese una regla de exclusión basada en la sustancia que garantizase la compatibilidad con lo señalado por el TJUE en sentencias en las que se aborda la libertad de establecimiento.

deberá pagar el impuesto adicional y lo haría, por regla general, en la jurisdicción de la empresa matriz[48].

Pues bien, como hemos señalado, la Comisión ha optado por la utilización de la Directiva como vehículo para proceder a la implementación de las reglas GloBE y ha decidido ampliar su ámbito subjetivo de aplicación a los Grupos nacionales para evitar colisiones con el Derecho de la Unión. En la exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva se explica que la Comisión opta por no someter el texto de la propuesta a exposición pública bajo el argumento de que dichas cuestiones ya habían sido debatidas en el seno de la OCDE de la que forman parte los Estados miembros, la cual había realizado consultas públicas, así como el debate interno que había existido, tanto con algunos Estados miembros como con expertos de la OCDE[49]. Explicación que, en todo caso, no daría cobertura a aquellas modificaciones introducidas en la propuesta de Directiva para garantizar su compatibilidad con las normas de la UE y que esencialmente no fueron parte del escenario manejado por la OCDE.

3.2. Principales características de la Propuesta de Directiva frente a las reglas modelo de la OCDE

La propuesta de Directiva sigue en gran medida el documento de la OCDE de diciembre de 2021, en un ejercicio de coherencia con el hecho de haber firmado el Acuerdo multilateral, por lo que la mayor parte de su contenido coincide con lo señalado en los epígrafes anteriores respecto de las reglas GloBE. El texto presentado se divide en once Capítulos que se corresponden con los siguientes encabezamientos:

- Capítulo I: Disposiciones generales (arts. 1 a 4).
- Capítulo II: Aplicación de la regla de inclusión de rentas y de la regla sobre pagos insuficientemente gravados (arts. 5 a 13).
- Capítulo III: Cálculo de las pérdidas o ganancias admisibles (arts. 14 a 18).
- Capítulo IV: Cálculo de los impuestos cubiertos ajustados (arts. 19 a 24).
- Capítulo V: Cálculo del tipo impositivo efectivo y del impuesto complementario (arts. 25 a 30).
- Capítulo VI: Normas especiales para la reestructuración empresarial y las estructuras de participación (arts. 31 a 36).
- Capítulo VII: Regímenes de neutralidad fiscal y de distribución (arts. 37 a 41).

---

48 ENGLISCH, J. (2021), págs. 50 a 58.

49 Así, señala expresamente que "[h]abida cuenta de que la Directiva relativa al pilar 2 aplicará una norma acordada a nivel internacional para garantizar una imposición mínima efectiva de los beneficios empresariales de los grandes grupos multinacionales y de que la OCDE ha consultado públicamente a este respecto de manera bastante amplia, considerando un plazo muy corto para la aplicación de dicha norma, la Comisión ha decidido seguir adelante con la presente propuesta de Directiva sin llevar a cabo una consulta pública", UE (2021 b), pág. 4.

- Capítulo VIII: Disposiciones administrativas (arts. 42 a 44).
- Capítulo IX: Disposiciones transitorias (arts. 45 a 4).
- Capítulo X: Aplicación específica de la Regla de Inclusión de Rentas a los grupos nacionales de gran magnitud (arts. 49 a 50).
- Capítulo XI: Disposiciones finales (arts. 51 a 57).

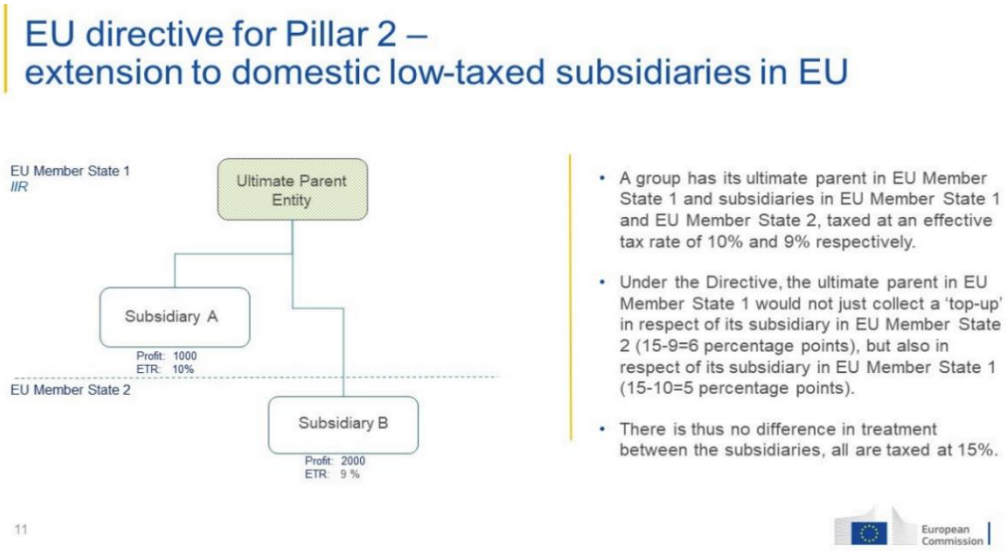
Más allá de lo señalado al analizar las reglas GloBE, que no vamos a reiterar, conviene tener presente que, con carácter general:

(i) la Propuesta de Directiva solo contiene las reglas GloBE. En efecto, de las tres medidas que componen el Pilar II, sólo forman parte del ámbito objetivo de la Directiva aquellas medidas que requieren de su inclusión en los ordenamientos nacionales de los Estados; es decir, solo se refiere a las reglas IIR y UTPR y que, por lo tanto, pueden someterse a una labor armonizadora por parte de la UE. Fuera queda la regla de carácter convencional, la STTR, cuyo análisis se deberá abordar en el marco de los CDIs;

(ii) las reglas contenidas en la Propuesta de Directiva se aplicarán no solo a los grandes Grupos internacionales sino también a los Grupos nacionales de gran tamaño que operen en el mercado único de la UE, es decir, que tengan una sociedad matriz o una filial en un Estado miembro de la UE, a diferencia de lo previsto por la OCDE en el que las reglas GloBE se limitaban a grupos multinacionales. De esta forma se pretende acomodar la solución acordada internacionalmente a las exigencias de las libertades fundamentales de la UE, en especial, a la libertad de establecimiento. Por otra parte esta ampliación permitiría, según Pinto Nogueira y Turina, una mejora del proyecto de la OCDE sobre el Pilar II, porque si sus normas se deben activar cuando estemos ante tipo impositivos efectivos inferiores al 15 por 100, lo cierto es que esta situación puede darse también en escenarios domésticos fruto de distintos factores como, por ejemplo, tipos impositivos nominales bajos, exenciones subjetivas u objetivas, incentivos (como los regímenes de *patent boxes*), depreciaciones o amortizaciones y, al mismo tiempo, se evitaría el riesgo de situaciones de proteccionismo fiscal y de distorsión de la competencia que, de establecerse sólo para grupos multinacionales, podría generarse[50].

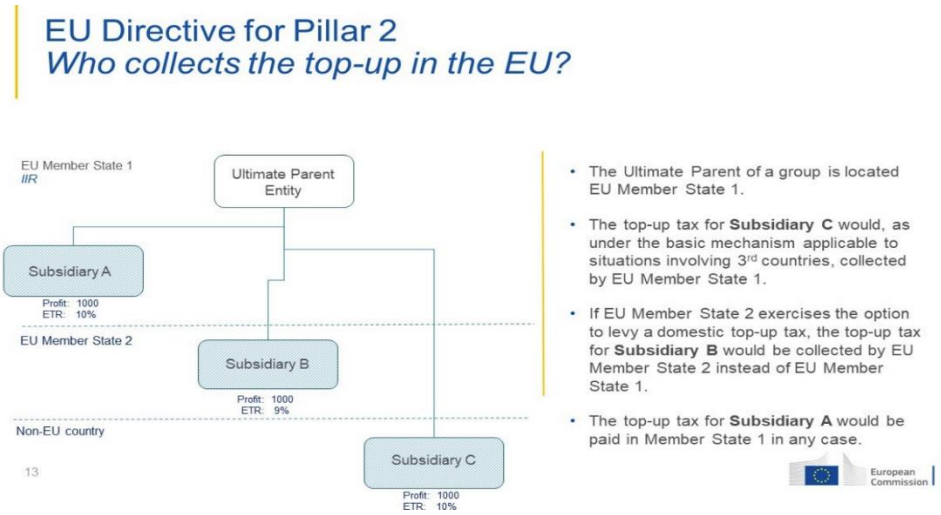
(iii) en el ámbito de la Propuesta de Directiva el Estado en el que se encuentra localizada la matriz última y que aplica la IIR debe garantizar la tributación mínima de todas las filiales del grupo que se encuentren en el extranjero, de igual forma a lo previsto en las reglas modelo de la OCDE, pero también de las filiales que se encuentren en ese Estado miembro, así como de los establecimientos permanentes que pertenezcan al grupo y que estén ubicados en ese mismo Estado, ampliando por lo tanto el ámbito de aplicación de la regla.

[50] Señalan estos autores que ello podría llevar a que una entidad sometida a una baja tributación podría preferir operar sólo en el mercado nacional, evitando así la aplicación de las otras reglas que conforman el Pilar II (UTPR o STTR) o a que una empresa que ejerce una actividad que se beneficia de un régimen de *patent box* pueda preferir establecer la filial en el mismo Estado miembro para evitar la aplicación de la IIR; PINTO NOGUERIA, J. F., y TURINA, A. (2021), pág. 13.



Fuente: Questions and Answers on Minimum corporate taxation,
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967

(iv) En la Propuesta de Directiva se contempla la opción de que pueda aplicarse la IIR por un Estado miembro respecto de las entidades subsidiarias radicadas en ese Estado en lugar de que lo haga el Estado de la matriz última (UPE). Se trataría de un impuesto mínimo nacional que se aplicaría a las filiales de ese Estado que estuviesen sometidas a una baja tributación. A esta posibilidad se hace referencia en las reglas modelo de la OCDE, pero sin que exista un desarrollo. Por el contrario, esta regla sí se desarrolla en la Directiva (art. 10). En este caso se trataría de un *Domestic Top-up Tax* que, en su caso, operaría como un crédito fiscal a la hora del cálculo de la tributación mínima global en sede de la UPE del grupo.



Fuente: Questions and Answers on Minimum corporate taxation,
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967

(v) La propuesta de Directiva no excluye la aplicación de otras normativas específicas como el actual régimen de transparencia fiscal (CFC rules)[51] contenido en la Directiva antiabuso –ATAD-, estableciéndose su coexistencia, debiendo aclararse el posible juego entre ambas (por ejemplo, a efectos de determinar la entidad a la que se atribuyen los ingresos sometidos a transparencia fiscal internacional o el juego de los impuestos pagados vía retención en caso de entidades transparentes a la hora de calcular el ETR de una jurisdicción)[52].

Más allá de estas cuestiones, el esquema de aplicación de la Propuesta de Directiva no difiere en lo sustancial del modelo previsto en las normas GloBE de la OCDE, siendo necesario en primer lugar delimitar el ámbito subjetivo con la determinación tanto de la entidad matriz como de las filiales o entidades integrantes del Grupo y la localización de cada una de ellas y, en segundo lugar, realizar los distintos pasos para el cálculo del impuesto adicional (cálculo de la renta considerada, del tipo impositivo efectivo, de las rentas excluidas, del impuesto adicional) cuando proceda. Finalmente, habrá que atribuir el derecho de imposición a un Estado conforme a alguna de las dos reglas previstas (IIR o UTPR).

[51] Sobre la relación entre la tributación mínima global y las normas de transparencia fiscal internacional *vid.* SANZ GADEA, E. (2022), págs. 13 a 15.

[52] En este sentido, en la Propuesta de Directiva se establece lo siguiente: "En la práctica, las normas sobre las SEC incluidas en la DEF se aplicarán en primer lugar, y los impuestos complementarios pagados por una empresa matriz en virtud de un régimen SEC en un ejercicio fiscal determinado se tendrán en cuenta en las normas tipo GloBE, atribuyéndolos a la entidad con bajo nivel de imposición a efectos del cálculo de su tipo impositivo efectivo en la jurisdicción considerada", pág. 2.

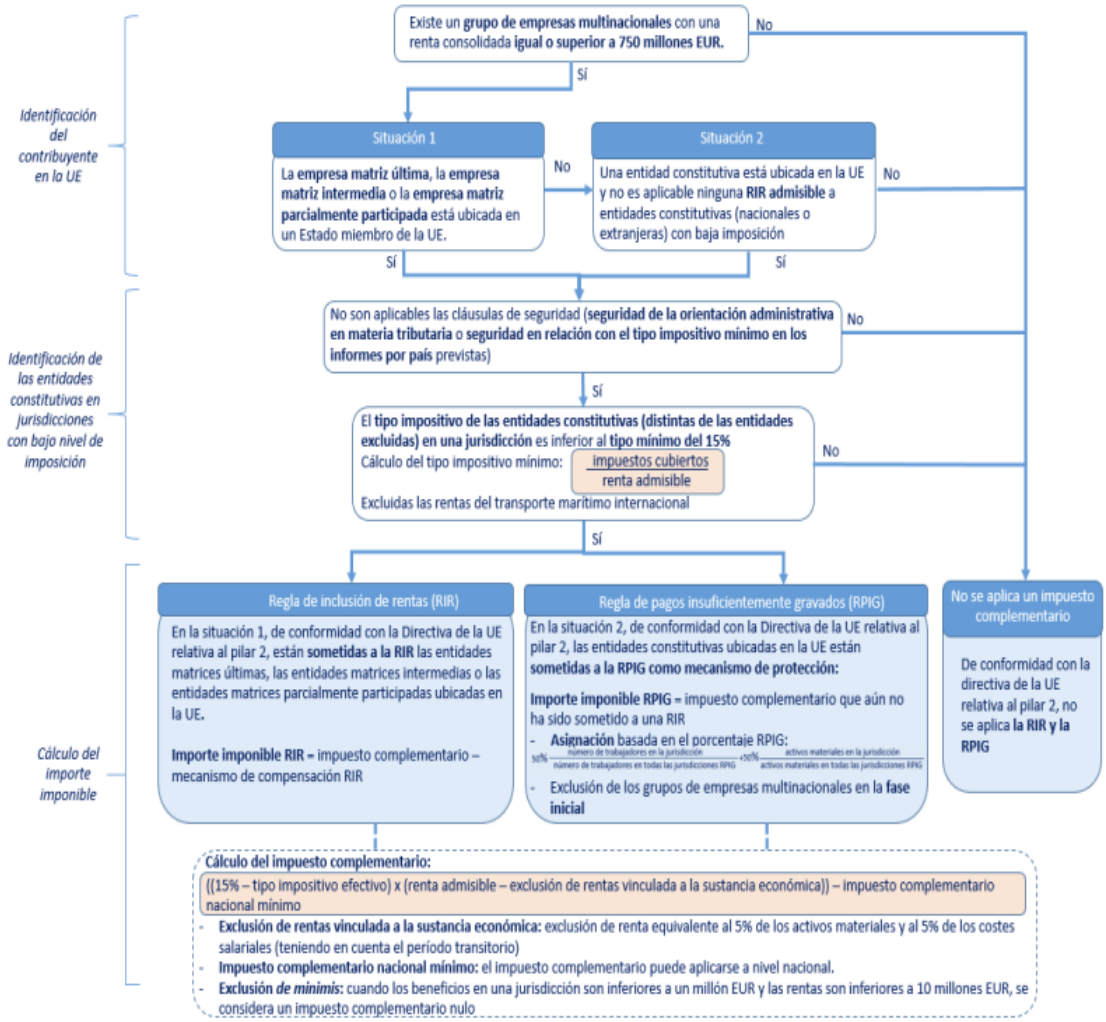


Gráfico 1 Diagrama de flujo del funcionamiento de las normas en la UE

Fuente. Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión.

3.3. Ámbito subjetivo de aplicación de la Propuesta de Directiva

La Propuesta de Directiva dedica el art. 2 a señalar cuáles son las entidades que, teniendo un volumen de negocios consolidado del Grupo de al menos 750 millones EUR en como mínimo dos de los cuatro ejercicios fiscales anteriores, entrarían en su ámbito de aplicación.

Así, son sujetos obligados según la Directiva los Grupos que se relacionan a continuación, quedando excluidas las empresas individuales:

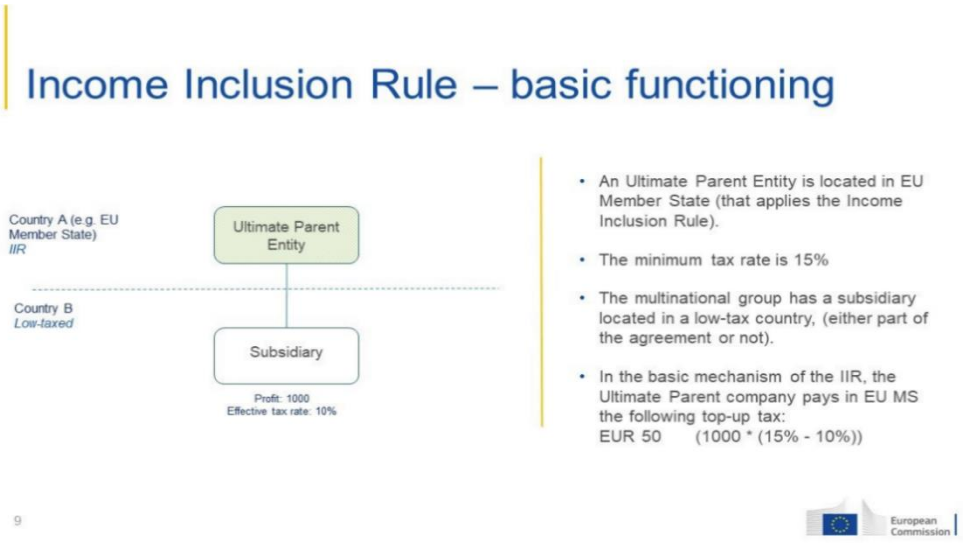
- Multinacionales con más de 750 millones de euros con matriz europea y filiales extranjeras

- Multinacionales con más de 750 millones de euros con matriz en un Estado miembro de la UE y filiales en ese Estado y en terceros Estados.
- Grandes grupos domésticos sin presencia en el exterior
- Tributación mínima doméstica en un Estado miembro de la UE en el caso de filiales radicadas en ese Estado con matriz extranjera.

En el caso de España, el número de empresas multinacionales que podrían caer en el ámbito de aplicación de la Directiva sería en torno a 122 empresas[53], aunque según apunta Sanz Gadea, por debajo del 15 por 100 de tipo efectivo de tributación existirían 56 grupos multinacionales[54]. Ahora bien, parece claro que el número de empresas afectadas se incrementaría con el supuesto mencionado en último lugar.

Por otra parte, se recogen ciertas exenciones de carácter subjetivo al igual que sucedía con las reglas GloBE.

Con relación a las dos reglas básicas, la IIR y la UTPR, la Propuesta las mantiene, con alguna variación, como los mecanismos para articular esa mínima tributación global del Grupo. Así sucede por ejemplo con la regla IIR que, como puede comprobarse en el esquema, responde al mismo funcionamiento que la prevista por la OCDE.



Fuente: Questions and Answers on Minimum corporate taxation,
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967

53 Según consta en la nota de 4 de octubre de 2021,emitida por la AEAT, serían unas 122 multinacionales españolas con matriz española las que facturan por encima de los 750 millones de euros anuales, https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/S.E.HACIENDA/04-10-21-NP-Informe-CBC-2018.pdf (último acceso: 22 de febrero de 2022).

54 SANZ GADEA, E. (2022), pág. 22.

Partiendo de este funcionamiento básico, las posibilidades de aplicación de la IIR en el ámbito de la UE varían en función del Estado en el que se encuentre la matriz última (UE o no) y de si existen matrices intermedias o matrices parcialmente participadas. Así:

(i) Si la UPE está en la UE, quedan sometidas al régimen de la Directiva todas sus filiales o entidades del Grupo que se sometan a una imposición baja, tanto si están situadas en el mismo Estado de la UPE, como en otro Estado miembro de la UE, como en un tercer Estado.

(ii) Si la UPE no está en la UE, entonces pueden darse dos situaciones en las cuales se aplicaría la IIR en la UE:

   a. UPE fuera de la UE, pero con una matriz parcialmente participada (POPE) en la UE: en estos casos se permite que sea la matriz participada la que aplique la regla IIR respecto de sus filiales o entidades que posea, ya estén éstas en la UE o en terceros países.

   b. UPE fuera de la UE, en un Estado que no aplica la IIR o ésta no es admisible, con una matriz intermedia (IPE) en la UE: la matriz intermedia aplica la IIR respecto de las entidades que posea tanto dentro como fuera de la UE.

(iii) Si la UPE está en la UE, pero posee matrices parcialmente participadas también en la UE: en estos casos la Propuesta de Directiva contempla la opción de que el derecho de imposición se ejerza en el Estado de la matriz parcialmente participada respecto de sus filiales sometidas a baja imposición. En estos casos, el mecanismo opera de forma ascendente, de tal forma que las matrices participadas que estén más arriba en la cadena podrán deducir lo adeudado por las matrices participadas que estén más abajo en la cadena del Grupo multinacional.

(iv) Si tanto la UPE como sus filiales o entidades del Grupo que posee están en un Estado miembro de la UE, entonces estaríamos ante un Grupo nacional de gran tamaño y se aplicaría la IIR en este Estado. Para estos supuestos, la Propuesta contiene un capítulo específico (capítulo 10) dedicado a la aplicación de la IIR con la finalidad de dar cumplimiento a las libertades comunitarias y evitar riesgos de discriminación respecto de los grupos multinacionales.

Según puede observarse, si la matriz está en la UE resulta indiferente a la hora de aplicar las normas de la IIR que la filial esté situada en un territorio que no haya suscrito el acuerdo de la OCDE/G20 de 2021.

Por lo que se refiere a la segunda de las reglas GloBE, la UTPR, tal y como hemos señalado anteriormente, se aplicaría: (i) cuando el Estado de la UPE no aplique la IIR o la que haya implantado no sea admisible o (ii) cuando la UPE esté situada en un territorio de baja imposición.

Pues bien, si la UPE está localizada en el ámbito de la UE no debería haber lugar a su utilización ya que, si en el ámbito de la UE la regla IIR es obligatoria, a diferencia de lo previsto en las reglas

modelo de la OCDE, todos los Estados miembros deberían aplicarla[55]. Ahora bien, si la UPE está en un Estado no miembro de la UE que no aplica IIR o la que tiene no resulta admisible o es una jurisdicción de baja imposición, entonces los Estados miembros de la UE podrán, cuando proceda, aplicar la regla UTPR para recaudar la parte correspondiente del impuesto complementario de las empresas del Grupo que radiquen en su territorio cuando haya rentas del Grupo gravadas a un tipo inferior al mínimo del 15 por 100 que no hayan sido sometidas a la regla IIR.

3.4. Cálculo del impuesto adicional en el marco de la Propuesta de Directiva

Como hemos señalado no existen diferencias significativas en el modo de proceder al cálculo del impuesto adicional en el marco de la Propuesta de Directiva respecto de lo señalado en el documento de la OCDE. Por ello, no vamos a reproducir en este momento todo lo referente al cálculo del impuesto complementario que hemos comentado anteriormente y nos limitaremos a recoger un breve resumen con alguna cuestión que consideramos oportuno recalcar.

El tipo impositivo mínimo se fija en el 15 por 100, al igual que en el ámbito de la OCDE, y a partir de ahí, la dinámica es la misma: determinación del ETR de la jurisdicción; cálculo del porcentaje correspondiente al impuesto adicional; aplicación sobre el exceso de beneficio (renta neta considerada minorada en la cuantía de las exclusiones por razón de sustancia económica); deducción, en su caso, del impuesto complementario nacional y distribución entre las distintas entidades del grupo (si son más de una) localizadas en una jurisdicción.

Por lo que se refiere al ETR se mantiene la fórmula para su determinación, de tal forma que es el resultado de la fracción conformada por los impuestos cualificados como numerador y la renta a efectos de GloBE en el denominador. Como regla general debemos tener en cuenta que los impuestos susceptibles de ser incluidos son aquellos que graven la renta neta de la empresa (como aquellos tributos que graven los beneficios empresariales), pero no aquellos impuestos que recaigan sobre salarios o impuestos indirectos, impuesto especiales o tasas.

En cuanto a la renta que conforma el denominador de la fracción la propuesta de Directiva, siguiendo lo establecido en las reglas modelo GloBE, se refiere a la contabilidad financiera, más en concreto, a los estados financieros consolidados fijados de conformidad con estándares internacionales aceptables y utilizados en sede de la matriz. Si la entidad matriz del grupo multinacional está en la UE, parece claro que se utilizarán las normas internacionales de información financiera (IFRS) para su cálculo[56]. La remisión a la normativa contable favorece un panorama de aproximación entre los distintos Estados que resultaría más complicado en caso de haber utilizado la base imponible como término de comparación. Con ello se pretende que resulte

[55] Así se recoge en la Propuesta de Directiva señalando que "una entidad matriz última ubicada en la UE bien aplica los principios de la RIR a sí misma y a sus filiales nacionales, o bien reconoce que el complemento se cobró localmente a través del impuesto complementario nacional. Por lo tanto, no debería aplicarse ningún impuesto complementario en el marco de la RPIG cuando la entidad matriz última esté ubicada en la UE", pág. 9.

[56] Así resultaría de lo previsto en el Reglamento 1606/2002 y reglamentos correspondientes de la Comisión, SANZ GADEA, E. (2022), pág. 8.

más fácil comparar ETRs teniendo en cuenta que las multinacionales sometidas a estas reglas ya suelen utilizar estos estándares financieros[57].

Una vez que se ha calculado la renta neta contable deben realizarse, en caso de que resulten procedentes, los ajustes por diferencias permanentes y temporales. Dentro de las diferencias permanentes se incluirían determinados conceptos como dividendos, ganancias y gastos no deducibles[58].

Por lo que se refiere a los ajustes temporales, es necesario tener en cuenta que se realizan sobre el numerador de la fracción, es decir, sobre los impuestos cualificados: en este apartado encajan los ajustes por impuestos diferidos o anticipados, computados al 15 por 100, y los impuestos que se traigan en virtud de las reglas CFC. Partiendo de la regla general según la cual los impuestos se pueden incluir en el numerador siempre y cuando se correspondan con una renta en el denominador, en el caso de sociedades sometidas a transparencia fiscal, los impuestos deben aplicarse en la filial sometida a CFC y no en la matriz.

En el ámbito de las exclusiones, la Propuesta de Directiva extiende la aplicación de la exclusión para entidades que están en la fase inicial de su actividad internacional a los Grupos nacionales de gran tamaño, excluyendo la aplicación de las normas a las actividades desarrolladas que estén sometidas a una imposición por debajo del 15 por 100 durante un periodo transitorio de 5 años.

Finalmente, la Propuesta de Directiva desarrolla la posibilidad de que los Estados miembros opten por establecer un impuesto complementario nacional (*Top up tax* doméstico): En estos casos, el impuesto se paga en el Estado en el que se aplica esta regla y después se descuenta en el Estado de la matriz. Sin embargo, esta posibilidad presenta ciertas dificultades a la hora de su implementación, en especial, si el cálculo se hace en el Estado de la matriz y después lo tienen que aceptar los otros Estados.

Una vez calculado el impuesto que correspondería a cada jurisdicción fiscal, éste se reparte entre las entidades del grupo que residan en ella, prorrateando en función de la renta de cada una de las entidades respecto de la suma de todas las rentas de entidades residentes en esa jurisdicción (art. 26.5)[59].

3.5. Obligaciones formales y régimen sancionador

Las únicas obligaciones de carácter formal que recoge la Propuesta de Directiva (art. 42) son la obligación de presentar una declaración tributaria informativa o de suministro de información a la Administración tributaria; obligaciones de contenido similar a las recogidas en los informes país

57 DOURADO, A. P. (2022), pág. 3.

58 Así, se excluirán los dividendos que respondan a participaciones superiores al 10 por 100, plusvalías derivadas de la enajenación de participaciones salvo cartera de valores, gastos no deducibles como el impuesto sobre sociedades, pagos ilegales, sobornos o sanciones o rentas derivadas de la actividad de transporte marítimo internacional (arts. 15 y 16 de la Propuesta de Directiva).

59 SANZ GADEA, E. (2022), pág. 7.

por país. Dicha obligación podrá corresponder a la UPE o a cada una de las entidades que conforman el Grupo y que deberán presentar a las respectivas Administraciones tributarias del Estado miembro en el que estén situadas.

Sin embargo, la Propuesta de Directiva no contiene reglas sobre cómo debe procederse al pago del impuesto.

Por lo que se refiere al contenido de la declaración informativa, en el texto de la Propuesta se establece la información que debe contener (siguiendo lo establecido en el documento de la OCDE):

> "a) la identificación de las entidades constitutivas, con sus números de identificación fiscal, en su caso, la jurisdicción en la que están ubicadas y su estatuto con arreglo a las disposiciones de la presente Directiva;
>
> b) información sobre la estructura corporativa global del grupo de empresas multinacionales, incluidas las participaciones de control en las entidades constitutivas poseídas por otras entidades constitutivas;
>
> c) la información necesaria para calcular:
>
> i) el tipo impositivo efectivo para cada jurisdicción y el impuesto complementario de cada entidad constitutiva;
>
> ii) el impuesto complementario de un miembro de un grupo de empresas conjuntas;
>
> iii) la asignación a cada jurisdicción del importe del impuesto complementario con arreglo a la regla de inclusión de rentas y del impuesto complementario relativo a la regla sobre pagos insuficientemente gravados; y
>
> d) un registro de las elecciones realizadas de conformidad con las disposiciones pertinentes de la presente Directiva"[60].

En cuanto al plazo de presentación de la declaración informativa ante la administración tributaria la propuesta prevé que deberá realizarse dentro de los 15 meses siguientes al último día del ejercicio fiscal (plazo que será de 18 meses durante el año de transición -art. 48).

Finalmente, el incumplimiento de esta obligación formal, la no presentación en plazo o la presentación de una declaración falsa supone la comisión de una infracción (art. 44) sancionada con una multa del 5 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio. Sin embargo, la imposición de la multa solo procederá cuando el incumplimiento persista tras la emisión de un recordatorio, en un plazo de seis meses.

Una vez traspuesta la Directiva a las normas internas de los Estados, corresponderá a éstos el establecimiento de un régimen sancionador que garantice la efectividad de la Directiva con medidas que sean efectivas, proporcionales y disuasorias.

---

60 Propuesta de Directiva, pág. 73.

4. REFLEXIÓN FINAL

La propuesta de tributación mínima global contenida tanto en el documento de la OCDE fruto del Acuerdo multilateral ratificado en octubre de 2021 como en la Propuesta de Directiva de diciembre de ese mismo año nos ofrece un conjunto de medidas que se adoptan bajo el paraguas de un interés común por parte de todos los Estados miembros para lograr que las grandes empresas paguen su "parte justa" de impuestos por los beneficios generados por sus actividades en los distintos Estados en los que operan, al tiempo que se busca obligar a los Estados a eliminar las prácticas de competencia fiscal que se sitúan por debajo de un umbral que se considera mínimo[61].

En el ámbito de la UE los resultados económicos derivados de la adopción de estas medidas, de acuerdo con el estudio realizado por Zuckmann, podrían rondar para la UE los 57 billones de euros anuales (sin exclusiones)[62]. Mas allá de los previsibles beneficios recaudatorios que la adopción del impuesto mínimo global generará para los Estados miembros de la UE (unos más que otros…) y de los mayores costes de cumplimiento para las multinacionales que se vean sometidas al impuesto mínimo global, la consecución de los objetivos finales que justifican su implantación resultan inciertos, en especial tanto en lo referente a que con ello se logre globalmente, como señala la OCDE, una tributación más justa, al menos en la concepción aristotélica del término, como a que se consiga poner freno a una situación de competencia fiscal por parte de determinados Estados fijando el tipo mínimo en el 15 por 100 y ello sin descontar los incentivos fiscales establecidos en las normativas internas que pueden incidir en el tipo real efectivo al que una entidad se somete en una jurisdicción.

Todo ello no obsta para que se deba reconocer el enorme esfuerzo que se está realizando por los Estados, en especial por quienes conforman los grupos de trabajo tanto en el seno de la OCDE como en la UE, para que, más allá de las decisiones políticas que se tomen por las autoridades competentes, se pueda ofrecer el mejor de los resultados técnicos en los documentos que se están elaborando.

Aun cuando la aplicación de las normas GloBE y de la Propuesta de Directiva, en caso de que llegue a aprobarse, puedan suponer un cierto grado de imposición mínima para las multinacionales en muchos países, lo cual podría ser deseable, no se logrará eliminar la competencia fiscal entre Estados mientras haya países que no firmen el Acuerdo[63] y existe, además, un riesgo cierto de que se produzcan problemas de doble imposición, sobre todo en el periodo transitorio hasta que las nuevas reglas se implanten en los Estados que han firmado el Acuerdo multilateral de octubre de 2021.

En todo caso, por lo que se refiere al ámbito de la UE, la adopción de la Directiva requiere de la unanimidad de todos los Estados miembros en el Consejo, lo que dificulta la situación para su adopción, si bien las previsiones de la Comisión son optimistas en la medida en que todos los Estados miembros de la UE, salvo Chipre, han apoyado y firmado el acuerdo del Marco Inclusivo la

61 RUIBAL PEREIRA, L. (2021).

62 ZUCKMANN, G.; BARAKE, M.; CHOUC, P. E., y NEEF, T. (2021).

63 DOURADO, A. P. (2022), pág. 5.

OCDE. Además, no debemos olvidar que también será necesario consultar al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. Por lo tanto, habrá que esperar y ver si los Estados mantienen ese apoyo a medida en que se analicen a fondo los efectos de las reglas contenidas en la Propuesta de Directiva y se avance en los trabajos de la OCDE pendientes de publicación.

En este sentido, las reglas modelo de la OCDE y la propuesta de Directiva requieren de mayores dosis de precisión para poder llevar a cabo una trasposición adecuada en el ámbito interno de los Estados. Esta labor de mayor detalle se supone que vendrá de la mano de los comentarios a las reglas modelo y del Paquete de implementación de éstas. Sin embargo, hemos tenido que esperar hasta marzo de 2022 para ver publicados los comentarios a las reglas modelo y el Paquete de implementación se espera que esté listo a finales de año. Y será en este Paquete dónde se incluyan aspectos importantes como las directrices sobre los puertos seguros y sobre las reglas de simplificación. Siendo así temporalmente existiría cierta probabilidad de que la Directiva se pudiese aprobar antes de disponer de este Plan de implementación, al menos si se pretende dar cumplimiento a los tiempos que maneja la Comisión Europea, lo que puede generar un cierto grado de incertidumbre y descoordinación con lo que se decida en el ámbito de la OCDE.

En este sentido, algún Estado miembro de la UE está mostrando cierta posición crítica con relación a dos cuestiones que se entiende no están en la filosofía del Acuerdo multilateral y que, sin embargo, sí están presentes en la propuesta de Directiva. Por un lado, el hecho de que no se esté produciendo un avance paralelo entre los Pilares I y II, de tal forma que el Pilar II se va a implantar con mayor celeridad y, por el otro, la obligatoriedad de la regla IIR en el ámbito de la UE cuando en las reglas modelo de la OCDE no se prevé dicho carácter. Inicialmente países como Estonia o Malta parecían estar mostrando reservas a la adopción de la Directiva en un plazo tan breve, abogando el último de los países mencionados por el retraso en la introducción de las medidas contenidas en la Propuesta de Directiva hasta el año 2025. Las modificaciones que se han realizado a lo largo de 2022 en el texto de la Propuesta de Directiva con la finalidad de lograr el apoyo unánime de todos los Estados han encontrado nuevamente con la oposición de Estados como Polonia y, recientemente en el mes de junio de 2022, de Hungría, a pesar de que anteriormente hubiese mostrado su acuerdo al texto de la Propuesta. El rechazo se encuentra ahora en una cuestión difícilmente resoluble por parte de las instituciones comunitarias, ya que se aduce que se podría perjudicar la competitividad de las empresas europeas con la implantación de la tributación mínima global en el ámbito de la UE sin que una parte importante de los otros países hayan implementado las normas GloBE en sus ordenamientos internos.

Sin resolver está también el problema de la compatibilidad de la Propuesta de Directiva y de la reglas GloBE con el régimen GILTI de los EEUU, aspecto que no resulta menor y que parece estar en suspenso a la espera de lo que suceda con la reforma de la normativa americana.

Lo cierto es que la maquinaria comunitaria ya se ha puesto en marcha y si bien parece haberse visto obligada a ralentizar su avance, renunciando a la intención de disponer de una norma aprobada antes de que finalice este año 2022, no se ha parado y ha señalado como nueva fecha para la transposición el 31 de diciembre de 2023. Deberemos, por lo tanto, estar atentos y ver que nos deparan los siguientes meses, teniendo presente que el cambio que se avecina no solo

interesa a las multinacionales o grandes Grupos nacionales que caigan en el ámbito de aplicación de las medidas, sino a todos, empresas, Administraciones tributarias y Gobiernos, por las implicaciones de política fiscal que tendrá para los Estados miembros y, por lo tanto, también para España. Por ello, finalizamos estas páginas recordando las palabras de Calderón Carrero cuando señalaba que el Acuerdo multilateral "*no solo alterará significativamente la posición y marco fiscal de las grandes empresas, sino también impactará sobre la política fiscal de las distintas jurisdicciones, y constituirá un enorme desafío para las administraciones tributarias que deberán gestionar un sistema de fiscalidad internacional muy complejo técnicamente y altamente dependiente de altos niveles de cooperación y coordinación fiscal internacional*"[64].

Wait and see!

Bibliografía

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021): "Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0", *Revista de Contabilidad y Tributación,* n. 461-462*,* CEF.

CALDERÓN CARRERO, J. M.; REYERO, R., y PALACÍN, R. (2021): "Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0", *Alerta Informativa*.

DE VITO, A. (2021): "The Global Bet on Minimum Tax", https://www.ie.edu/insights/articles/the-global-bet-on-minimum-tax/

DEVEREUX, M. P. *et. al*. (2020): "The OECD Global Anti-Base Erosion ("GloBE") proposal", Oxford University Centre for Business Taxation, https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/oecdglobeproposalreportpdf.

DOURADO, A. P. (2022): "The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: Some Preliminary Comments", *Intertax*, vol. 50, Issue 3.

ENGLISCH, J.; y BECKER, J. (2021): "Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU", *Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft Nr. 224 Working Paper-Reihe der AK Wien*. También en https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3892160

ENGLISCH, J. (2021): "Effective Minimum Tax Implementation by the EU: Which Alternatives?", http://kluwertaxblog.com/2021/10/25/effective-minimum-tax-implementation-by-the-eu-which-alternatives/

HERZFELD, M. (2021): "Comparing Minimum Taxes: The Problem of Losses", *Tax Notes International, volume 103, september 13*, https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/carrybacks-and-carryforwards/comparing-minimum-taxes-problem-losses/2021/09/13/783bn

OECD (2000): *Towards Global Tax Co-operation,* OECD Publishing.

OECD (2001): *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report,* OECD Publishing.

OECD (2004): *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report,* OECD Publishing.

OECD (2006): *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries,* OECD Publishing; https://www.oecd.org/tax/harmful/37446434.pdf

64 CALDERÓN CARRERO, J. M (2021), pág. 39.

OECD (2013): *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios,* OECD Publishing, https://doi.org/10.1787/9789264207813-es

OECD (2020): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en.

OECD (2021a): *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm; y versión en castellano "Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía", https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf

OECD (2021b): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing.

OECD (2022a): *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf.

OECD (2022b), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD Publishing, Paris, https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisationof-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf.

PINTO NOGUEIRA, J. F. (2020): "GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD's Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market", *World Tax Journal*, IBFD.

PINTO NOGUERIA, J. F., y-TURINA, A. (2021): "Chapter 10: Pillar Two and EU Law"*, Global Minimum Taxation?: An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative,* A. Perdelwitz & A. Turina eds., IBFD.

RUIBAL PEREIRA, L. (2021): "El impuesto mínimo global: un nasciturus tributario", https://administrativando.es/el-impuesto-minimo-global-un-nasciturus-tributario/

SANZ GADEA, E. (2021): "La imposición mínima global de los grupos de sociedades. OCDE. Pillar 2", *Derecho & Sociedad*, (56). https://doi.org/10.18800/dys.202101.009

SANZ GADEA, E. (2022): "Propuesta de Directiva sobre tributación mínima global (1)", *La Ley Unión Europea*, n. 102, 2022.

UE (2021a): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre «La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI»,* COM (2021) 251 final.

UE (2021b): *Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*, COM/2021/823 final; también disponible versión en castellano "Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión", COM/2021/823 final, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:52021PC0823

ZUCKMANN, G.; BARAKE, M.; CHOUC, P. E., y NEEF, T. (2021): "Revenue Effects of the Global mininmun Tax: Country-by-Country Estimates*", EUTAX*.

CAPÍTULO 3

NOVEDADES EN MATERIA DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (LEYES 11/2020 Y 11/2021)*

MARÍA EUGENIA SIMÓN YARZA
Universidad de Navarra

1. Marco legal internacional e interno. 2. Elementos objetivos. Renta imputable. 2.1. Imputación total de rentas. 2.2. Imputación parcial de rentas. 2.3. Una cuestión relativa a la doble imposición. 3. Elementos subjetivos. El establecimiento permanente "transparente".

RESUMEN: Exposición argumentada y crítica de las novedades incorporadas en el régimen de transparencia fiscal internacional del IS a través de las Leyes 11/2020 y 11/2021, con especial referencia a la oportunidad y los efectos de la supresión de la cláusula de no imputación de dividendos y plusvalías de los antiguos apartados 2 y 4 del art. 100 LIS, los nuevos tipos de rentas imputables de acuerdo con el art. 100.3 LIS y la obligación de computar en la base imponible del contribuyente del IS el importe de los gastos de gestión correspondientes a los dividendos procedentes de entidades transparentes.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre Sociedades, transparencia fiscal internacional, establecimiento permanente transparente.

ABSTRACT: This article provides a critical explanation of the new characteristics introduced in the Spanish Controlled Foreign Companies regime by Laws 11/2020 and 11/2021. Among other issues, it analyzes the appropriateness and effects of the suppression of the non-imputation of dividends and capital gains clause, previously regulated on the paragraphs 2 and 4 of article 100 LIS. Additionally, it also examines the obligation to compute the amount of management expenses corresponding to dividends from controlled foreign companies in the taxable income of the taxpayer subject to Spanish Corporation Tax.

KEYWORD: Spanish Corporation Tax, Spanish Controlled Foreign Companies regime.

1. MARCO LEGAL INTERNACIONAL E INTERNO

§1. La transparencia fiscal internacional es un régimen tributario que ha estado vigente en el ordenamiento jurídico español durante más de veinticinco años. Se aprobó por primera vez en el año 1994[1] y en fecha reciente, el 9 de julio de 2021, ha experimentado su última reforma a través

* Otras cuestiones relativas a los cambios introducidos por la Ley 11/2021 en el régimen de transparencia fiscal internacional del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las he abordado en el trabajo recientemente publicado "La transparencia fiscal internacional tras la Ley 11/2021", *Prevención y fraude: nuevas medidas tributarias*, Wolters Kluwer, 2021, págs. 549 a 583.

[1] Arts. 2 y 10 de la Ley 42/1994, de 30-XII, de medidas fiscales, administrativas y de orden social. Por lo demás, la regulación de la transparencia fiscal en el sistema tributario español es anterior a esta fecha, ya que las Leyes 44/1978

de la Ley 11/2021[2]. El cambio ha estado motivado por la necesidad de transponer a nuestro ordenamiento interno la Directiva 1164/2016, de 12 de julio de 2016, en inglés conocida con el nombre *Anti Tax Avodaince Directive* (en adelante, ATAD), que en los artículos 7 y 8 regula el régimen de transparencia fiscal internacional que están obligados a implantar los Estados miembros de la Unión Europea. ATAD a su vez se hace eco de la propuesta de la acción 3 del plan BEPS de establecer en los Estados regímenes de sociedades extranjeras controladas eficaces[3]. Los artículos 7 y 8 de esta Directiva obligan a los Estados miembros de la Unión Europea a implantar en sus respectivas normativas del impuesto sobre sociedades un régimen de transparencia fiscal internacional que respete los estándares mínimos fijados en ella[4].

España, a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, ha modificado el artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para adaptar su normativa a los preceptos comunitarios y, simultáneamente, ha cambiado el régimen de transparencia fiscal internacional previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[5]. Aunque esta última alteración no forma parte de la transposición de ATAD, la ley ha modificado de modo parecido el régimen de transparencia fiscal internacional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el del Impuesto sobre Sociedades, alineando así la regulación de la transparencia fiscal internacional de uno y otro impuesto.

Las páginas siguientes contienen una exposición razonada y crítica de las novedades introducidas en el régimen de transparencia fiscal internacional a partir del año 2021, por medio de esta Ley 11/2021 y de la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

2. ELEMENTOS OBJETIVOS. RENTA IMPUTABLE

§2. Desde que se aprobó la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, el régimen de transparencia fiscal internacional español dispone de dos sistemas alternativos de imputación de las rentas[6]. En su virtud, el contribuyente en régimen de transparencia está obligado a imputar en la base imponible:

---

y 61/1978, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y del Impuesto sobre sociedades, recogían en su articulado la transparencia fiscal interna como mecanismo polivalente que permitía corregir la doble imposición, combatir la desimposición e impedir el diferimiento del gravamen.

2 Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

3 OCDE/G-20, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2013.

4 Art. 3 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

5 Artículo Primero.Cuatro y artículo Tercero.Cuatro de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

6 Antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014 únicamente existía un régimen de imputación de determinadas clases de rentas de las entidades transparentes.

- bien la totalidad de las rentas de las entidades en las que participa de manera mayoritaria y que, además de estar localizadas en territorios de baja o nula tributación, no llevan a cabo actividades económicas.
- bien determinadas categorías de renta de las sociedades transparentes en las que participa y que sí llevan a cabo actividades económicas.

La Directiva 1164/2016 contempla ambos mecanismos, de imputación total o parcial, y obliga a los Estados a aplicar uno de ellos[7]. Los antecedentes legislativos y el tenor de la exposición de motivos de la Ley 11/2021 evidencian que España ha optado por el sistema de imputación parcial de rentas. Además, en uso de la facultad que ATAD reconoce a los Estados de establecer regímenes de transparencia fiscal internacional más exigentes que el que deriva de aplicar los estándares mínimos de los artículos 7 y 8 de la Directiva, España ha conservado también en el art. 100 LIS, junto al régimen de imputación parcial, el de imputación de la totalidad de las rentas[8].

Veamos en qué medida se han visto modificados el sistema de imputación total y el de imputación parcial a partir de la Ley 11/2021.

2.1. Imputación total de rentas

§3. En el régimen de imputación total, hasta julio de 2021 la LIS contemplaba una excepción de la obligación de imputar rentas. Afectaba a las rentas que consistían en dividendos o plusvalías derivadas de participaciones significativas en otras entidades poseídas con el fin de dirigir y gestionar dichas participaciones, siempre y cuando la sociedad transparente dispusiera de la organización de medios personales y materiales suficientes para llevar a cabo la dirección y la gestión de la participación y la sociedad participada no reuniera los requisitos propios de las entidades patrimoniales del artículo 5.2 LIS[9].

§4. Esta cláusula de exclusión de imputación se ha suprimido del articulado de la ley para adaptar el artículo 100 LIS al régimen de sociedades extranjeras controladas de ATAD, que no contempla una medida similar. En cualquier caso, pienso que los efectos prácticos que va a tener la supresión de esta cláusula de exclusión de renta van a ser poco relevantes, porque la ley establece que el cálculo de la renta de la sociedad transparente se realice de acuerdo con la norma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 21 de la LIS determina la exención de los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones significativas en otras entidades, siempre y cuando se den los requisitos contemplados en dicho precepto. Por lo tanto, mientras siga vigente la exención del

7 Art. 7.2 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

8 Memoria del impacto normativo del Proyecto de la Ley 11/2021, pág. 6.

9 "No se imputarán las rentas (...) en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley" (cfr. apartados 2 y 4 del art. 100 LIS en su versión anterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021).

artículo 21 LIS, la incidencia de la eliminación de esta cláusula será mínima. Desde mi punto de vista, en la práctica el cambio no va a ser destacable, aunque sí se dejará sentir porque, a partir del año 2021 se ha modificado la exención de dividendos y plusvalías del artículo 21 LIS, y ahora el contribuyente debe incorporar en su base imponible el cinco por ciento del importe de los dividendos o plusvalías que gozan de la exención. Trataré de la incidencia que esta modificación del artículo 21 LIS tiene en el artículo 100 LIS en los parágrafos §10 y siguientes.

2.2. Imputación parcial de rentas

§5. En cuanto a la imputación parcial de rentas conviene destacar, por un lado, la eliminación mediante la Ley 11/2021 de la cláusula de exclusión de la imputación de dividendos y plusvalías a la que acabo de referirme en los párrafos precedentes[10]. Por otro lado, hay que subrayar la incorporación por esta Ley 11/2021 de nuevas categorías de rentas imputables en el apartado 3 del artículo 100 LIS. Fijemos ahora la atención en estos nuevos tipos de renta imputable.

§6. Desde que se aprobó la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, en el apartado 3 del artículo 100 LIS se recoge el elenco de rentas que el contribuyente obligado a aplicar el método de imputación parcial de rentas debe integrar en su base imponible. Son rentas que comúnmente se designan como *rentas pasivas*. La Ley 11/2021 ha incorporado en el artículo 100.3 LIS dos nuevas categorías de rentas pasivas, reguladas en las letras g) y h). Además, las rentas pasivas que hasta la Ley 11/2021 se localizaban en la letra g) del artículo 100.3 LIS en la actualidad se contienen en la letra i) de este mismo apartado y han experimentado una pequeña variación en su regulación.

§7. Según la letra i) del artículo 100.3 LIS, son rentas imputables las que deriven de:

> "Actividades *crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas,* directa o indirectamente, *con* personas o entidades *residentes* en territorio español *y vinculadas* en el sentido del artículo 18 de esta Ley, *en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles* en dichas personas o entidades residentes.
>
> *No se incluirá la renta positiva* prevista en esta letra *cuando al menos dos tercios de los ingresos* derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente *procedan de operaciones* efectuadas *con* personas o entidades *no vinculadas* en el sentido del artículo 18 de esta Ley."

El contenido de esta letra i) se encontraba en la antigua letra g) del artículo 100.3 LIS y su tenor literal es parecido a la nueva versión del artículo 100.3.g) LIS. El contribuyente debe imputar las rentas de la sociedad transparente que procedan de ese tipo de actividades de carácter financiero realizadas con personas o entidades vinculadas y residentes en España, siempre y cuando determinen un gasto fiscal para entidad residente y vinculada.

10 *Ídem.*

El segundo apartado de la letra i) excluye de imputación la renta positiva a la que se refiere este inciso de la ley cuando, al menos, dos tercios de los ingresos derivados de esta categoría de renta proceden de operaciones con terceros. Hasta la Ley 11/2021 el nivel que determinaba la no imputación de renta estaba fijado en el cincuenta por ciento. La Ley 11/2021 lo ha incrementado hasta dos tercios para adaptar la norma a lo dispuesto en ATAD[11].

§8. La Ley 11/2021 da un nuevo contenido a la letra g) del artículo 100.3 LIS, según el cual el sujeto pasivo debe imputar las rentas procedentes de:

> "Actividades de seguros, crediticias, operaciones de *arrendamiento financiero* y otras actividades financieras salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, *sin perjuicio de lo establecido en la letra i)."*

La mención de las rentas derivadas de operaciones de arrendamiento financiero es nueva en la ley y considero que se incluye porque el artículo 7 de la Directiva 1164/2016 recoge expresamente este tipo de rentas. Llegado este punto conviene plantearse cómo se debe interpretar la expresión "arrendamiento financiero" a la que alude este inciso de la ley.

Existen en nuestro ordenamiento otras normas, como la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito[12], o el artículo 106 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que también regulan la fiscalidad del arrendamiento financiero ¿Se refiere el artículo 100.3.g) LIS al arrendamiento financiero en el mismo sentido en que lo hacen esas otras normas? Entiendo que no, porque este inciso del artículo 100.3 LIS obliga a imputar rentas que no se han obtenido en el ejercicio de actividades económicas y las dos normas mencionadas se refieren al arrendamiento financiero en el contexto de la realización de actividades económicas de las entidades de crédito. Por eso pienso que no es ese el sentido que el artículo 100.3.g) LIS otorga al arrendamiento financiero. A mi juicio, lo adecuado en este caso es interpretar el arrendamiento financiero en su acepción económica, es decir, de acuerdo con la definición que de él ofrece la norma de registro y valoración número 8ª del Plan General Contable[13].

En su inciso final el artículo 100.3.g) LIS dispone que las rentas en él mencionadas se incorporen a la base imponible "sin perjuicio de la letra i)". Es decir, cuando una renta encaje tanto en un inciso como en el otro, se aplica con preferencia la letra i) y, en consecuencia, si se dan las condiciones previstas en esta letra, las rentas pueden quedar excluidas de imputación.

---

11 *Cfr*. artículo 7.3 ATAD.

12 *Cfr.* Disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

13 "Se entiende por arrendamiento… cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo (…). Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero".

§9. El otro tipo de renta pasiva incorporado por la Ley 11/2021 ha sido el recogido en la letra h), según la cual se deben imputar las rentas procedentes de:

> "Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un *valor económico escaso o nulo."*

Probablemente al aplicar este extremo de la ley se planteen conflictos relacionados con la interpretación del "escaso o nulo valor económico", concepto jurídico indeterminado cuyos contornos se irán definiendo a medida que jueces y tribunales se pronuncien sobre el particular.

2.3. Una cuestión relativa a la doble imposición

§10. Antes de hablar de los elementos subjetivos del régimen de transparencia fiscal internacional es oportuno abordar una cuestión relativa a la doble imposición.

A tal fin, es preciso hacer referencia al artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que regula la exención de dividendos y plusvalías derivadas de la tenencia de participaciones significativas en otras entidades. Este precepto ha sido modificado en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, la Ley 11/2020, cuyo número coincide con el de la Ley de Prevención contra el Fraude pero es del año anterior.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 ha incorporado al artículo 21 LIS la obligación del contribuyente de adicionar a su base imponible un importe equivalente al cinco por ciento de los dividendos o plusvalías exentos según el artículo 21 LIS en concepto de gastos de gestión de la participación. España ha introducido este cambio en el artículo 21 LIS haciendo uso de la facultad que le otorga la Directiva matriz-filial de no reconocer el gasto fiscal asociado a los dividendos o a las plusvalías exentas[14]. Sin perjuicio de la valoración que pueda merecer la estimación de los gastos derivados de la gestión de la participación en un cinco por ciento del valor de los dividendos, cuestión de la que ya traté hace diez años en un artículo sobre "El *ballooning* en la tributación de los dividendos"[15], me parece acertado y justo que no se reconozca el gasto fiscal asociado a unos ingresos por los que el contribuyente no ha tributado.

§11. Al mismo tiempo que modificó el artículo 21 de la LIS, la Ley 11/2020 cambió también el artículo 100.10 LIS, que determina la no incorporación en la base imponible de los dividendos correspondientes a rentas previamente incluidas, y reprodujo en este apartado la obligación de incrementar la base imponible en un importe equivalente al cinco por ciento del valor de tales dividendos[16].

---

[14] Art. 4.3 de la Directiva 2011\96\UE, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

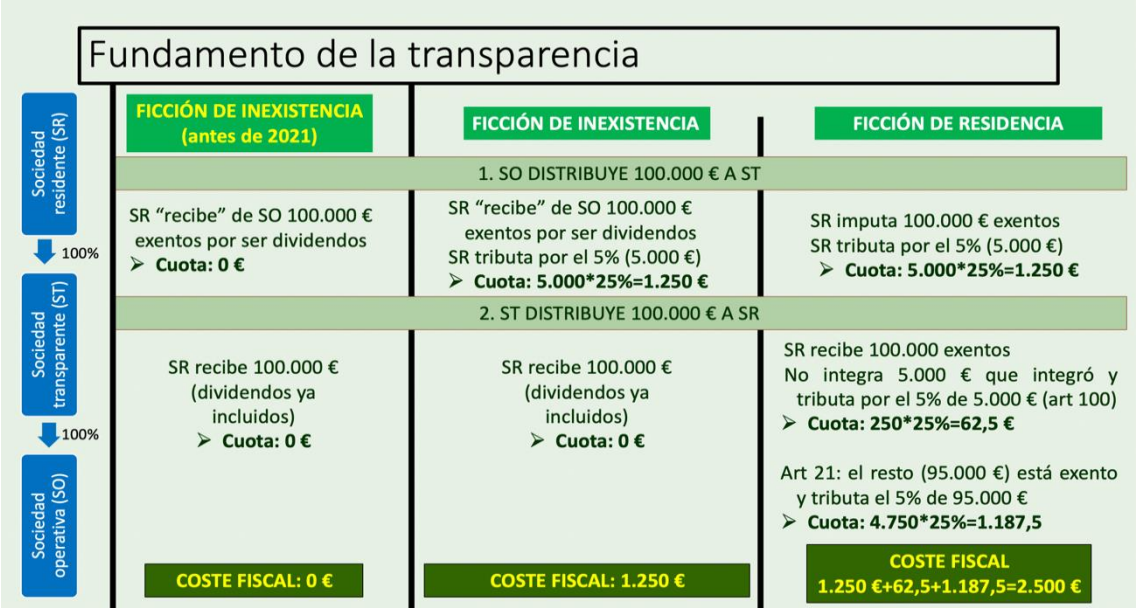
[15] "El *ballooning* en la tributación de los dividendos", *Quincena fiscal,* núm. 19, 2011, https://dadun.unav.edu/handle/10171/43240?locale=es

[16] La Ley 11/2011 ha renumerado varios apartados del art. 100 LIS y el contenido del anterior número 10 se recoge ahora en el apartado 9. "No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte

Aunque, a decir de la exposición de motivos de la Ley 11/2020 el artículo 100.10 LIS se modifica por "razones de sistemática", en mi opinión tales razones aquí no concurren[17]. Se podrían aducir causas de homogeneización de una norma con otra, pero entiendo que no existen razones de sistemática, porque el sentido de la incorporación del cinco por ciento de los dividendos en el artículo 21 LIS estriba en no reconocer unos gastos fiscales asociados a unos ingresos que no han tributado. No es igual en el artículo 100 LIS, donde la exención de los dividendos obedece al hecho de que el contribuyente ya ha tributado previamente por esas rentas al imputarlas en la base imponible del ejercicio en que la sociedad transparente las obtuvo. Me parece, por tanto, que en el artículo 100 no se da la misma circunstancia que justifica la obligación de incorporar un porcentaje del valor de los dividendos en el artículo 21 LIS.

§12. La reflexión anterior invita a parar mientes en el fundamento de la transparencia fiscal que, a mi juicio, ha experimentado un cambio con esta modificación de la Ley 11/2020. Hasta el año 2021 en el ordenamiento interno subyacía una noción de la transparencia como ficción de la inexistencia de la sociedad transparente: dado que la sociedad no existe, es la sociedad partícipe quien incorpora a su base imponible las rentas. Con la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 la naturaleza de la transparencia fiscal experimenta una variación en virtud de la cual, a partir de entonces, se considera la transparencia como una ficción de que la sociedad transparente reside en España y, en consecuencia, se hace tributar dos veces al contribuyente.

Veámoslo con el siguiente ejemplo:



que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. A estos efectos, *el importe de los dividendos o participaciones en beneficios se reducirá en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones* (...)" (art. 100.9 LIS).

17 "Por razones de sistemática, esta medida debe proyectarse sobre aquellos otros preceptos de la Ley del Impuesto que, asimismo, eliminan la doble imposición en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios y de rentas derivadas de la transmisión" (exposición de motivos de la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado para 2021).

Supongamos que existen tres sociedades relacionadas tal como se refleja en la parte izquierda de la imagen. La entidad residente posee una participación del cien por cien en una sociedad transparente que, a su vez, participa en el cien por cien de otra sociedad no residente que a la que llamaremos operativa.

Antes del año 2021 (véase la columna izquierda del ejemplo), de acuerdo con la noción de transparencia fiscal como ficción de inexistencia, la ley regulaba la distribución de beneficios de la sociedad operativa a la sociedad transparente como si se tratara de un reparto de beneficios a la sociedad residente, que estaba obligada a imputar en su base imponible los dividendos entregados a la sociedad operativa. El artículo 21 LIS declaraba la exención total de los dividendos, por lo que la cuota derivada de la renta imputada era cero. Por otro lado, en el ejercicio en que la sociedad transparente distribuía la renta previamente imputada a la sociedad residente, esta no la incorporaba en su base imponible porque el artículo 100.10 LIS excluía de la base los dividendos correspondientes a renta anteriormente imputada.

Suponiendo que la Ley 11/2020 hubiese mantenido inalterada la noción de transparencia como ficción de inexistencia (véase la columna central del ejemplo), y teniendo en cuenta el cambio realizado por esta ley en el artículo 21 LIS que establece la obligación de imputar un importe equivalente al cinco por ciento de los dividendos de la base imponible, la tributación global habría sido la siguiente. En el ejercicio en que la sociedad operativa distribuye los dividendos a la sociedad transparente, la sociedad residente habría imputado esa renta en su base imponible aplicándole la exención del artículo 21 LIS y, como consecuencia de la regla de la no imputación de los gastos asociados a la obtención del dividendo, habría debido satisfacer una cuota de 1.250 euros. Además, en el ejercicio posterior en que la sociedad transparente entregase la renta previamente imputada a la sociedad residente, esta no tributaría por efecto de la ficción de inexistencia de la sociedad transparente. El coste fiscal total de la operación en este caso sería de 1.250 euros.

Con la réplica en el art. 100 LIS de la previsión del art. 21 LIS que obliga a tributar por los gastos de los dividendos, la Ley 11/2020 ha alterado el concepto de transparencia fiscal. Nos encontramos en la columna derecha del ejemplo. Como se puede observar, el importe de la tributación global duplica la cuantía que se habría debido satisfacer si, en lugar de concebir la transparencia como un remedo de residencia, se hubiese mantenido la ficción de inexistencia de la sociedad transparente (columna central).

§13. Una última cuestión que quiero destacar en relación con el tratamiento de los dividendos distribuidos por la entidad transparente al contribuyente es que se podría cuestionar en este punto la conformidad del régimen de transparencia fiscal internacional español con las exigencias de la Directiva 1164/2016, en el sentido de que el artículo 8 ATAD dispone que en el régimen de sociedades extranjeras controladas se establezcan las medidas necesarias para evitar que se produzcan situaciones de doble imposición[18]. No parece que la norma interna sea compatible con el mandato del artículo 8 ATAD.

[18] "Cuando la entidad distribuya beneficios al contribuyente y dichos beneficios distribuidos se incluyan en la renta imponible del contribuyente, el importe de las rentas incluidas con anterioridad en la base imponible con arreglo a lo

3. ELEMENTOS SUBJETIVOS. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE "TRANSPARENTE"

§14. La Ley 11/2021, de 9 de julio, ha incluido en el régimen de transparencia fiscal internacional la novedosa figura del establecimiento permanente *transparente*. Sin perjuicio de que la Directiva 1164/2016 se refiera expresamente a este concepto, considero que su incorporación a nuestro ordenamiento no es la solución técnicamente más adecuada. La obtención de rentas a través de un establecimiento permanente ya está sujeta al impuesto y es redundante e innecesario obligar al sujeto pasivo a imputar unas rentas que, a falta de una norma que disponga lo contrario, deben tributar en el impuesto sobre la renta. A mi juicio habría sido suficiente, y técnicamente más correcto, restringir la aplicación de la exención del artículo 22 LIS en aquellos casos en que el establecimiento permanente se sitúe en un territorio que reúna las condiciones que determinan la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional sobre las rentas de las sociedades participadas residentes en tales territorios.

dispuesto en el artículo 7 se deducirá de la base imponible al calcular la deuda tributaria con respecto a los beneficios distribuidos, *a fin de garantizar que no se produzca una doble imposición*." (art. 8.5 ATAD).

PARTE III

EL FUTURO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL

CAPÍTULO 1

LA FISCALIDAD AUTONÓMICA SOBRE EMISIONES Y RESIDUOS (CUESTIONES ABIERTAS)

MARTA VERDESOTO GÓMEZ
Profesora Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid

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

RESUMEN: El presente trabajo recoge la ponencia, presentada en la VII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, celebrada en Santiago de Compostela, los días 12-14 de noviembre de 2021, en la Mesa Redonda sobre "*El futuro de la fiscalidad ambiental*". Partiendo del aparente interés del legislador y del gobierno español por implementar medidas fiscales de protección medioambiental, se analizan aspectos controvertidos de la imposición sobre emisiones actualmente vigente en determinadas Comunidades Autónomas españolas, proponiendo soluciones. También se adelantaron posibles problemas en la aplicación del futuro impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos. La nueva Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, de 8 de abril de 2002, da respuesta a alguno de los interrogantes planteados.

PALABRAS CLAVE: Cambio climático, emisiones de CO2, impuestos medioambientales, impuestos autonómicos, impuesto sobre residuos.

ABSTRACT: This writing paper includes the paper, presented at the VII Meeting of Professors of Financial and Tax Law, held in Santiago de Compostela, on November 12-14, 2021, at the Round Table on "The future of environmental taxation ". Starting from the apparent interest of the legislator and the Spanish government to implement fiscal measures for environmental protection, controversial aspects of the taxation on emissions currently in force in certain Spanish Autonomous Communities are analyzed, proposing solutions. Possible problems were also anticipated in the application of the future state tax on the deposit of waste in landfills. The new Law on waste and contaminated soils for a circular economy answers some of the questions raised.

KEYWORDS: Climate change, CO2 emissions, environmental taxes, regional taxes, tax on waste.

1. INTRODUCCIÓN: LA INTENCIÓN DECLARADA DEL ESTADO DE ADOPTAR MEDIDAS FISCALES DE PROTECCIÓN AMBIENTAL Y SU REPERCUSIÓN EN LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Trataré de abordar en mi ponencia una serie de cuestiones "pendientes" en relación con la fiscalidad medioambiental autonómica, refiriéndome en concreto al ámbito de las emisiones, y los residuos a la vista de los cambios que se avecinan como consecuencia de la intención del legislador estatal de adoptar medidas reales de protección medioambiental, entre las que la fiscalidad parece predominante (tal y como se refleja en la da 7ª de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética; en el Componente 28 del Plan de recuperación, transformación y resiliencia que se ocupa de la "Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI", que desarrolla actualmente el gobierno, o en el propio Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, cuyo Título VII contempla los nuevos impuestos sobre depósito de residuos en vertederos, la incineración o coincineración de residuos y el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Analizar estas cuestiones nos conduce, irremediablemente, a tomar en consideración los límites impuestos a las Comunidades Autónomas por el bloque de constitucionalidad, y singularmente la prohibición de doble imposición del art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, también los límites impuestos por el Derecho de la Unión (aquí singularmente, también, el riesgo de presencia de una ayuda de estado, ex. art. 107 TFUE)

Pero más allá del respeto a estas normas, sería necesario analizar cómo ha ido evolucionando la imposición autonómica en los últimos años, para determinar si las decisiones adoptadas tienen por objeto una mejor y más eficaz protección del medioambiente en ese territorio o responden quizás al interés por introducir o mimetizar otros tributos que han sido impuestos por otras Comunidades y que han salvado el control de constitucionalidad. La experiencia nos demuestra que muchos de estos tributos carecían de una finalidad medioambiental, lo que, unido a una heterogénea aplicación por las Comunidades Autónomas, ha creado distorsiones entre los operadores económicos y perjudicado la unidad de mercado.

En este sentido, en relación con los impuestos medioambientales que centran nuestro análisis, la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (que se remonta a julio de 2017), ya puso de manifiesto como el escaso interés de la Administración central española por la fiscalidad ambiental había permitido a las CCAA encontrar hechos imponibles no gravados por el Estado con relativa facilidad.

Sin embargo, señalaba la Comisión, esta situación podría cambiar en el futuro inmediato, en parte por la presión de la Unión Europea para establecer ciertos tributos ambientales y en parte por la creciente conciencia sobre la importancia de los problemas de esta índole y por la necesidad de financiar los compromisos adquiridos por nuestro país en relación con la lucha contra el cambio climático.

En el informe se consideraba prudente anticiparse al previsible conflicto entre tributos propios autonómicos y nuevos tributos estatales y reordenar este ámbito fiscal y proponía una ley marco

de fiscalidad ambiental, que atribuyera las distintas figuras impositivas o los hechos imponibles relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables. En este sentido, en el caso de las figuras que se atribuyeran a las CCAA, la ley marco fijaría los elementos de cada impuesto hasta la determinación de la base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para el establecimiento autónomo de las tarifas y en su caso deducciones.

Por supuesto, el contenido de la ley se acordaría con las CCAA para integrar los impuestos propios ya existentes.

Esta recomendación de hace varios años ha sido desoída por el legislador estatal y el conflicto está latente en el propio texto del Plan de recuperación, transformación y resiliencia[1], cuando identifica como impedimento para las reformas a acometer, el hecho de que cuando se establezcan tributos que sometan a gravamen hechos imponibles de impuestos propios de las Comunidades Autónomas, sea necesaria la compensación a las mismas.

2. POSIBLES MODIFICACIONES EN LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA SOBRE EMISIONES ACTUALMENTE VIGENTES (LOS IMPUESTOS SOBRE EMISIONES DE LA INDUSTRIA, EL IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE ÓXIDO DE NITRÓGENO DE LA AVIACIÓN COMERCIAL Y EL IMPUESTO SOBRE EMISIONES DE DIÓXIDO DE CARBONO DE LOS VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA)

Empezamos nuestro análisis en los impuestos autonómicos sobre emisiones actualmente vigentes, distinguiendo entre los impuestos sobre la contaminación atmosférica provocada por la industria, que han adquirido carta de naturaleza en las haciendas autonómicas hace ya muchos años y otras figuras más recientes como el Impuesto sobre emisiones de vehículos de tracción mecánica, impuesto sobre emisiones de la aviación comercial…), que sólo se han implantado por una Comunidad autónoma, la catalana, aunque resulte previsible su adopción en otras Comunidades, una vez salvado el reproche de constitucionalidad. En este sentido, el Informe sobre el ejercicio de la autonomía financiera de la Comunidad Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario y de tributos cedidos, publicado en octubre de este año, avala la posibilidad de establecer el primero de los impuestos señalados[2]

Respecto de los mencionados en primer lugar, la primera Comunidad Autónoma que estableció este tipo de gravámenes sobre volumen de emisiones fue Galicia, a través de la Ley del impuesto sobre la Contaminación atmosférica de diciembre de 1995), a la que siguieron Castilla-La Mancha (2001), Andalucía (2003), Aragón y Murcia (2006), aunque este gravamen ya estaba previsto en

[1] Componente 28: "Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI" https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/05052021-Componente28.pdf

[2] Capítulo V.2: Instrumentos para la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y para la adaptación al cambio climático.
https://hisenda.gva.es/documents/168162620/0/2%C2%BA%20Informe+de+la+comisi%C3%B3n+para+el+estudio+de+la+reforma+tributaria/389da4b0-dc3f-47e9-b50a-e4bd8ef93994?version=1.0

la ley de protección del medio ambiente, de 8 de marzo de 1995, la Comunidad Valenciana (2013) o Cataluña (2014).

Como sabemos, este tipo de tributos no ha ocasionado mayores problemas de encaje en nuestro sistema interno, habida cuenta de la ausencia de figuras que graven esta misma materia imponible en el ámbito local o estatal y teniendo en cuenta su carácter medioambiental, claramente definido[3]. Podemos destacar que, en relación con el impuesto gallego, se sucedieron una serie de sentencias del Tribunal Superior de Justicia de esta Comunidad[4] (a título de ejemplo las STSJ de 3 de julio de 2001 o de 17 de noviembre de 2005), en las que se tuvo que pronunciar sobre los problemas "habituales" de doble imposición (con el Impuesto sobre la electricidad y el IAE), teniendo en cuenta la redacción anterior del art. 6.3 de la LOFCA, que recordemos aludía a la materia imponible, así como a los problemas relativos a la posible vulneración de principios constitucionales de capacidad económica, no confiscatoriedad, o territorialidad. Con todo, el principal reproche formulado a la regulación legal original del impuesto gallego, fue la relativa a la aplicación en la tarifa de un mínimo exento muy elevado (1000 toneladas de dióxido de azufre o de nitrógeno), que suponía que tan sólo 6 empresas efectivamente soportaran el impuesto.

Esta configuración legal fue respaldada por el Tribunal gallego, atendiendo al hecho de que se trataba de una medida transitoria, en aras a la implantación gradual y sin traumas del gravamen y que el legislador había optado justificadamente por el establecimiento de una carga fiscal que inicialmente tenía una función resarcitoria y desincentivadora sólo respecto de las empresas más contaminadoras. Más recientemente, y en relación con el impuesto catalán, podemos encontrar la STSJ Cataluña de 10 de febrero de 2020, que también avala la normativa autonómica, considerando que la misma no vulnera el Derecho de la Unión (ni la Libertad de establecimiento, ni la Directiva de impuestos especiales).

Estamos ante tributos que gravan la expulsión al aire de determinados productos nocivos para el medio ambiente desde las instalaciones donde se desarrollan las actividades industriales. En general se sujeta la expulsión de óxidos de nitrógeno, azufre o cualquier compuesto oxigenado de ambos. Algunas Comunidades Autónomas contemplan también otras sustancias:

---

3 Recordemos que la declaración de inconstitucionalidad sobre la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, no afectó a la modalidad de gravamen sobre las actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno, que descartó solapamiento con el impuesto especial sobre la electricidad o con el IAE (FJ4 STC 60/2013) y que el Tribunal Supremo acogió esta doctrina (STS 19 de junio de 2014) para desestimar el recurso de casación interpuesto por UNESA en relación al impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. En la STS 1308/2017, de 18 de julio, nuestro alto Tribunal también descartó la infracción, por parte del Impuesto aragonés sobre emisiones, de las Directivas 2009/72 y Directivas 2005/89 y de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

4 Sin ánimo de cansar al lector, se pueden citar entre los pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia gallego sus Sentencias de 17 de noviembre de 2005 (JUR 2006\121989) , 6 de febrero de 2004 (JUR 2004\178577), 29 de enero de 2004 (JUR 2004\174907), 28 de noviembre de 2003 (JT 2004/569), 14 de octubre de 2003 (JT 2004/383), 30 de septiembre de 2003 (JT 2004/381), 27 de junio de 2003 (JT 2004/379), 14 de abril de 2003 (JT 2003/1549) y 3 de julio de 2001 (JT 2001/1969).

- el gravamen de CO2 (Andalucía y Aragón),
- el amoniaco y compuestos orgánicos (Murcia),
- partículas y carbono orgánico total (Cataluña).

Son impuestos reales e indirectos, en el sentido expuesto en las STSJ Galicia de 2003 y 2004, ya que el H.I. aparece en función del resultado contaminante del proceso productivo o fabril, de manera que la capacidad económica se refiere al desarrollo de un proceso de producción que ocasiona la polución atmosférica en esas actividades económicas; aunque no suponen el gravamen de la circulación o el consumo de bienes y la repercusión a terceras personas, que no está contemplada expresamente en las normas reguladoras. Son impuestos objetivos, en los que la base imponible, con mayor o menor acierto, está constituida por la cuantía de la carga contaminante de las emisiones y periódicos, cuyo periodo impositivo coincide con el año natural salvo inicio o cese de las actividades (Aunque en la Ley gallega su art. 13 se refiera a un devengo instantáneo, momento de la emisión de las sustancias contaminantes; el art. 8 señala que la cuantificación de la base imponible se referirá al año natural).

La propia OCDE (en su informe Análisis de los resultados medioambientales en España en 2015) contempló específicamente la imposición autonómica sobre las emisiones: indicando que "seis CC.AA han instaurado tasas específicas que gravan distintas combinaciones de emisiones, sobre todo el dióxido de azufre (SO2) y dióxido de nitrógeno (NO2) a partir de un cierto umbral, que varía entre unas regiones y otras…Generalmente el índice de esta tasa se aplica por tonelada, y es variable en todas las CC.AA, excepto en Aragón, con arreglo a tramos por niveles de emisiones. El gobierno central ha examinado estos impuestos autonómicos en el marco de la reforma fiscal, y ha comprobado que algunos impuestos locales sobre la contaminación atmosférica han dado buenos resultados. Estas experiencias positivas podrían servir de orientación para un futuro impuesto estatal sobre la contaminación atmosférica, aunque la naturaleza localizada de la contaminación por SOx y NOx puede justificar tipos impositivos diferenciados de carácter autonómico. Andalucía, Aragón y Murcia también incluyen al CO2 en los impuestos por la contaminación del aire. No obstante, es difícil justificar la imposición al CO2 a escala regional con una justificación medioambiental, por la presencia del comercio de derechos de emisión, la naturaleza difusa de las emisiones y el carácter global de su impacto"[5].

Estaríamos por tanto ante una situación transitoria, a la espera de ser reconducida por el Estado. El análisis coincide plenamente con las propuestas 98 y 101 del informe Lagares; es decir, supresión de los impuestos autonómicos sobre emisiones de CO2 y el establecimiento de un impuesto cedido a las comunidades autónomas sobre el dióxido de azufre y óxidos de nitrógeno.

Informe que, recordemos, también ha sido avalado en los documentos de trabajo de los servicios de la Comisión Europea sobre revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE,

5 https://read.oecd-ilibrary.org/environment/analisis-de-los-resultados-medioambientales-de-la-ocde-espana-2015_9789264250383-es#page95

que en los informes relativos a España (de 2017 y de 2019)[6] que acompañan a la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones que, en lo que se refiere a la fiscalidad ecológica, vuelve a insistir en la eficacia de las recomendaciones del informe publicado en febrero de 2014 por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español (Informe Lagares), para armonizar y mejorar el rendimiento de los impuestos ambientales en España.

Parecen evidentes las ventajas del gravamen de la emisión de estos gases a nivel estatal, porque los daños al medio ambiente que puede provocar la emisión de las sustancias señaladas no pueden siempre ceñirse de manera específica atendiendo al territorio de una única Comunidad Autónoma. Además, así evitaríamos la dispersión normativa en lo que a la tributación de emisiones a la atmósfera se refiere, con los beneficios de gestión homogénea de un solo impuesto, en particular respecto de las obligaciones formales que imponen las normas reguladoras a los sujetos pasivos, que debería ir acompañada de una cesión de competencias normativas amplias a las Comunidades Autónomas, para poder acomodar la ley a los factores externos medioambientales cuya repercusión es primordialmente regional.

Consideramos que esta posibilidad, no contemplada expresamente, sí está implícita en el propio Plan de recuperación, transformación y resiliencia…

La experiencia vivida estos años por las Autonomías permitiría, de cara a la creación de un impuesto estatal cedido, ciertamente, corregir defectos puestos de manifiesto en la normativa autonómica. Así:

1.- La excesiva complejidad en la determinación de la base imponible en los impuestos andaluz y aragonés. Los autores[7] han propuesto su sustitución por el modelo catalán (el más reciente) en el que la base imponible está constituida por las emisiones másicas de cada una de las sustancias contaminantes a la atmósfera emitidas por una misma instalación durante el período impositivo correspondiente y la misma se calcula mediante una fórmula establecida en función de la concentración media anual, el caudal medio anual y el tiempo anual de funcionamiento de cada foco emisor (Art. 14 de la Ley 12/2014, de 10 de octubre) o por el modelo murciano, cuya base imponible es la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial y las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el periodo impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia, que es el valor límite umbral de emisión a la atmósfera en T/año, según el Anexo A1 de la Decisión 2000/479/CE (como se proponía en el informe Lagares).

2.- En cuanto a las sustancias gravadas, habría que solucionar el problema relativo a la inclusión del CO2. Si esto no fuera así, las CCAA estarían jurídicamente legitimadas para crear tributos con

6 report_es_es.pdf (europa.eu), pág. 37

Documento de trabajo de 2017 report_es_es.pdf (qdq.com)

7 ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2021), p. 133.

este HI, pensemos por ejemplo en las propuestas del Informe «Sobre el ejercicio de la Autonomía Financiera de la Comunitat Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario e impuestos cedidos», publicado en octubre de 2021, que avala un impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades, incluido en el Borrador del Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica, que gravaría aquellas instalaciones industriales, cuyos procesos productivos generan emisiones a la atmósfera de CEO2 y de metano.

3.- Las cuestiones relativas a la no sujeción, más bien exención, en algunos impuestos autonómicos de las instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y cerdos (así en los impuestos murciano y andaluz) y que son evidentemente contaminantes. En este sentido me remito a las propuestas de un impuesto ambiental sobre la carne.

4.- La aplicación de beneficios fiscales, utilizando las recomendaciones del informe de la Comisión de expertos creada en la Comunidad Valenciana, en relación a la configuración del impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades, para las empresas que realicen inversiones en infraestructuras y bienes de equipo dirigidos al control, prevención y corrección de la contaminación. La posible deducción o reducción se aplicaría tanto a aquellas que ocasionen la reducción del consumo de combustibles o el uso de combustible más limpio, como aquellas que reduzcan las fugas de emisiones. Por supuesto, siempre que dichas cantidades invertidas no procedan de subvenciones o ayudas públicas concedidas para estas inversiones o las inversiones sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento.

Pues bien, ante el aparente “olvido” de esta figura en el texto del Componente 28 del Plan de recuperación, transformación y resiliencia, tendremos que esperar hasta el primer trimestre de 2022, para saber si esta posibilidad sí se ve reflejada en el informe de la Comisión de expertos.

También queremos referirnos a otro instrumento fiscal de protección de la atmósfera: El impuesto sobre emisiones de óxido de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, tributo que ha proporcionado unos ingresos a las arcas catalanas de casi 5 millones de euros en 2020[8] y que está regulado en la Ley 12/2014, de 10 de octubre. Dicho impuesto grava este tipo de emisiones en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías en los aeródromos durante el ciclo LTO en aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente atmosférico.

Debemos resaltar aquí, de manera muy breve, dos cuestiones interesantes relacionadas con el tributo.

[8] Datos contenidos en el Capítulo III, del Informe sobre Financiación Autonómica 2021, Tributos propios, publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, p. 24
https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2021.pdf

En primer lugar, la disposición del legislador catalán a mejorar el impuesto, siendo rápidamente receptivo a las críticas formuladas al impuesto en su configuración inicial, singularmente a las contenidas en el Informe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de febrero de 2015, evitando su posible consideración de ayuda de estado prohibida, mediante la modificación del impuesto para sujetar también a las aeronaves que realizan vuelos de mercancías, suprimiendo el límite en cuanto al nº de vuelos efectivamente sujetos (20.000) y la aplicación de tipos de gravamen diferenciados para los vuelos intracomunitarios y los extracomunitarios o de conexión[9]

La segunda cuestión se refiere a la posible incidencia de las reformas que el Gobierno se ha comprometido a realizar a partir del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, pues en este apartado sí se contempla expresamente la "necesidad de revisar la fiscalidad del sector aéreo para actuar sobre las emisiones", sobre el impuesto catalán que nos ocupa.

Tendremos que esperar también para conocer las concusiones del comité de expertos para la reforma fiscal y las posibles reformas que acometa el gobierno a la vista de las mismas. En el Plan no se especifica en qué consistirá la revisión de la fiscalidad del sector aéreo, uno de los más contaminantes, aunque está sobre la mesa el posible establecimiento de un impuesto para gravar el uso del transporte aéreo, que ya fue sometido a consulta pública el 28 de febrero de 2020 y que no prosperó en el escenario COVID que comenzó pocos días después.

Para terminar con esta breve visión sobre los impuestos autonómicos sobre emisiones, otra cuestión que también se contempla expresamente en el Plan de recuperación, transformación y resiliencia es el análisis y revisión de los impuestos sobre matriculación y circulación en el primer trimestre de 2022, con la finalidad de lograr una menor contaminación por el empleo de hidrocarburos y una movilidad más sostenible.

Debemos referirnos, por tanto, al impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, creado por la Ley de 28 de marzo de 2017, e incluido poco después en el articulado de la Ley 16/2017 de cambio climático catalana, que ha sido sometido a diferentes cambios normativos, así por la Ley 9/2019, de 23 de diciembre (que incluía el criticado[10] cambio de la fecha de devengo, del 1 de enero al 31 de diciembre) y por Decreto Ley 33/2020. Estamos ante un tributo que ha comenzado a aplicarse efectivamente en octubre de este año, en relación

---

9 Apuntar que la reciente STS 1010/2021, de 13 de julio, que estima el recurso de casación interpuesto por ALITALIA contra Sentencia de 19 de diciembre de 2019 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Segunda), reconoce expresamente la posibilidad de solicitar la rectificación de una autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos (en el caso concreto la autoliquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial del ejercicio 2015), como cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente ---que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo---, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea. Nuestro Alto Tribunal no se pronuncia, sin embargo, sobre el fondo del asunto, entendiendo que corresponde pronunciarse a la Sala de instancia.

10 ALONSO GONZÁLEZ, L. M (2020), RR-2.4.

con el ejercicio 2020 (habida cuenta de que en 2018 y 2019 fue dejado sin efecto). El impuesto tiene por objeto "declarado" gravar las emisiones de dióxido de carbono que producen determinados medios de transporte (turismos, motocicletas y furgonetas, que no los camiones de más de 3,5 toneladas) y que inciden en el incremento de las emisiones de gases con efecto invernadero.

Como también sabemos, el tributo ha salvado el escollo de su posible inconstitucionalidad, por infracción de los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA. En efecto, en la Sentencia 87/2019, de 20 de junio, el Tribunal analizó si este impuesto catalán invadía el espacio del IDTMT o Matriculación y el IVTM y en el FJ 19 de la Sentencia, aunque reconoce textualmente que el impuesto autonómico grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos, sin embargo considera fundamental la diferencia en el modo de calcular la cuota tributaria (que revela una finalidad principalmente recaudatoria en el impuesto local y extrafiscal o medioambiental en el impuesto autonómico), y en base a la misma, evita el problema de doble imposición con el IVTM, proscrita por el art. 6.3 de la LOFCA.

En cuanto a las diferencias entre el IDMT y el impuesto catalán, el TC pone de manifiesto las diferencias entre ambos, acudiendo a la definición formal del H.I. "emisiones de dióxido de carbono en el primer caso" y "primera matriculación en el segundo", además de "los restantes elementos configuradores de cada tributo revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica. Así, el impuesto estatal es un impuesto instantáneo, como el IVA, que persigue conforme a esa naturaleza gravar (en realidad sobregravar) el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado (base imponible), mientras que el impuesto autonómico es un impuesto periódico que grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO2 con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera que sea su destino, con las escasas exenciones antes señaladas. De este modo, la cuota tributaria del impuesto estatal depende del precio o valor de mercado del vehículo en el momento de la adquisición, aunque el tipo de gravamen se fije en función de las emisiones contaminantes, mientras que el impuesto autonómico prescinde completamente del precio o valor del vehículo, y de su uso particular o empresarial, y toma solamente en consideración para calcular la cuota tributaria el dato de las emisiones contaminantes.

Ciertamente, a pesar del fallo de esta Sentencia, las cuestiones relacionadas con la constitucionalidad del impuesto no están, en absoluto cerradas[11], pues van más allá del problema de doble imposición: La configuración del impuesto en la Ley de cambio climático catalana implica que podamos encontrar vehículos que circulan siempre fuera del territorio catalán y que, sin embargo, estarán gravados por este impuesto y, al revés, vehículos que circulen por Cataluña, y por tanto emitan gases contaminantes en este territorio, pueden no ser gravados por ser de titularidad de sujetos sin domicilio fiscal en Cataluña. Es evidente que no existe correspondencia entre la titularidad del vehículo contaminante y el ámbito territorial en el que se produce esa contaminación con los gases de dióxido de carbono.

[11] En este sentido TANDAZO RODRÍGUEZ, A., y HERRERA MOLINA, P. M. (2020), pp. 99-115.

Se pone de manifiesto que un impuesto aplicable en el ámbito territorial de una comunidad autónoma, que pretenda gravar las emisiones de dióxido de carbono, en este caso además desde una fuente móvil, inevitablemente chocará con el art. 157.2 de la CE y con el art. 9 de la LOFCA, sometiendo a gravamen hechos realizados fuera del territorio de la comunidad impositora.

Si tenemos en cuenta, además, en relación con el impuesto catalán, la no sujeción de los camiones de más de 2,5 toneladas o de los contaminantes vehículos históricos, podemos imaginar que la litigiosidad va a ser nota característica del tributo.

Estos problemas aparecen perfectamente identificados en el informe de la Comisión de Expertos para el estudio de la reforma tributaria en la Comunidad Valenciana al que ya hemos aludido: A propósito de la creación de un impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (contenido en el borrador de Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica, teniendo como precedente el impuesto catalán que ahora nos ocupa), propone que el hecho imponible del futuro impuesto valenciano se refiera a la titularidad por el sujeto pasivo de determinados vehículos de tracción mecánica con aptitud para emitir dióxido de carbono, así como la sujeción de los camiones de más de 2,5 toneladas.

El tema está sobre la mesa porque parece que ahora sí, el gobierno está dispuesto a reformar la fiscalidad sobre los automóviles. Tenemos que esperar, en este punto también, las recomendaciones de la Comisión de expertos en relación a la supresión o no del impuesto sobre determinados medios de transporte y a la ambientalización del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica… pero no podemos dejar de apuntar que, si lo que realmente se quiere es gravar las emisiones llevadas a cabo desde un vehículo, lo lógico parecería tratar de medir las mismas. El gravamen de la "potencialidad" supone, además, que el impuesto pierda, al menos parcialmente, su naturaleza incentivadora porque, una vez adquirido, va a ser irrelevante el uso que se haga del vehículo.

En la experiencia autonómica podemos encontrar un proyecto de impuesto que pretendía gravar tanto la potencialidad como las emisiones de determinados vehículos, me estoy refiriendo al nunca aplicado Impuesto sobre el daño medioambiental derivado de la utilización de vehículos de alquiler sin conductor de Baleares, que se incluía en los artículos 28 a 47 del proyecto de ley de medidas tributarias para la sostenibilidad de la Hacienda Pública de Baleares de 2013, en el que la base imponible estaba constituida por una parte variable (determinada por el número de kilómetros recorridos) y una parte fija (que tenía en cuenta el número de días de duración del contrato).

La propuesta nº 92 formulada en el Informe Lagares y las formuladas en los informes de 2017 para la reforma del sistema de financiación local[12] y autonómico, así como por la propia asociación española de fabricantes de automóviles y camiones[13], pasan por el establecimiento de un

[12] Como señala HERRERA MOLINA, P. M. (2018), pp. 397 y ss., el informe sobre la financiación local no propone expresamente la integración de los impuestos sobre matriculación y circulación, pero sí defiende la necesidad de su coordinación, sugiriendo dos componentes basados respectivamente en el principio de equivalencia y en exigencias ambientales, que el autor considera acertada.

[13] Plan de Movilidad ANFAC "Transición inteligente hacia la movilidad del futuro", abril de 2019, pp. 29 y ss.

impuesto único a la tenencia y uso de vehículos, que debería tener un tramo autonómico y local, atendiendo a sus emisiones de CO2.

Respecto a cómo debería cuantificarse, se ha propuesto[14] una versión simplificada del impuesto, en la que podría atenderse a sus emisiones teóricas y una versión avanzada, en la que podría articularse algún criterio que permitiese estimar la utilización real del vehículo (incluso mediante empleo de dispositivos técnicos de medición)[15].

En esta versión "avanzada" del impuesto, podríamos incluso plantear un mecanismo de "gestión compartida" del impuesto a partir de la información obtenida en el ámbito de la inspección técnica de vehículos, que permitiría conocer no sólo el nº de kilometros recorridos sino el propio nivel de emisiones del motor en ese momento.

Recordemos que la Inspección Técnica de Vehículos (ITV) está destinada a asegurar que los vehículos que se encuentran en circulación cumplen una serie de condiciones técnicas mínimas que permiten garantizar la seguridad de las personas, reducir al máximo el riesgo de accidentes por causas técnicas y proteger el medio ambiente a través de la reducción de los gases de escape, incluyendo expresamente el ANEXO I del RD 920/2017 dentro del contenido mínimo a inspeccionar, las emisiones contaminantes.

3. ALGUNAS CUESTIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, EN RELACIÓN CON EL PRÓXIMO IMPUESTO ESTATAL SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS

Para terminar, aludiremos muy brevemente a la reforma prevista en la fiscalidad de los residuos, por ofrecer un ejemplo que podría trasladarse al ámbito de las emisiones[16].

El proyecto de ley de residuos y suelos contaminados que, a la fecha, se tramita en el Congreso[17], regula, en su Título VII, el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, como tributo de carácter indirecto que recae sobre la entrega de los mismos, en este tipo de instalaciones para su eliminación o valorización energética. La adopción de este instrumento fiscal se encuentra alineada con las inversiones y reformas previstas en el

---

14 GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P. (2018), pp. 257 y ss.

15 En el "Informe Lagares" se aludía a las propuestas de transformación del IVTM en un impuesto sobre el uso del vehículo que tuviese en cuenta tres factores: los kilómetros efectivamente recorridos, la vía utilizada y el momento del desplazamiento. Esas propuestas, que la Comisión Europea consideraba acertadas, permitirían tener en cuenta no sólo la longitud del trayecto, sino también el entorno en que se produce y la incidencia sobre la congestión del tráfico, pero requeriría que todos los vehículos estuvieran dotados de un instrumento que permitiera registrar los trayectos realizados. No obstante, en el informe se ponía de manifiesto su coste notable y su incidencia sobre el derecho a la intimidad.

16 Debemos tener en cuenta, además, que los residuos constituyen una fuente difusa de gases de efecto invernadero, sobre todo por el metano emitido en vertederos con residuos biodegradables; por lo que este impuesto, al igual que los impuestos sobre emisiones hasta ahora analizados, supone también un instrumento de lucha contra el cambio climático.

17 https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-57-1-C1.PDF

Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España, en el ámbito de la economía circular y los residuos y trata de armonizar los impuestos a los depósitos en vertederos, establecidos en 10 CCAA, así como su aplicación en las que CCAA que no lo tenían.

El objetivo declarado del impuesto estatal consiste en evitar el "turismo de residuos" hacia las comunidades autónomas que no han establecido este tipo de impuestos (como por ejemplo Galicia), y que ya había sido contemplado, en su vertiente administrativa, por el legislador estatal en el RD 553/2020, de 2 de junio, por el que se regula el traslado de residuos en el interior del territorio del Estado.

Así, el art. 97 del proyecto atribuye a las Comunidades Autónomas la recaudación del impuesto, en función de donde se realicen los hechos imponibles gravados por el mismo y en la DA 7ª se establece la obligación de compensar a las Comunidades Autónomas que hubieran establecido impuestos con estos mismos hechos imponibles (con anterioridad al 17 de diciembre de 2020, fecha en la que el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico abrió el periodo de audiencia e información pública para la regulación del impuesto), por la diferencia entre lo que venían percibiendo y el importe dela recaudación que perciban las comunidades autónomas al aplicar la nueva Ley.

Esta caracterización del tributo resulta acertada pues ninguna Comunidad Autónoma resultará perjudicada por la aplicación del impuesto estatal y evita la competición entre Estado y Comunidades Autónomas, que hemos visto en el pasado, en relación al impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, por regular antes la figura y conseguir o evitar la compensación prevista en el art. 6.2 de la LOFCA[18].

A la vista del texto del proyecto de ley, podemos plantearnos telegráficamente una serie de preguntas relacionadas con las competencias autonómicas sobre residuos:

- ¿Qué tipo de cesión contempla el proyecto de ley, incluye competencias normativas o de gestión para las CCAA? No encontramos previsión alguna en los preceptos que se ocupan de regular los elementos de cuantificación del tributo, sino que la respuesta la encontramos en la exposición de motivos y en la D.T.7ª del proyecto: La cesión se llevará a cabo mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, entendemos en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, así como mediante la introducción de las modificaciones normativas necesarias. Así que, en tanto no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, sólo se atribuye a las CCAA el rendimiento del impuesto y competencias de gestión de la figura.

[18] Recordemos como las Comunidades Autónomas de Cataluña, Asturias y Valencia trataron de regular la figura antes que el Estado (que creo el Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito por Ley 16/2012, de 27 de diciembre). El TC tuvo que pronunciarse, declarando la inconstitucionalidad de las normas autonómicas (SSTC 107/2015, de 28 de mayo; 202/2015, de 24 de septiembre, y 30/2015, de 19 de febrero).

- Otra cuestión interesante es el relativo al gravamen de los depósitos de vertidos en lugares no autorizados: En el proyecto de ley se modificó del hecho imponible del impuesto eliminándose los supuestos de abandono, almacenamiento y la incineración o quema de residuos en lugares no autorizados, que sí figuraban en el anteproyecto. Estos supuestos dificultaban en exceso la gestión del impuesto y se trataba de hechos que constituyen infracciones y como tales serán objeto de la sanción que les corresponda. ¿Sería posible que las Comunidades Autónomas que gravaban estos supuestos siguieran haciéndolo? Podemos pensar, por ejemplo, en la Comunidad de Madrid (art. 4 de la Ley 6/2003 del Impuesto sobre depósito de residuos) o en la Comunidad de Extremadura (art. 22.2 de la Ley 2/2012, de 28 de junio), que contemplan expresamente la modalidad de hecho imponible consistente en el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de la respectiva comunidad.

- Teniendo en cuenta que, en materia medioambiental, las CCAA pueden establecer normas adicionales de protección respecto de la legislación básica de protección del medio ambiente y que no existiría duplicidad en el hecho imponible gravado por ambos impuestos, deberíamos considerar factible esta posibilidad. Sin embargo, la D.F.1ª del proyecto de Ley que actualmente se tramita excluye esta posibilidad en relación con la materia contenida en el Título VII, es decir, sobre las medidas fiscales para incentivar la economía circular, al dictarse, se dice, al amparo de la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General prevista en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española. Aunque este tema excede con mucho el objeto de nuestra ponencia, debemos recordar que el título "Hacienda General" no impide que las Comunidades Autónomas tengan también, constitucionalmente reconocida, su propia Hacienda, pues "la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma" (entre otras, SSTC 14/1986, F 2; 29/1986, FJ 5; 192/2000, FJ 6, y 65/2020) y que, relacionando el art. 149.1.14 CE con el art. 157.3 CE, resulta que corresponde al Estado la fijación del marco y los límites en que esa autonomía ha de actuar mediante una Ley Orgánica a la que confiere una función específica y constitucionalmente definida (STC 76/2014, FJ 4).

En el momento de presentar esta ponencia, pusimos de manifiesto como estas cuestiones requerían un desarrollo normativo depurado y una eficaz colaboración entre las Administraciones implicadas, en aras a conseguir, sin demagogia ni intereses puramente recaudatorios, que los tributos que han ocupado nuestro análisis sean instrumento eficaz en la lucha contra la degradación del medio ambiente.

La nueva Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular que regula el impuesto sobre depósito de residuos en vertederos, incineración y coincineración y cuyo capítulo VII entrará en vigor el 1 de enero de 2021. Respecto del impuesto que nos ocupa, efectivamente, se prevé la cesión del mismo a las comunidades autónomas mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, así como mediante la

introducción de las modificaciones normativas necesarias, e incluye competencias normativas sobre los tipos de gravamen (su art.93.2 permite a las Comunidades Autónomas incrementar los previstos en la Ley).

Durante este periodo transitorio, hasta que tales acuerdos y modificaciones normativas sean adoptados, podemos distinguir hasta tres escenarios distintos para las Comunidades Autónomas:

- Cesión del rendimiento del tributo (D.T.7ª de la Ley 7/2022), que las Comunidades Autónomas percibirán trimestralmente.
- Cesión del rendimiento y de competencias de gestión (D.T.8ª de la Ley 7/2022), en el caso de que las Comunidades Autónomas lo decidan y lo comuniquen "formalmente" al Ministerio de Hacienda dentro del mes siguiente a la fecha de publicación de la ley en el BOE (9 de abril de 2022).
- Mantenimiento del impuesto propio que hubieran establecido con carácter previo a la entrada en vigor de la Ley, siempre y cuando exista identidad entre el hecho imponible autonómico y el impuesto estatal, se apliquen las mismas exenciones y la cuota que resulte no sea inferior a la que resultaría de aplicar los tipos impositivos de la Ley estatal (regulados en el art. 93.1 de la Ley 7/2022), según establece la D.A.21ª del texto legal.

Respecto de la cuestión que nos planteamos a la vista del proyecto, relativa a la posibilidad de establecer o mantener, por parte de las Comunidades Autónomas, el gravamen sobre otro tipo de depósito de residuos no contemplados en la Ley estatal, la Ley 7/2022 parece seguir excluyendo esta posibilidad, a la vista de lo dispuesto en el apartado 1.d) de su D.F.11ª.

Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2021): *Análisis desde la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*, IEHPA, Sevilla.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2020): "Extraterritorialidad y retroactividad del impuesto catalán sobre emisiones de CO2", *REDF*, CIVITAS, Madrid, nº 187.

GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P. (2018): "Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma", capítulo VIII, ED. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.

HERRERA MOLINA, P. M. (2018): "Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma", capítulo XI, ED. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.

TANDAZO RODRÍGUEZ, A., y HERRERA MOLINA, P. M. (2020):" Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 442

CAPÍTULO 2

LA FISCALIDAD ENERGÉTICA EN EL CONTEXTO DEL PACTO VERDE EUROPEO*

ÁLVARO ANTÓN ANTÓN
Profesor Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad Cardenal Herrera CEU

1. Introducción. 2. El papel de la fiscalidad energética en la transición a una economía verde, sostenible y justa. 2.1 La pretendida función ambiental de los impuestos a la energía. 2.2. Problemas en el diseño de impuestos energéticos para alcanzar fines ambientales. 3. La fiscalidad energética en el ámbito de la UE. 4. La falta de alineación de la directiva sobre imposición energética con los objetivos del Pacto Verde Europeo. 5. El futuro de la fiscalidad energética en el contexto de los objetivos del pacto verde europeo. 6. Posibles impactos distributivos y sobre la competitividad de la fiscalidad energética. 7. Conclusiones. Bibliografía

RESUMEN: La Directiva sobre Imposición energética podría desempeñar un papel clave en el ámbito de la política climática y energética. Sin embargo, se ha constatado que no está alineada con el resto de los objetivos del Pacto Verde Europeo. Por tanto, la modificación de esta Directiva es prioritaria si se pretende emitir señales de precio adecuadas a través de la imposición energética y, consecuentemente, que este instrumento económico contribuya a la consecución de los objetivos energético y climáticos de la UE. Este trabajo analiza los principales problemas que presenta la Directiva actual así como las propuestas para modificarla.

PALABRAS CLAVE: Impuesto Energético, Pacto Verde Europeo, Impuesto ambiental, Directiva sobre Imposición Energética, Cambio Climático.

ABSTRACT: The Energy Taxation Directive could play a key role in the area of climate and energy policy. However, it has been found that it is not aligned with the rest of the objectives of the European Green Deal. Therefore, the modification of this Directive is a priority if the aim is to issue adequate price signals through energy taxation and, consequently, for this economic instrument to contribute to the achievement of the energy and climate objectives of the EU. This paper analyzes the main problems presented by the current Directive as well as the proposals to modify it.

KEYWORDS: Energy Tax, European Green Deal, Environmental Tax, Directive on Energy Taxation, Climate Change.

* Este trabajo es resultado del Proyecto de Investigación financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación: *Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde y digital justa: España en el contexto europeo* (PID2020-119151RB-I00).

1. INTRODUCCIÓN

El Pacto Verde Europeo fija como objetivo la neutralidad climática de la Unión Europea (UE) para 2050[1]. El logro de dicho objetivo requerirá adaptar las políticas de la UE en materia de clima, energía, transporte y, también, fiscalidad energética, con el fin de reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero en, al menos, un 55 % de aquí a 2030 en comparación con los niveles de 1990. Este compromiso político se ha convertido en una obligación jurídicamente vinculante para los Estados Miembros (EEMM) como consecuencia de la aprobación del Reglamento 2021/119 (Reglamento conocido en el ámbito de la UE como: 'Ley del Clima')[2]. Al mismo tiempo, los objetivos prioritarios del Pacto Verde Europeo son fundamento y sientan las bases tanto del Plan de Recuperación *Next Generation EU* como del presupuesto de la Unión para 2021-2027; instrumentos clave para fomentar la inversión en sectores que son estratégicos para la transición ecológica y que impulsarán la recuperación económica de la Unión tras la crisis de la COVID-19[3].

Sin embargo, junto a la vertiente del gasto diversos autores e instituciones internacionales vienen defendiendo en los últimos años el papel que podrían desempeñar determinados instrumentos para la tarificación del precio del carbono de cara a disociar el crecimiento económico del aumento de las emisiones de gases contaminantes[4]. Así, por ejemplo, el Pacto Verde pone de relieve el potencial de los impuestos ambientales para generar fuentes de ingresos públicos alternativos que contribuyan a alcanzar unas finanzas públicas sostenibles, al tiempo que envían señales de precio adecuadas a los consumidores para orientar su conducta a alternativas menos contaminantes[5].

En esta línea, la Comisión Europea ha defendido el papel que puede tener un sistema fiscal bien diseñado para apoyar la transición verde al entender que la fiscalidad, como instrumento político, tiene potencial para coadyuvar a lograr el objetivo de neutralidad climática de aquí a 2050, así como a los demás objetivos medioambientales del Pacto Verde Europeo. Como señala la propia Comisión, los impuestos medioambientales son un instrumento disponible tanto para la UE como para sus EEMM que permite contribuir a proporcionar las señales de precios correctas e incentivos adecuados a los productores, los usuarios y los consumidores para fomentar un consumo menos contaminante y contribuir al crecimiento sostenible. Paralelamente, son instrumentos que pueden aportar ingresos fiscales adicionales a los presupuestos públicos. Estos ingresos pueden ser destinados, entre otras cuestiones, a financiar las inversiones en favor de la citada transición verde; a reducir impuestos en otros ámbitos -por ejemplo, sobre el trabajo- o a financiar medidas de protección social.[6].

---

1 COMISIÓN EUROPEA (2019a).

2 Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021 por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) nº 401/2009 y (UE) 2018/1999 («Legislación europea sobre el clima»), DOUE L 243/1.

3 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. DOUE L 114/22.

4 OCDE (2021a).

5 ANTÓN ANTÓN (2022).

6 COMISIÓN EUROPEA (2020a).

Más concretamente, las instituciones de la UE consideran que determinados instrumentos económicos para la tarificación del carbono ya vigentes en la UE, como el Régimen Europeo de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE)[7] o la Directiva Europea sobre Imposición Energética (DIE)[8], podrían desempeñar un papel significativo y complementario en el contexto de la hoja de ruta descrita. Para la Comisión Europea, instrumentos de este tipo -siempre que estén bien diseñados desde el punto de vista ambiental tanto para fijar efectivamente el precio al carbono como para aplicar de forma efectiva el principio de "quien contamina, paga"- están destinados a jugar un papel preponderante en la creación de un entorno adecuado para la innovación verde en la línea marcada por el Plan de la UE y el citado Pacto Verde.

Sin embargo, la Comisión Europea considera que, actualmente, ninguno de estos instrumentos está siendo eficaz a la hora de introducir señales de precio adecuadas para favorecer cambios de conducta hacía alternativas menos contaminantes. Concretamente, la citada institución considera que la DIE, en su versión actual, no está alineada con el resto de los objetivos del Pacto Verde Europeo.

Hasta la crisis de suministro energético y el aumento del precio a la energía que empezó a acentuarse en la UE como consecuencia de la agresión de Rusia a Ucrania en 2022[9], todo apuntaba a que, para alcanzar los ambiciosos objetivos que se ha marcado la UE, parte de los esfuerzos de la Comisión irían encaminados a incluir, junto a los mecanismos basados en el gasto público, propuestas para modificar los instrumentos económicos de carácter ambiental ya vigentes -RCDE y DIE-[10]. Modificaciones destinadas a orientar su diseño y ámbito de aplicación de forma que contribuyan efectivamente tanto a la introducción de una señal de precio al carbono en sectores excluidos hasta el momento como a la eliminación de los subsidios destinados a productos energéticos con un peor comportamiento ambiental en términos de emisiones como, por ejemplo, aquellos que tienen un origen fósil[11]. Concretamente, si el objetivo del Pacto Verde es reducir radicalmente el impacto climático de la UE, se considera imperativo incluir en el ámbito de aplicación de los citados instrumentos tanto a las emisiones vinculadas al sector del transporte como aquellas producidas en el ámbito de los hogares[12].

---

7 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 emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo. DOUE L 275/32.

8 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. DOUE L 283/51.

9 La UE importa el 90 % del gas que consume y Rusia proporciona más del 40 % del gas consumido en la UE. Además, el 27 % de las importaciones de petróleo y el 46 % de las importaciones de carbón también proceden de Rusia.

10 Para la Comisión Europea, iniciativas como la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía y la creación de un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono forman parte del Pacto Verde Europeo, que también aspira a crear un contexto propicio para que se lleven a cabo amplias reformas fiscales a nivel nacional, eliminando las subvenciones a los combustibles fósiles, desplazando la carga fiscal del trabajo a la contaminación y teniendo en cuenta al mismo tiempo consideraciones de orden social.

11 Los subsidios a los combustibles fósiles en la UE no han disminuido y se estiman en 55 000 millones EUR, manteniéndose más o menos estables en todos los sectores. Vid. COMISIÓN EUROPEA (2019b).

12 Según datos de la Comisión se calcula que los costes externos totales del transporte por carretera en países como España ascienden a 64.300 millones EUR anuales, lo cual corresponde al 5,18 % del PIB español (la citada cifra refleja

Precisamente, el 14 de julio de 2021 la Comisión Europea adoptó una serie de propuestas legislativas - "Objetivo 55" - que establecen cómo pretende lograr la neutralidad climática en la UE para 2050, incluido el objetivo intermedio de una reducción neta de al menos un 55% de las emisiones de gases de efecto invernadero para 2030[13]. El paquete propone revisar varios elementos de la legislación climática de la UE -incluido el RCDE o la DIE - para establecer en términos reales los instrumentos a través de los cuales la Comisión se propone alcanzar los objetivos climáticos de la UE en el marco del citado Pacto. Entre otras medidas, la propuestas van dirigida a modificar la DIE para crear una base imponible más pormenorizada y aumentar los tipos impositivos mínimos de los impuestos a la energía; a ampliar el RCDE para abarcar a sectores excluidos hasta ahora, como el transporte por carretera y los edificios; y a establecer un mecanismo de ajuste en frontera por emisiones de carbono para reflejar las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de las importaciones, como alternativa a los derechos de emisión gratuitos en la UE.

La Comisión reconoce que estas medidas tendrán impacto a corto/medio plazo en los sectores más vulnerables y en la competitividad de la industria. En este sentido, y como se verá en este trabajo, se prevén una serie de medidas para mitigar estos efectos. Sin embargo, una vez más, el en el contexto actual no puede obviarse el hecho de que el incremento en los precios de la energía que se está produciendo desde la agresión de la agresión de Rusia a Ucrania está perjudicando a la economía[14]. La propia Comisión Europea considera que "si los precios de la energía continúan siendo elevados, es probable que produzcan un aumento de la pobreza y afecten a la competitividad de las empresas. Sobre todo las industrias de gran consumo de energía han tenido que hacer frente a costes de fabricación más elevados. Los precios de la energía elevados también suponen un aumento de los precios de otras mercancías, especialmente de los alimentos. Un aumento combinado de los precios de la energía, el transporte y los alimentos agravaría la presión sobre los hogares con bajos ingresos, lo que supone un mayor riesgo de caer en la pobreza" [15]. Este aumento, sumado al experimentado como consecuencia de la COVID-19, ha exigido a la UE y sus EEMM la adopción de medidas de emergencia que garanticen el suministro al tiempo que hacen frente al incremento de los precios y al efecto de contagio de los precios del gas en los precios de la electricidad.

A través del Plan *REPower*, y basándose en la aplicación de las medidas del Paquete "Objetivo 55", la Comisión ha añadido una bateria de medidas para reducir la dependencia energética de Rusia y hacer frente a los impactos socioecómicos provocados por el contexto actual[16].

---

todas las externalidades los costes asociados al transporte como los accidentes o los atascos, pero también el ruido, la contaminación atmosférica, los daños causados al clima y los hábitats y los costes de producción de los combustibles). *Vid*. COMISIÓN EUROPEA (2019c).

13 COMISIÓN EUROPEA (2021a).

14 La UE importa el 90 % del gas que consume y Rusia proporciona más del 40 % del gas consumido en la UE. Además, el 27 % de las importaciones de petróleo y el 46 % de las importaciones de carbón también proceden de Rusia. COMISIÓN EUROPEA (2022a).

15 COMISIÓN EUROPEA (2022a).

16 COMISIÓN EUROPEA (2022b).

La Comisión confirma que el Plan *REPowerEU* se basa en la plena aplicación del paquete de medidas "Objetivo 55" presentadas el año pasado sin modificar la ambición de alcanzar la neutralidad climática. Sin embargo, reconoce que la rápida eliminación progresiva de las importaciones de combustibles fósiles procedentes de Rusia afectará a la trayectoria de transición o a la manera en que alcanzarán los objetivos climáticos.

Ahora bien, lejos de olvidarse de la propuesta para modificar la DIE, la Comisión anima a los EEMM a adoptar medidas fiscales para apoyar los objetivos del plan *REPowerEU* a fin de incentivar el ahorro de energía y reducir el consumo de combustibles fósiles. En esta línea, la Comisión considera que revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía contribuye a los objetivos del plan R*EPowerEU* al establecer señales de precios para reducir el consumo de combustibles fósiles y ahorrar energía, y, en consecuencia, la Comisión recoge en el Plan la necesidad de que los EEMM que lleguen rápidamente a un acuerdo.

No obstante, consideramos que las propuestas de la Comisión no deben ser insensibles a la crisis energética y social provocada por la pandemia primero y la guerra posteriormente y, por tanto, pese a reconocer el papel de la fiscalidad energética, entendemos que su implantación debe tener en cuenta, en cualquier caso, los impactos distributivos y sobre la competitividad mediante su aplicación gradual y la configuración de paquetes compensatorios.

Teniendo en cuenta estas cautelas, derivadas del contexto actual, este trabajo trata de analizar el papel que podría tener la fiscalidad energética para alcanzar los objetivos del Pacto Verde y, consecuentemente, a la disminución de la dependencia energética de la UE. En este sentido se atenderá, fundamentalmente, por un lado, a los problemas que presenta actualmente la Directiva sobre Imposición Energética y, por el otro, a las propuestas para dotarla de una mayor coherencia ambiental en línea con los objetivos de la UE.

2. EL PAPEL DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICA EN LA TRANSICIÓN A UNA ECONOMÍA VERDE, SOSTENIBLE Y JUSTA

La estructura de los impuestos energéticos los convierte en instrumentos idóneos para introducir en ellos elementos ambientales que permitan alienarlos con fines extrafiscales[17], por ejemplo, para influir en el comportamiento de los consumidores de manera que hagan un uso más eficiente de la energía o recurran a fuentes de energía más limpias[18]. Así, ciertos impuestos energéticos bien diseñados podrían formar parte del grupo de reformas políticas destinadas a alcanzar los

[17] El tributo, además de su fin fiscal, tiene reconocido tanto legal (art. 2.1 de la LGT) como constitucionalmente la posibilidad de ser utilizado para fines extrafiscales y, consecuentemente, para alcanzar directamente objetivos de política económica, social o medioambiental. Concretamente, el Tribunal Constitucional (TC) ha calificado como extrafiscales aquellos tributos que "persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concento de tributo". *Vid*. STC 53/2014, de 10 de abril de 2014 y 69/2018, de 20 de junio.

[18] COMISIÓN EUROPEA (2011a).

ambiciosos objetivos de la UE en los ámbitos del clima y la energía. En particular, los impuestos a la energía podrían desempeñar este papel complementario siempre que estén diseñados para enviar incentivos a través de señales de precios correctas que permitan: reducir las emisiones a lo largo del tiempo, mejorar la eficiencia de los recursos; y fomentar prácticas sostenibles por parte de productores, usuarios y consumidores[19].

En este sentido, diversos autores han afirmado que un sistema fiscal basado en impuestos de estas características puede representar no solo una buena política climática y energética sino también una buena política fiscal en el contexto de una reforma fiscal verde[20]. Fundamentalmente, si se tiene en cuenta que los impuestos energético-ambientales son: i) Instrumentos efectivos para la internalización de las externalidades ambientales. ii) Instrumentos eficientes y eficaces para la consecución de los objetivos climáticos y energéticos asumidos por la UE (fomentando la innovación y los cambios estructurales). iii) Fuente adicional de ingresos públicos. iv) Incentivos para modificar el comportamiento de consumidores y productores hacia pautas más eficientes.

Junto a estas ventajas los impuestos energéticos también presentan ciertos inconvenientes. Concretamente, porque pueden impactar negativamente en sectores vulnerables o afectar a la competitividad de las empresas. Sin embargo, y como ha defendido la doctrina económica, frente a los instrumentos regulatorios o de mandato y control los impuestos medioambientales presentan la ventaja de que los ingresos adicionales obtenidos pueden destinarse a medidas de compensación distributivas y/o a mecanismos para mitigar la pérdida de competitividad de las empresas[21].

A mayor abundamiento, la literatura económica sobre tributación ambiental sostiene que, de acuerdo con la teoría del doble dividendo, es posible obtener beneficios tanto económicos como ambientales a través de una imposición de este tipo. Concretamente, aumentando la recaudación con la introducción de impuestos energético-ambientales al tiempo que se reduce la carga fiscal de otros impuestos preexistentes (distorsionadores) en un marco de renta neutra como son los impuestos sobre el capital o el trabajo[22]. Sin embargo, en los últimos años hemos sido testigos de una nueva generación de reformas fiscales verdes, conocidas como reformas de tercera generación que van más allá del planteamiento inicial. Especialmente tras la crisis de 2008, y con el consiguiente aumento de las necesidades de ingresos públicos y de las preocupaciones distributivas y competitivas. En este contexto, las recientes oleadas de reformas fiscales verdes ya

---

19 PIRLOT (2020).

20 Floren FLUES y Kurt VAN DENDER (2020).

21 Las medidas para compensar la pérdida de competitividad tendrían que estar restringidas a los casos en los que no se pueda recurrir a mecanismos alternativos como los ajustes fiscales en frontera. Por su parte, las compensaciones distributivas serán pertinentes (...) "cuando los tributos medioambientales afecten a bienes y servicios esenciales de interés general y cuando los impactos supongan una parte elevada de los presupuestos familiares. En cualquier caso, ha de quedar claro que estos tributos buscan primordialmente la reducción del deterioro medioambiental y son ajenos al principio de capacidad económica, por lo que los posibles efectos regresivos no deben limitar su introducción". COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA (2022).

22 DELGADO, FREIRE-GONZÁLEZ y PRESNO (2022).

no persiguen un "doble dividendo" (dividendo financiero y ambiental) en el sentido clásico, sino que consisten en diversas medidas legislativas introducidas conjunta y coordinadamente y que combinan impuestos ambientales con mecanismos de apoyo de carácter financiero orientados a apoyar a los sectores más expuestos por el aumento del precio y, consecuentemente, más vulnerables[23]. Estas reformas fiscales se caracterizan por un uso más flexible y heterogéneo de la recaudación tributaria asociada al impuesto ambiental y adaptada al nuevo entorno socioeconómico -programas de distribución, eficiencia energética, apoyo a las renovables, etc.-[24]. Esto significa que los ingresos fiscales adicionales obtenidos a través de estos impuestos podrían ser asignados, por ejemplo, a políticas para el desarrollo de biocombustibles avanzados o sistemas de eficiencia energética en los hogares más vulnerables.

Precisamente, el Pacto Verde Europeo enfatiza el potencial que presenta el marco europeo armonizado de la fiscalidad energética para: apoyar la transición a fuentes de energía limpias; contribuir al crecimiento sostenible y justo; y reflejar consideraciones de equidad social[25].

Sin embargo, hasta la fecha, la aplicación conjunta de la DIE y el RCDE parece haber sido poco eficaz a la hora de introducir señales de precio adecuadas para favorecer cambios de conducta hacía alternativas menos contaminantes. En este sentido, estudios de la Comisión Europea argumentan que existe margen para aplicar el principio de "quien contamina, paga" de manera más rigurosa a través de una expansión de los impuestos ambientales y otros instrumentos económicos en la UE. Y ello, porque estima que, actualmente, los costes de la contaminación y el daño ambiental superan los ingresos generados por impuestos y otros instrumentos económicos

---

23 Así, por ejemplo, el Fondo Monetario Internacional (FMI), en el contexto de pandemia, retomó la iniciativa para impulsar un impuesto global sobre el carbono al tiempo que propone la eliminación progresiva de los subsidios a los combustibles fósiles. El FMI defiende que los ingresos tributarios extras recaudados con el impuesto podría destinarse a financiar un instrumento para la recuperación económica de los países, promoviendo energías alternativas bajas en carbono y otras tecnologías limpias en línea con los compromisos adoptados a raíz del Acuerdo de París. *Vid*. LARREA BASTERRA (2021).

24 Encontramos innumerables ejemplos de estas reformas flexibles en países de nuestro entorno. Así, por ejemplo, en 2008 Suiza introdujo un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono (CO2) cuya recaudación se destina en parte a la promoción de la eficiencia energética en los edificios y a medidas compensatorias para los hogares y empresas afectados; en 2019 Irlanda introdujo un impuesto sobre el carbono con objetivos de consolidación fiscal; en 2010 Eslovenia aprobó un impuesto sobre el consumo de energía que dedica toda su recaudación a financiar programas de eficiencia energética; en 2012 Japón introdujo un impuesto sobre las emisiones de CO2 con recaudación afectada a actuaciones de mitigación del cambio climático; o el caso de Holanda que en 2013 aplicó un recargo sobre el impuesto sobre la energía cuya recaudación se utiliza para financiar alternativas renovables. *Vid*. LABANDEIRA, LABEAGA, y LÓPEZ-OTERO (2018).

25 Para la Comisión Europea, iniciativas como la revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía y la creación de un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono forman parte del Pacto Verde Europeo, que también aspira a crear un contexto propicio para que se lleven a cabo amplias reformas fiscales a nivel nacional, eliminando las subvenciones a los combustibles fósiles, desplazando la carga fiscal del trabajo a la contaminación y teniendo en cuenta al mismo tiempo consideraciones de orden social. COMISIÓN EUROPEA (2020a).

introducidos para hacer frente a las actividades contaminantes[26]. En la misma línea, el Tribunal de Cuentas Europeo considera que se han desaprovechado muchas oportunidades para una aplicación más rigurosa del principio de "quien contamina, paga" en la UE[27].

En este contexto, la DIE podría desempeñar un papel clave en el ámbito de la política climática y energética[28]. Sin embargo, la citada Directiva, en su versión actual, no está alineada con el resto de los objetivos del Pacto Verde Europeo. Precisamente, y como analizaremos posteriormente, los principales problemas asociados con el diseño de los impuestos a la energía en algunos EEMM son atribuibles a la configuración actual de la DIE. Por tanto, la modificación de esta Directiva es prioritaria si se pretende que a través de los impuestos energéticos se emitan señales de precio adecuadas para dirigir conductas e inversión hacia fuentes energéticas sostenibles y, consecuentemente, que la imposición energética contribuya a la consecución de los objetivos del Pacto Verde.

2.1. La pretendida función ambiental de los impuestos a la energía

Los instrumentos de fijación de precios al carbono son políticas eficientes y eficaces para lograr los objetivos climáticos y apoyar una recuperación verde. En especial, la fijación de un precio explícito al carbono puede traducirse en cambios de comportamiento y dirigirlo hacía alternativas menos contaminantes en empresas y consumidores al tiempo que movilizan recursos para alcanzar los objetivos presupuestarios y ambientales de los Estados[29]. Los sistemas de comercio

---

[26] Algunos estudios exponen que los costes externos de la contaminación del aire y los GEI ascienden a aproximadamente 720 000 millones de euros al año en toda la UE -alrededor del 5 % del PIB de la UE-, de los cuales solo el 44 % se internaliza en impuestos u instrumentos económicos en toda la economía. *Vid.* MOTTERSHEAD (2021).

[27] TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2021).

[28] De acuerdo con datos de la Comisión Europea y otros organismos internacionales, la recaudación por impuestos medioambientales en España aún se encuentra por debajo de la media de la UE, a pesar de los aumentos de los últimos años (el 1,8 % del PIB en 2018, frente a una media de la UE de aproximadamente el 2,4 % del PIB). Por tanto, parece que existe margen para estudiar una posible reforma del sistema tributario para introducir impuestos medioambientales que, al desincentivar las actividades perjudiciales para el medio ambiente -al integrar el coste de las externalidades negativas y emitir señales correctas en el precio- faciliten la transición verde de la economía española mientras mantienen o incrementan la capacidad recaudatoria del sistema fiscal en su conjunto y, por tanto, aseguran la sostenibilidad de las finanzas públicas. Esta reforma fiscal parece si cabe más urgente en el ámbito energético y del transporte, sector, este último, al que se asocia un mayor aumento de las emisiones de emisiones. En este ámbito, precisamente, las medidas fiscales y los incentivos financieros (ej. subvenciones para adquisición de vehículos eléctricos) podrían ser instrumentos complementarios oportunos y útiles para promover el uso de combustibles alternativos y de vehículos eléctricos para el transporte público y privado, como se ha demostrado en países con modelos bonus-malus. Así, junto al cambio modal, la adopción de nuevas medidas podría apoyar y acelerar la transición hacia una movilidad limpia y sostenible. *Vid*. Comisión Europea (2020b).

[29] OCDE (2016).

de emisiones, por un lado[30], y los impuestos sobre el carbono o el CO2[31], por el otro, se han convertido en los principales instrumentos económicos para introducir señales de precio de este tipo[32].

Estos impuestos explícitos sobre las emisiones de carbono, que fijan un tipo impositivo para el uso energético en función del contenido de carbono, se incluirían dentro de la familia de los llamados impuestos ambientales, familia que encierra a toda aquella figura tributaria que pretenda incorporar en su diseño un daño medioambiental no recogido por los precios de mercado y, de esta forma, resolver directamente una externalidad negativa. En estos casos, la ciencia económica señala que lo recomendable es que el tipo impositivo se aproxime al coste marginal externo asociado a emisiones, consumo o producción[33].

De acuerdo con la Comisión, los impuestos ambientales, al introducir señales de precio adecuadas en el mercado, tienen potencial para erigirse en instrumentos de política ambiental y contribuir tanto a lograr sistemas tributarios más eficientes como un mayor nivel de protección medioambiental. Hablamos de impuestos de finalidad extrafiscal que deben presentar una estructura (concretamente, con respecto a su base imponible, hecho imponible y tipo de gravamen), como señaló el TJUE, diseñada de forma que: o bien emitan una señal de precios suficiente entre las alternativas más contaminantes o con peor comportamiento ambiental para que los contribuyentes orienten su comportamiento hacía alternativas más sostenibles; o bien fomenten directamente el uso de otros productos con efectos menos nocivos para el medio ambiente vía beneficio o ventaja fiscal [34].

En este sentido, tradicionalmente, tanto las instituciones de la UE como algunos EEMM, especialmente del norte de Europa, se han decantado por instrumentos económicos que externalizan de forma explícita las señales del precio del carbono (a través de los impuestos sobre

---

30 El RCDE de la UE aplica un precio del carbono, principalmente, de las emisiones procedentes de instalaciones del sector de generación de energía y de industrias intensivas en energía, incentivando así a las empresas de estos sectores a reducir emisiones. En este caso el precio del carbono queda fijado por el mercado. La subasta de derechos de emisión vinculados al RCDE proporciona actualmente ingresos a los EEMM a través de las subastas procedentes de los derechos de emisión -los EEMM recaudaron 30.000 millones de euros entre enero de 2021 y febrero2022 COMISIÓN EUROPEA (2022a)-. Estos ingresos, con arreglo a la Directiva RCDE UE, deben destinarse, al menos en un 50%, a fines relacionados con el clima. La Comisión presentó en su momento una propuesta que preveía la creación de un recurso propio basado en la aplicación de un porcentaje en concepto de contribución –no superior al 30%- de los ingresos procedentes de la subasta como nuevo recurso propia de la UE. Según esta propuesta, la UE obtendría unos ingresos de entre 1200-3000 millones EUR en función del precio del derecho en la subasta. Sin embargo, el Tribunal de Cuentas cuestionó la viabilidad de este recurso por su inestabilidad, dada la alta volatilidad de los precios de las subastas, y, además, porque no creaba un incentivo adicional para que los EEMM reduzcan sus emisiones de gases de efecto invernadero. *Vid*. COMISIÓN EUROPEA (2020c) y TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018).

32 WORLD BANK (2020).

33 COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022).

34 Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, Asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora.

el carbono[35] o al CO2 y los sistemas de comercio de emisiones como en RCDE de la UE[36]). No obstante, según la OCDE, la tarificación del carbono explícita no es la única vía para lograr los objetivos climáticos, existen numerosas palancas y vías indirectas para crear incentivos para la "descarbonización": impuestos sobre la energía, impuestos de matriculación y circulación (por ejemplo, sobre automóviles propulsados por motores de combustión)[37], la eliminación de los subsidios a los productos energéticos de origen fósil o las normas y reglamentos de productos. Esta gama de instrumentos tiene el potencial para emitir señales implícitas en los precios del carbono que provoquen también esos cambios[38].

Así pues, la imposición energética suele incluirse dentro de las medidas destinadas a proteger el medio ambiente. Sin embargo, los impuestos energéticos son, ante todo, tributos recaudatorios que pueden incluir ciertos elementos extrafiscales, en este caso, destinados a proteger el medio ambiente. Desde este punto de vista, y en sentido amplio, la fiscalidad energética englobaría a todos las medidas de naturaleza tributaria que afecten al sector energético[39]. Concretamente, la imposición energética comprendería todos aquellos impuestos especiales que gravan bien determinados productos energéticos -carbón, gasolina- o a la electricidad, o bien las tecnologías de producción (nuclear, solar, eólica, hidráulica)[40] en cualquiera de sus fases de producción (extracción, generación, distribución).

Con respecto a esta afirmación debemos tener presente que, en general, y como señalaron autores como Carbajo Vasco y Herrera Molina (2004), la función fiscal de la imposición energética es más antigua que el interés por la protección del medio ambiente[41]. Tradicionalmente, los Estados han

---

35 Un impuesto al carbono es un instrumento de internalización de costes ambientales. Es un impuesto especial sobre los productores de combustibles fósiles basado en el contenido relativo de carbono de esos combustibles. *Vid*. OCDE (2022).

36 Como señala LARREA BASTERRA (2021) números países de nuestro entorno han introducido figuras impositivas para emitir señales de precios explícitas sobre el carbono (p. ej. Dinamarca, Finlandia, Francia, Irlanda, Islandia, Noruega, los Países Bajos, Portugal, el Reino Unido, Suecia y Suiza), en muchos casos, para completar el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión de la UE y compensar que la Directiva 2003/96/CE no establezca los tipos impositivos sobre las fuentes de energía en función del contenido en carbono de las mismas.

37 La OCDE (2022) incluye 3 grandes categorías dentro de los llamados impuestos ambientales:1) Los impuestos sobre la energía; dentro de los que se encuadrarían los impuestos aplicados a la electricidad y a los productos energéticos empleadas en el transporte, la calefacción o la refrigeración. 2) Los impuestos sobre el transporte; categoría que incluye a los impuestos relacionadas con el uso y propiedad de los vehículos y otros equipos o servicios de transporte o servicios de transporte). 3) Impuestos sobre la contaminación y los recursos.

38 OCDE (2021b).

39 VILLAR EZCURRA y PITRONE (2017).

40 Los impuestos a la energía se basan con carácter general en productos energéticos para el transporte (como gasolina, gasóleo, gas natural, queroseno o fuelóleo) o en productos energéticos para aplicaciones estacionarias (por ejemplo, fuelóleo, gas natural, carbón, coque, biocarburantes y electricidad). Con carácter general, revisten la forma de en impuestos específicos sobre el consumo de combustible y aplican normalmente un tipo impositivo por unidad física (litro o kilogramo) o unidad de energía (kilovatio/hora o gigajulio).

41 Según estos autores la auténtica imposición medioambiental debería discriminar en función del potencial contaminante de las diversas fuentes de energía. *Vid*. CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA (2004).

visto en los impuestos energéticos una fuente de ingresos que presentaban una gran estabilidad recaudatoria gracias a la baja reacción de la demanda a incrementos de precios (baja elasticidad-precio)[42]. En este sentido, la propia Comisión Europea ha recomendado en los últimos años el uso de impuestos indirectos, como los impuestos sobre la energía, frente a los impuestos directos. Y ello, porque considera que, desde una perspectiva económica, los impuestos indirectos pueden generar ingresos con un menor impacto negativo en el crecimiento y menores distorsiones en el mercado que la fiscalidad directa[43].

Consecuentemente, en el ámbito de la fiscalidad energética es habitual encontrarnos con impuestos energéticos cuya finalidad principal es aumentar la recaudación, más que introducir desincentivos pensados para cambiar el comportamiento de los agentes económicos. De hecho, en la mayoría de los EEMM de la UE los impuestos a la energía, que suponen entre el 3,5 % y el 9 % de la recaudación tributaria total en la UE, no persiguen un objetivo explícito y bien definido de reducción de CO2[44].

Ahora bien, y como ha defendido la doctrina, aunque los impuestos energéticos no puedan calificarse *per se* como impuestos ambientales la estructura de determinados tributos de este tipo sí que permitiría encajarlos en ambas categorías[45]. Asimismo, habría que tener presente que, aunque no pudieran calificarse como "impuestos ambientales" en sentido estricto, es posible introducir "elementos tributarios ambientales" en los impuestos energéticos -por ejemplo, en forma de incentivos fiscales o modulaciones de los elementos cuantitativos- con el fin de forzar su lógica interna hacia un fin ambiental[46] .

Precisamente -y si entendemos el concepto de impuesto ambiental con cierta amplitud centrándonos, fundamentalmente, en sus efectos- dentro de esta categoría podríamos incluir también a cualquier figura tributaria que, por el lado del ingreso público y mediante técnicas de incentivación, pretendan generar cambios operativos, de comportamiento, y en el equipamiento (inversiones) de individuos, empresas y organizaciones, de las que resultan menores emisiones y/o uso de recursos materiales que se traducen, a la postre, en menores impactos medioambientales"[47].

---

42 Según datos de la OCDE y la Comisión de 2019, los impuestos energéticos representaron un 5% de los ingresos totales de los EEMM de la UE, 280 mil millones de euros (aproximadamente el 1.9% del PIB de la UE). En Australia un 6,3% de la Recaudación (1,7% PIB), en EEUU 2,5% de la Recaudación (0,7% PIB), en Japón 4,5% de la Recaudación (1,4% PIB) y en China (2012, Último Dato Disponible) 5,8% Recaudación (1,2% PIB). *Vid.* OCDE (2019) y COMISIÓN EUROPEA (2019b).

43 *Ibid.*

44 COMISIÓN EUROPEA (2021b).

45 VILLAR EZCURRA y WEGENER JESSES (2015).

46 VILLAR EZCURRA (2003).

47 COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA (2022).

De acuerdo con esta definición amplia, incluso impuestos introducidos con una finalidad eminentemente recaudatoria, como determinados impuestos energéticos, pueden introducir elementos ambientales/incentivadores en su estructura y contribuir a cambios de conducta[48].

En el caso concreto de las emisiones asociadas a la producción y consumo de energía, la OCDE defiende que los impuestos especiales sobre los productos energéticos o la electricidad tienen potencial para crear incentivos similares a los creados por los impuestos al carbono o el RCDE, pese a que su finalidad principal sea la recaudatoria[49].

Para la OCDE (2021b), la eficacia de los incentivos basados en el precio para reducir las emisiones no depende de la intención política declarada; sino de factores como la existencia de un tipo de gravamen adecuado para motivar un cambio de conducta; la configuración de bases fiscales que incluyan productos energéticos contaminantes y cierta sensibilidad de la demanda en respuesta a la variación del precio del producto energético gravado. Teniendo en cuenta estas consideraciones, determinados impuestos energéticos pueden actuar como instrumentos para fijar implícitamente precios al carbono y, por tanto, serían equivalentes a los impuestos sobre el carbono o al CO2 desde el punto de vista medioambiental[50]. Concretamente, se considera que los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad, incluso cuando su objetivo principal es obtener ingresos y no están vinculados explícitamente a un precio del carbono, pueden crear incentivos económicos similares a los impuestos al carbono y los precios de los permisos de emisión al aumentar la carga en proporción al uso del producto gravado.

De hecho, y como apunta el Comité de Personas Expertas (2022), dado que las políticas medioambientales se suelen configurar en función de objetivos de reducción de emisiones o de uso de recursos naturales, es posible introducir figuras impositivas que emitan señales de precios implícitas, pero con capacidad e idoneidad suficiente como para alcanzar los objetivos ambientales. A mayor abundamiento, una razón adicional para adoptar de forma preferente esta aproximación tiene que ver con las dificultades para la adecuada definición de tipos impositivos basados en el daño medioambiental generado que, habitualmente, requieren una amplia y costosa base empírica.

---

48 En cualquier caso, el TC ha precisado que la finalidad específica que pudiera perseguir un tributo calificado como ambiental no elimina la función recaudatoria propia del tributo. De igual forma, el TC precisa que, aunque estos impuestos respondan fundamental a razones ambientales y a hacer efectivo el principio de "quien contamina, paga", la propia noción de tributo implica "que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE". *Vid*. STC 53/2014, de 10 de abril de 2014.

49 Para la OCDE (2021 a), la señal de precio efectivo aplicable a las emisiones de carbono ("Tasa Efectiva de Carbono" - *Effective Carbon Rate* (ECR)-) sería la suma de la señal resultante de los impuestos al carbono, de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y los precios de los permisos de emisión negociables.

50 Hablaríamos de impuestos con un enfoque basado en el combustible, lo que significa que el Estado en cuestión no gravaría el CO2 directamente, sino que calcula el tipo equivalente en unidades comerciales comunes, por ejemplo, por a través de parámetros como kilogramos para combustibles sólidos, litros para combustibles líquidos y metros cúbicos para combustibles gaseosos. *Vid*. OCDE (2021c) y OCDE (2021d).

No obstante, la OCDE también ha alertado sobre algunos problemas derivados de la imposición basada en el combustible o la electricidad frente a la tributación basada en el carbono. Concretamente, en el caso de la imposición sobre los productos energéticos, la OCDE ha afirmado que, dado que los tipos impositivos no están vinculados al precio del carbono directamente, no emiten un precio consistente entre combustibles o carburantes con diferentes intensidades de carbono. Además, por lo general, solo se aplica a ciertos combustibles, por ejemplo, la gasolina utilizada para el transporte por carretera y, por lo tanto, no proporcionan un precio de carbono constante y homogéneo en toda la economía. Por su parte, los impuestos especiales sobre la electricidad se aplican a la producción de energía (electricidad) y, en muchos casos, no se distinguen por fuente de energía. En estos supuestos, tenderían a encarecer la electricidad incluso cuando se produce a partir de fuentes de energía limpia[51].

Por otro lado, el hecho de que los impuestos energéticos tengan potencial para convertirse en equivalentes a los impuestos sobre el carbono o al CO2 ha llevado a que se incluyan a estos últimos dentro de la categoría de impuestos energéticos en lugar de incluirlos dentro de la categoría de los impuestos sobre la contaminación. En este sentido, una vez más, consideramos oportuno introducir ciertas precisiones pues, como se ha visto, cuando se habla de impuestos sobre las emisiones de CO2 o sobre el carbono no siempre se hace referencia a la fiscalidad energética. Y ello, porque los Estados pueden hacer uso de la fiscalidad como instrumento de mitigación no sólo de las "emisiones de combustión", que serían las que gravaría exclusivamente un impuesto energético sobre el CO2, sino también de las denominadas "emisiones de proceso"[52]. Así, habría que distinguir entre los impuestos sobre el CO2 que pudiera adoptar un Estado en el ámbito de la imposición energética y aquellos adoptados con un objetivo más amplio y/o destinados a reducir las emisiones de otro tipo de Gases de Efecto Invernadero (GEI) [53].

En conclusión, y como veremos a continuación, es necesario tener en cuenta que, con independencia del *nomen iuris* del impuesto en cuestión, lo verdaderamente relevante para poder incluir en el ámbito de la imposición ambiental a un impuesto energético será que el conjunto de la estructura de aquel esté correctamente diseñada y alienada con un objetivo ambiental bien definido. Esto iría más allá de configurar su hecho o base imponible en función de un parámetro con probados efectos negativos en el medio ambiente. Y ello, porque no siempre existirá un vínculo inevitable entre someter a gravamen un producto contaminante y obtener un resultado positivo desde el punto de vista medioambiental[54].

---

51 OCDE (2021c).

52 Mientras que las "emisiones de combustión" hacen referencia a las emisiones de GEI que se producen durante la reacción exotérmica de un combustible con oxígeno, las "emisiones de proceso" son aquellas emisiones de GEI, distintas de las emisiones de combustión, que se producen como resultado de reacciones, intencionadas o no, entre sustancias, o su transformación, incluyendo la reducción química o electrolítica de minerales metálicos, la descomposición térmica de sustancias y la formación de sustancias para utilizarlas como productos o materias primas para procesos.

53 En este sentido piénsese, por ejemplo, en el impuesto al carbono español que solo grava los gases fluorados, o también determinados impuestos sobre emisiones introducidos en el ámbito autonómico y que gravan GEI como el dióxido de azufre (SO_2), óxidos de nitrógeno (NO_x), compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoniaco (NH3).

54 SOARES (2005).

2.2. Problemas en el diseño de impuestos energéticos para alcanzar fines ambientales

En el ámbito de la fiscalidad energética es habitual encontrarse con impuestos energéticos que, como ha indicado Villar Ezcurra (2003), pese a revestir un carácter pretendidamente ambiental, encubren finalidades meramente recaudatorias[55].

En el caso de España, encontramos un ejemplo de impuesto energético pretendidamente ambiental pero que reviste un carácter meramente recaudatorio en el caso del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) introducido por la Ley 15/2012[56]. Estamos ante un impuesto cuya finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente resulta proclamada en el preámbulo del texto legal, al señalar que "Uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica" añadiendo que "Se trata de gravar a los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten en las mismas, que comportan indudables efectos medioambientales".

La realidad es que el IVPEE es un impuesto energético cuyo hecho imponible es la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (art. 4), su base imponible está constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (art.6) y sobre esta base es a la que se aplicará un tipo de gravamen del 7 por cierto (art.8). Consecuentemente, estamos ante un impuesto que no discrimina la energía eléctrica en función de su origen renovable, que no tiene una relación clara con el principio de "quien contamina, paga" y que no se traduce en cambios de conducta medioambiental más sostenibles. Y, consecuentemente, ante a un impuesto diseñado exclusivamente para aumentar el volumen de ingresos presupuestarios prescindiendo de cualquier consideración ambiental. A mayor abundamiento, se trata de un impuesto con potenciales efectos regresivos y sobre la competitividad pues, aunque la Ley configura como contribuyentes a los productos de electricidad (art. 5), la carga económica es trasladada al consumidor final[57].

---

55 De forma más explícita se pronuncia RODRÍGUEZ MUÑOZ (2004), para quien los impuestos energéticos son tributos recaudatorios con ciertos elementos ambientales. Para este autor, es preocupante la apuesta de la UE por los impuestos energéticos en el ámbito de la fiscalidad Medioambiental, pues entiende que la finalidad medioambiental de estos tributos está, en la mayoría de los casos, en entredicho. Su finalidad recaudatoria resulta rotunda, y los elementos medioambientales de los mismos no dejan de ser en ocasiones testimoniales. Esta preocupación por una idea excesivamente amplia del concepto de tributo ambiental puede llevar a desvirtuar su verdadera naturaleza, como mecanismos desincentivadores de conductas contaminantes y como internalizadores de costes negativos sobre el medio".

56 Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, BOE n. 312, de 28 de diciembre de 2012, pp. 88081 a 88096.

57 El impacto de este impuesto en el precio final del consumidor y sus efectos negativos sobre los sectores vulnerables y la competitividad se ha hecho evidente tras la aprobación del *Real Decreto Ley de 14 de septiembre de 2021 de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad* y que, entre otros medidas, lo suspendía temporalmente hasta final de 2021 como medida de choque para hacer frente a la subida de casi el 80% del precio del mercado mayorista de la electricidad desde el mes de junio de 2021 y que están soportando hogares y empresas. En

Sin embargo, como ha señalado el propio TS, el hecho de que bajo la pretendida finalidad de protección medioambiental atribuida por el legislador el tributo presente en realidad un propósito principalmente fiscal "no lo convierte sin más en inconstitucional, puesto que no lo será si respeta los principios a los que el artículo 31.1 CE somete el ejercicio del poder tributario, en particular, el de capacidad económica, principio que (...) no hay razones para entender vulnerado, máxime teniendo en cuenta que la naturaleza extrafiscal de un tributo es una cuestión de grado, sin que existan casos puros"[58].

En una línea similar se pronunció el TJUE al considerar que "la Directiva 2009/28/CE, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables no se opone a una normativa nacional que establece 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" [59].

El ejemplo anterior poner de manifiesto que, pese al potencial de estos impuestos para introducir en su estructura elementos ambientales que le permitan combinar fines fiscales y extrafiscales, esto solo será posible si responden a un diseño adecuado para introducir el componente ambiental.

Cuando se habla de un correcto diseño, no se está hablando únicamente de la base imponible. En este sentido, organismos como la OCDE o la UE definen los impuestos ambientales como aquellos "cuya base imponible es una unidad física (o una unidad física similar) de algún material que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente"[60]. Según esta definición, el carácter ambiental de un impuesto depende en gran medida de la configuración de los elementos esenciales que lo componen y, en concreto, de su base imponible. Concretamente, esta definición parte de la premisa de que cuando el vínculo entre la base imponible y el daño al medio ambiente es débil, el impuesto corre el riesgo de no tener el impacto deseado y, en paralelo, de introducir distorsiones innecesarias y costosas en las decisiones de producción y consumo.

Sin embargo, los problemas relacionados con la configuración de la base imponible podrían resolverse estableciendo el resto de la estructura del impuesto de modo que otros elementos de este tengan en cuenta el impacto que los diferentes productos tienen sobre el medio ambiente. Así, por ejemplo, un impuesto que incluya en su ámbito de aplicación tanto productos energéticos fósiles como renovables podría mantener un carácter ambiental -pese a incluir en su base imponible la alternativa sostenible- si fija un tipo impositivo preferente, una señal de precio diferenciada, para productos con mejor desempeño ambiental.

---

https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/documents/2021/refc20210914.pdf

58 STS 812/2021, de 08 de Junio de 2021.

59 Sentencia del TJUE, de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19.

60 Reglamento (UE) n ° 691/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de julio de 2011, relativo a las cuentas económicas europeas medioambientales, DOUE L 192/1.

Al mismo tiempo, un impuesto clasificado como ambiental debido a la configuración de su base imponible puede no ser útil para lograr el objetivo ambiental perseguido, por ejemplo, porque el tipo impositivo no sea el adecuado para inducir una señal de precio adecuada para provocar un cambio de comportamiento. En este sentido, hay que tener en cuenta que realizar una adecuada cuantificación del tipo impositivo es fundamental para que el objetivo medioambiental no quede relegado a un segundo plano, convirtiéndose únicamente en un instrumento estable de recaudación. Esta cuestión suele apreciarse en la estabilidad de los niveles de recaudación obtenidos a través de estos impuestos, ya que la mayoría de los contaminadores sujetos al impuesto acabarían pagándolo para seguir manteniendo el mismo nivel de contaminación[61].

A mayor abundamiento, para que el impuesto energético constituya un instrumento adecuado para alcanzar algún objetivo medioambiental es preciso que su base imponible se oriente hacia las propias magnitudes ecológicas, aunándose a ello la dependencia directa entre la definición del hecho y de la base imponible[62]. Por tanto, en el campo de una verdadera imposición energética ecológica deberán primar los impuestos energéticos específicos frente a los impuestos *ad valorem*[63], ya que únicamente cuando la base imponible se mida en magnitudes físicas (litro o kilogramo), unidades de energía (kilovatio/hora o gigajulio) o el contenido de carbono de los combustibles se podrá constatar con más nitidez el vínculo con la problemática ecológica[64].

Y ello, porque en estos casos la contaminación derivada de la producción o consumo de un producto energético va a depender de su cantidad o calidad no de su valor de mercado. Por lo que se refiere al caso concreto de imposición energética, Vaquera García (1999) precisaba que la cuantificación del gravamen sobre la producción, fabricación, extracción o importación de productos energéticos debe llevarse a cabo, bien a través del contenido energético de cada producto energético medio en unidades de potencia, bien sobre la base parámetros como el volumen o la masa cuantificados en litros o kilogramos. Sin embargo, y como se analizará posteriormente, optar por parámetros como el contenido energético o el volumen tampoco es neutro desde un punto de vista ambiental. En este sentido, una de las principales críticas a la estructura actual de la DIE va dirigida, precisamente, a la configuración de la base imponible y, concretamente, al hecho de que consagre una imposición basada en el volumen en el lugar de

61 BILBAO ESTRADA (2009).

62 VAQUERA GARCÍA (1999).

63 Un problema de los impuestos específicos frente a los impuestos *ad valorem* puede producirse si, como en el caso DIE, no se fija una indexación a la inflación de los tipos impositivos y, por tanto, se reduce el impacto incentivador del impuesto. En estos casos el valor nominal del tipo impositivo permanecería inalterado pero la inflación erosionaría el valor real y, consecuentemente, podría traducirse en una pérdida de ingresos fiscales. Para evitar este impacto algunos Estados como Dinamarca han establecido una indexación automática para el caso de la imposición energética. *Vid* LARREA BASTERRA (2020).

64 Como ha señalado la doctrina, en aquellos casos en los que la base imponible se cuantifica a través de la medición elementos físicos y no unidades monetarias es más preciso hablar de parámetros, ya que únicamente puede hablarse de base imponible cuando la magnitud sobre la que se aplica el tipo de gravamen consiste en una cantidad en dinero. En estos casos, sobre la base imponible no monetaria, o parámetros, se aplicará tipo de gravamen específico, consistentes en una cantidad fija de dinero. *Vid*. VICENTE ARCHE (1965).

basada en el contenido energético. Y ello, porque introduce un tratamiento fiscal favorable *de facto* a los combustibles más contaminantes frente a las alternativas menos gravosas para el medio ambiente.

Por otro lado, la definición de impuesto ambiental que manejan determinadas instituciones internacionales se vuelve demasiado amplia si tenemos en cuenta que muchos de los llamados "impuestos ambientales" ni persiguen un objetivo ambiental genuino, ni están correctamente diseñados de acuerdo con principios ambientales como el de "quien contamina, paga". De hecho, algunos impuestos energéticos se clasifican como "impuestos ambientales" en función exclusivamente de la configuración de su base imponible; únicamente porque su base imponible es una sustancia o actividad contaminante[65]. Así, mantendrán la calificación medioambiental pese a responder a un objetivo eminentemente fiscal o dar lugar a un régimen fiscal preferencial para determinados productos energéticos con bajo o nulo rendimiento ambiental. En muchos casos, con el fin de mitigar la posible pérdida de competitividad de las empresas o sectores más afectados por la subida de precios asociada al impuesto o, en otros, para paliar el impacto de la subida de costes en los hogares. En consecuencia, aunque algunos impuestos se cataloguen como medioambientales, especialmente en el ámbito de la energía y el transporte, la realidad, como hemos adelantado, es que su diseño no siempre está alineado con la consecución de estos objetivos[66].

Como ha señalado recientemente el Tribunal Constitucional (TC), es necesario que la finalidad extrafiscal de un impuesto también encuentre reflejo en los elementos esenciales de la estructura del tributo[67]. Por tanto, para considerar que se ha incorporado un elemento ambiental real a un impuesto a la energía su estructura debe diseñarse de tal manera que fomente el uso de productos con un mejor desempeño ambiental o desincentive el uso de los más contaminantes. Sin embargo, los impuestos sobre la energía introducidos por determinados EEMM presentan alguno de los siguientes problemas en su diseño:

(i) Elementos de cuantificación del impuesto no configurados, definidos o directamente vinculados a las externalidades ambientales negativas que podrían corregir.

(ii) Base imponible alineada con el concepto de impuestos ambientales, pero tipos impositivos insuficientes para emitir señales correctivas o que no introducen tratamientos tributarios diferenciados según el desempeño ambiental de cada producto.

Estas carencias concurren en el caso de los impuestos introducidos por los EEMM en el marco de la DIE, convirtiéndola en un instrumento ineficiente tanto para fijar los precios del carbono como para desincentivar el consumo de carburantes o combustibles de origen fósil. Por tanto, a pesar de su potencial para contribuir a los objetivos del Pacto Verde, en algunos EEMM la fiscalidad de la energía sigue siendo imperfecta para lograr el citado papel complementario.

---

65 PIRLOT (2020).

66 PITRONE (2016).

67 STC 125/2021, de 3 de junio.

Una razón de peso que explicaría por qué los impuestos introducidos por los EEMM no están siendo o han sido diseñados para alcanzar la combinación de objetivos expuesta es la relacionada con la configuración actual de la Directiva 2003/96, sobre Imposición Energética[68]. El principal problema de esta Directiva radica en que los objetivos ambientales quedan en un segundo plano frente al objetivo principal: alcanzar un marco armonizador que someta a niveles mínimos de imposición a la electricidad y los productos energéticos utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción con el fin último de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior. Consecuentemente, y como ya hemos señalado en trabajos anteriores, la lógica inherente a la Directiva, y trasladada por muchos EEMM a los impuestos nacionales aprobados para cumplir con los mínimos impositivos fijados en ella, es la de gravar a la electricidad y a los productos energéticos de su ámbito de aplicación con independencia de su origen fósil o renovable y sin tener en cuenta consideración alguna sobre sus distintos impactos en el medio ambiente[69].

En definitiva, solo contando con estándares para un correcto diseño ambiental de los impuestos sobre la energía (basado en tipos impositivos adecuados, una configuración de la base imponible alienada con el objetivo ambiental que quiere alcanzarse y un uso adecuado de los ingresos para mitigar los efectos distributivos) se estarían introduciendo incentivos adecuados, vía precios implícitos al carbono, para modificar conductas hacía alternativas con mejor comportamiento ambiental.

3. LA FISCALIDAD ENERGÉTICA EN EL ÁMBITO DE LA UE

La Directiva sobre Imposición Energética (DIE) fija niveles mínimos de imposición para la electricidad y los productos energéticos utilizados como carburante automoción y combustibles de calefacción[70]. La DIE permite a los EEMM fijar tipos nacionales por encima de dichos mínimos, así como introducir impuestos adicionales. Esta estructura la convierte en un instrumento potencialmente adecuado para que estos productos reflejen en sus precios el coste para la sociedad de las emisiones de CO2 derivadas de su uso. Precisamente, la idea original era que la DIE se convirtiera en un instrumento para que los EEMM pudieran hacer uso de la política fiscal en apoyo de: la protección del medio ambiente y el cumplimiento de los compromisos internacionales relacionados con el clima, la eficiencia energética o las políticas de transporte.

Sin embargo, la realidad después de casi 20 años desde su aprobación es que este instrumento no está correctamente alineado con los objetivos del Pacto Verde Europeo, principalmente, porque sus objetivos ambientales quedaron relegados frente a su objetivo principal: armonizar los niveles

68 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, DOUE L 283/51.

69 *Vid*. ANTÓN ANTÓN y VILLAR EZCURRA (2014).

70 En concreto, y por lo que se refiere al ámbito de aplicación objetivo de estos impuestos, es preciso señalar que, de acuerdo con los arts. 1 y 2 de la Directiva 2003/96/CE, los Estados miembros han tenido que someter a gravamen la fabricación e importación de la electricidad y los productos energéticos destinados al consumo como combustible para calefacción o como carburantes de automoción con independencia de su origen fósil o renovable.

mínimos de tributación de la electricidad y los productos energéticos utilizados como combustible de calefacción o de motor para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior. La prioridad pasó a ser evitar los efectos nocivos que podría tener sobre el mercado la falta de armonización en materia de fiscalidad energética, ya que el mercado estaba amenazado por la diversidad de precios de los productos energéticos entre los EEMM.

Como se indicó anteriormente, la fiscalidad de la energía ha sido parte de las medidas fiscales nacionales existentes mucho antes de la existencia de la DIE. De hecho, antes de la aprobación de aquella, ya existía un marco de fiscalidad energética en la UE, aunque limitado a los hidrocarburos -Directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE-. La DIE reemplazó a estas Directivas, manteniendo la estructura basada en niveles mínimos de imposición expresados en términos de volumen, pero ampliando el alcance para evitar distorsiones entre fuentes de energía competidoras (como la electricidad). También fijó nuevas tarifas mínimas para nuevos productos y aumentó las tarifas para los productos cubiertos por las Directivas derogadas del 92.

Por tanto, la prioridad de la UE pasó a ser la creación de un marco armonizado para la tributación de los productos energéticos y la electricidad, y no la introducción de un marco armonizado único para la impuesto energético-ambiental. Teniendo en cuenta el objetivo último de la DIE, su falta de coherencia con los objetivos del Pacto Verde se explica a la vista de su historial legislativo y, en concreto, si tenemos en cuenta el requisito de unanimidad para adoptar medidas fiscales que exige el art. 113 del TFUE.

Precisamente, para alcanzar la unanimidad, la DIE sacrificó su potencial medioambiental a cambio de seguir avanzando en la armonización de la fiscalidad energética. Lo anterior, a pesar de que el papel de la fiscalidad para reducir las emisiones de CO2 ha estado en la agenda política de la UE desde la década de 1990. Sin embargo, las diferentes propuestas de la Comisión no obtuvieron el respaldo unánime requerido del Consejo y fueron retiradas[71]. Debido a los sucesivos rechazos, a partir de 1997 se abandonó la idea de establecer un impuesto ambiental comunitario y los esfuerzos se centraron en proteger el mercado interior.

El contexto descrito explica por qué los aspectos ambientales del DIE acabaron siendo mucho más laxos si los comparamos con los previstos en las propuestas de 1992 y 1995. En este sentido, la DIE no solo acabó incluyendo numerosos períodos de transición, sino que también atribuía a los EEMM la posibilidad de introducir exenciones y tipos diferenciados, incluso fijándolos por debajo del nivel mínimo armonizado, a productos de origen fósil. De hecho, el artículo 2.4 de la DIE excluye de su ámbito de aplicación a algunas de las industrias más contaminantes (como la producción de vidrio, cerámica y fibra de vidrio, sectores que están incluidos en el RCDE). El único aspecto positivo en ese momento fue la actualización de los niveles mínimos de impuestos de la UE (aunque por debajo del índice de inflación)[72].

---

[71] Véase, por ejemplo, las propuestas de la Comisión Europea: COM (92) 226 final, COM (95) 172 final, COM (97) 30 final.

[72] CORNEJO PÉREZ (2004.)

De acuerdo con el marco actual, los EEMM tienen que someter a gravamen a todos los productos energéticos independientemente de su comportamiento en términos de emisiones de CO2 y/o su contribución positiva de cara a alcanzar los objetivos del Pacto Verde de la UE. En particular, y en cuanto al ámbito objetivo de estos tributos, cabe señalar que, de conformidad con los arts. 1 y 2 de la DIE, los EEMM han tenido que someter gravamen a la electricidad y a los productos energéticos destinados a su uso como combustible para calefacción o carburantes para automación independientemente de su origen fósil o renovable. En consecuencia, la lógica inherente a la DIE es la de incluir en su ámbito de aplicación a todos los productos energéticos independientemente de su desempeño ambiental.

Por esta razón, podría argumentarse que la DIE no introdujo realmente un marco armonizado para los "imposición energético-ambiental", sino más bien un marco general para los "impuestos energéticos". Es decir, impuestos recaudados sobre todas las formas de energía independientemente de su desempeño ambiental. Precisamente, los "impuestos energéticos" se definen por el hecho de que la base imponible incluye algún tipo de energía[73]. Por lo tanto, estamos hablando de impuestos cuya lógica interna responde a una finalidad primordialmente recaudatoria, lo que significa que su lógica interna es gravar todos los productos energéticos independientemente de su desempeño ambiental.

La DIE dotaba de flexibilidad los EEMM para que corrigieran la situación descrita[74]. Específicamente, dejó a discreción de los EEMM la decisión de introducir impuestos a la energía o elementos tributarios en su sistema tributario nacional con un verdadero propósito ambiental[75]. En particular, los EEMM tenían la posibilidad tanto de establecer impuestos nacionales sobre el carbono o de incluir elementos ambientales en los impuestos energéticos tradicionales en forma de exenciones o beneficios fiscales[76].

---

[73] MILNE (2008).

[74] En su considerando 9 de la DIE dispone que: "Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales".

[75] En este sentido, el considerando 10 de la Directiva vigente establece que "Los Estados miembros desean introducir o mantener diferentes clases de impuestos sobre los productos energéticos y la electricidad. Con este fin, conviene permitir a los Estados miembros ajustarse a los niveles mínimos comunitarios de imposición mediante la acumulación de todos los impuestos indirectos recaudados que hayan decidido aplicar (a excepción del IVA)". En esta línea, el considerando 11 específica que "Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra".

[76] El considerando 28 dispone que "pueden revelarse necesarias determinadas exenciones o reducciones del nivel de imposición, en particular debido a la falta de una mayor armonización a escala comunitaria, debido a los riesgos de pérdida de competitividad internacional o por motivos sociales o medioambientales".

En esta línea, por ejemplo, el art. 15 1 de la Directiva abre la posibilidad de que los Estados miembros puedan aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a: a) los productos gravables utilizados bajo control fiscal en el ámbito de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos más respetuosos del medio ambiente o por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables; b) la electricidad

Sin embargo, el alto grado de flexibilidad de la DIE ha traído consigo no sólo una clara falta de eficiencia desde el punto de vista ambiental, sino también un problema adicional directamente relacionado con el carácter facultativo de las medidas fiscales adoptadas por los EEMM para dotar a los impuestos energéticos de una mayor coherencia ambiental.

La lógica inherente a la DIE, y transpuesta por los EEMM a sus impuestos internos, es gravar la electricidad y los productos energéticos independientemente de su origen fósil o renovable y de su sostenibilidad[77]. Cualquier desviación de esta lógica para lograr objetivos ambientales debe ser introducida por los EEMM a través de medidas fiscales como tipos impositivos diferenciados o desgravaciones fiscales. Estas medidas, a su vez, deberán ser previamente autorizadas por la Comisión si reúnen los elementos para constituir ayuda de Estado de acuerdo con el art. 107 del TFUE. Lo que suele ocurrir cuando se introduce una medida a favor de los productos energéticos menos contaminantes, ya que estas medidas serán consideran ventajas selectivas por desviarse del marco de referencia y lógica interna marcado por la DIE (es decir, gravar todos los productos energéticos)[78]. Como ha confirmado el TJUE, el objetivo perseguido por las medidas estatales no es suficiente para excluirlas *a priori* de su calificación como "ayuda de Estado" a los efectos del artículo 107 TFUE[79]. Estos objetivos, sin embargo, pueden ser invocados cuando la Comisión analice su compatibilidad con el Tratado y, por tanto, analice si autoriza o no su implementación.

Un ejemplo de lo anterior lo encontramos en el artículo 16 de la DIE, que autoriza a los EEMM a aplicar, bajo control fiscal, exenciones o tipos impositivos reducidos a los productos energéticos derivados de la biomasa, incluidos los biocombustibles.[80] Según la Comisión, cualquier reducción o exención fiscal que se introduzca en estos impuestos para favorecer la penetración en el mercado de los biocarburantes supone una desviación del marco general del sistema fiscal sobre la energía. De hecho, considerar que la reducción del impuesto especial para biocombustibles cumple los elementos del artículo 107(1) y calificar la medida como ayuda estatal es doctrina consolidada por parte de la Comisión[81].

Es cierto que la Comisión puede declarar estas ayudas de carácter ambiental compatibles con el mercado de acuerdo con el artículo 107.3 del TFUE; siempre que cumplan los criterios establecidos en los documentos de derecho indicativo, como las Directrices de Ayuda Ambiental[82] y los criterios

---

de origen solar o eólico, generada por el oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico, de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas, generada a partir de biomasa y productos elaborados a partir de la biomasa, generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas, generada por pilas de combustible.

77 ANTÓN ANTÓN y VILLAR EZCURRA (2014).

78 ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA (2010).

79 *Vid*., entre otros, Asunto C-342/96, *Spain* v *Commission*, [1999] ECR I-2459; y Asunto C-75/97, *Belgium* v *Commission*, [1999] ECR I-03671.

80 ANTÓN ANTÓN (2016).

81 *Vid*. UK: ECJ, 15 November 2011, Joined Cases C-106/09 P and C-107/09 P, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom,* [2011] ECR I-11113.

82 De acuerdo con el apartado 297 de las Directrices de 2022, cuando los impuestos medioambientales estén armonizados se aplicará un enfoque simplificado para evaluar la necesidad y proporcionalidad de la ayuda en forma de reducciones de impuestos medioambientales. La Comisión incluye dentro de estos a los impuestos vinculados a la DIE

de sostenibilidad previstos en el art. 29 de la Directiva sobre Energías Renovables[83]. Sin embargo, también es cierto que el marco actual permite que los EEMM concedan exenciones y reducciones a los productos energéticos por razones ajenas a la eficiencia energética o la reducción neta de emisiones de CO2 y, en algunos casos, sin requerir la validación por parte de la Comisión[84].

4. LA FALTA DE ALINEACIÓN DE LA DIRECTIVA SOBRE IMPOSICIÓN ENERGÉTICA CON LOS OBJETIVOS DEL PACTO VERDE EUROPEO

La estructura actual de la DIE crea incentivos que están en contradicción con los objetivos del Pacto Verde de la UE al favorecer *de facto* a los carburantes y combustibles fósiles sobre aquellos con un mejor desempeño ambiental (por ejemplo, promueve el uso de carbón como combustible para calefacción). En este sentido, la Comisión afirmó que la DIE, en su versión actual, no proporciona ni incentivos ni señales de precios adecuadas para fomentar las energías alternativas o el ahorro energético[85]. La actual Directiva ni tiene en cuenta de forma uniforme el contenido de carbono de cada producto energético, ni contempla la aparición de nuevos usos a la energía, no cubre la aparición de nuevas fuentes energéticas (e-fuel, biocombustibles avanzados, hidrógeno. De hecho, se puede decir que el enfoque actual de la DIE ni siquiera le permite cumplir con su principal objetivo; garantizar el buen funcionamiento del mercado interior[86]. En este sentido, la

y, en estos casos, aplicará un enfoque simplificado en las reducciones fiscales que respeten el nivel impositivo mínimo. En estos casos, se considerará que las ayudas son necesarias y proporcionadas cuando cumplan las siguientes condiciones acumulativas: a) que los beneficiarios paguen al menos el nivel impositivo mínimo fijado por la DIE; b) que la elección de los beneficiarios se base en criterios objetivos y transparentes; c) que las ayudas se concedan en principio de la misma manera a todas las empresas del mismo sector, si se encuentran en una situación de hecho similar; d) que el Estado miembro verifique la necesidad de que las ayudas contribuyan indirectamente a un nivel más elevado de protección del medio ambiente mediante una consulta previa, pública y abierta, en la que se describan adecuadamente los sectores que pueden acogerse a las reducciones y se facilite una lista de los principales beneficiarios de cada sector. Por su parte, de acuerdo con el apartado 300 de las mismas Directrices, cuando los impuestos medioambientales no estén armonizados o los beneficiarios paguen menos que el nivel mínimo fijado por la DIE, será necesaria una evaluación en profundidad de la necesidad y proporcionalidad de la ayuda. *Directrices sobre ayudas estatales en materia de clima, protección del medio ambiente y energía 2022,* DOUE C 80/1.

83 Directiva 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018 relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, DO L 328/82.

84 ANTÓN ANTÓN y VILLAR EZCURRA (2014).

85 COMISIÓN EUROPEA (2011b).

86 La DIE no asegura el grado de coherencia deseable en el tratamiento de las fuentes de origen fósil básicas y de la electricidad, ya que teniendo en cuenta el contenido en energía de cada producto energético los niveles de imposición varían sustancialmente según el producto. Así, por ejemplo, el mínimo fijado actualmente para el gasóleo utilizado como combustibles para calefacción es de 21 euros por cada 1000 litros, siendo su precio mínimo actual con arreglo a su contenido energético de 0,59 euros/Gigajulio. Esto significa que el precio del gasóleo para calefacción es más alto por Gigajulio que los tipos impositivos fijados para el carbón y el gas natural, para los que la Directiva fija un precio mínimo de 0,15 euros/ Gigajulio. Asimismo, también existen diferencias entre los mínimos fijados para los carburantes utilizados en el transporte, 359 euros por cada 1000 litros para la gasolina y 330 euros por cada 1000 litros para el gasóleo. De acuerdo con la Comisión, los tipos mínimos más bajos para el gasóleo de automoción refuerzan todavía más la ventaja natural que el gasóleo tiene sobre la gasolina debido a su alto contenido energético.

Directiva ha permitido que, respetando los mínimos fijados en ella, proliferen tipos impositivos asimétricos entre los EEMM[87].

La principal causa de estas carencias está en la propia estructura de la DIE: 1) Configuración de la base imponible (imposición basada en el volumen). 2) Desactualización de los niveles de tipos mínimos a lo largo del tiempo. 3) Ámbito de aplicación obsoleta, no tiene en cuenta nuevos productos energéticos. 4) Presencia de exenciones o reducciones para energías o sectores específicos.

La configuración de la base imponible de DIE no asegura el grado deseable de consistencia en el tratamiento de las fuentes de energía básicas fósiles y sostenibles. Según la propia Comisión, cuando se tiene en cuenta el contenido energético de los diversos productos, los niveles mínimos de imposición varían sustancialmente según el producto de que se trate[88]. Un impuesto clásico de base amplia sobre la energía definiría la base imponible en términos del contenido de energético de cada producto energético[89]. Sin embargo, la DIE aplica los tipos impositivos mínimos sobre el volumen del producto energético consumido. Esta opción no es la más adecuada para dotar de carácter ambiental a los impuestos energéticos, ya que este parámetro no refleja el contenido energético y las emisiones de CO2 de cada producto. Así, el precio mínimo actual con arreglo al contenido energético es de 9,4 euros/ Gigajulio para el gasóleo y de 10,9 euros/ Gigajulio para la gasolina, sin que esta diferencia se justifique desde el punto de vista de la lucha contra el cambio climático al presentar el gasóleo un peor comportamiento en término de emisiones de CO2.

Según la Comisión, esta configuración se traduce en un uso ineficiente de la energía y una distorsión del mercado interior. Además, la tributación basada en el volumen discrimina a los carburantes y combustibles renovables. Y ello, porque la fiscalidad estándar de los productos energéticos renovables se basa en el volumen y el tipo aplicable al producto fósil sustituido por el renovable. Esta configuración da como resultado una situación en la que, siempre que se respeten los tipos mínimos, la carga impositiva sobre la energía renovable puede ser superior que la del combustible fósil competidor.

En particular, el parámetro basado en el volumen no se ajusta a las características de productos como los biocombustibles y otros productos renovables, ya que: 1) Los biocombustibles tienen menor contenido energético y, por lo tanto, se requiere un mayor nivel de volumen de estos productos para producir la misma cantidad de energía que con productos de mayor contenido energético, como los combustibles fósiles. 2) Se aplica el mismo tipo impositivo a los productos energéticos renovables y a los que presentan un peor comportamiento ambiental[90]. La suma de

---

87 Como LARREA BASTERRA (2020) el tipo mínimo que Directiva fija sobre la gasolina sin plomo es de 359 euros/1.000 litros. EEMM como Bulgaria presentan el menor tipo de la UE, 363 euros mientras que nos encontramos con EEMM como los Países Bajos el máximo que alcanzan los 800 euros.

88 Así, el precio mínimo actual con arreglo al contenido energético es de 9,4 euros/ Gigajulio para el gasóleo y de 10,9 euros/ Gigajulio para la gasolina, sin que esta diferencia se justifique desde el punto de vista de la lucha contra el cambio climático al presentar el gasóleo un peor comportamiento en término de emisiones de CO2.

89 COMISIÓN EUROPEA (2011b).

90 A pesar de que el objetivo del legislador de la UE fuese gravar los hidrocarburos la realidad es que, para evitar distorsiones, el artículo 2 de la Directiva 2003/96/CE abrió la puerta a que los biocarburantes recibiesen el mismo

estos dos factores conduce a una carga fiscal sobre los biocombustibles comparativamente mayor que la que recae por el mismo volumen de combustible fósil con los que compite y a los que tendría que sustituir[91]. Además, la DIE ignora el mejor desempeño de los biocombustibles avanzados en términos ambientales y de reducción de emisiones de CO2[92].

Otro problema de la DIE es que no envía una señal suficiente y adecuada para generar cambios de comportamiento alineados con los objetivos del Pacto Verde. En concreto, porque sus tipos impositivos mínimos no son lo suficientemente elevados como para desincentivar el consumo de productos energéticos fósiles, fomentando indirectamente las alternativas menos contaminantes. La ausencia de un aumento de los tipos mínimos durante más de una década ha erosionado la señal de precios necesaria para fomentar la inversión en tecnología y comportamiento energéticamente eficientes, y también ha socavado su contribución al buen funcionamiento del mercado interior (los mínimos impositivos armonizados han perdido su efecto de convergencia con los tipos impositivos nacionales). De hecho, en la última década, algunos EEMM han aumentado sus tipos o han aumentado la presión fiscal nacional mientras otros no. Como resultado, existe el riesgo de una creciente distorsión de la competencia en el mercado único y una erosión de la base imponible en los países con impuestos altos (por ejemplo, en el caso de carburantes para motores que pueden transportarse fácil y legalmente a través de las fronteras).

Los problemas descritos no son nuevos. Ya en 2011, la Comisión propuso modificar el alcance y la estructura de la DIE[93]. La premisa fundamental detrás de esta propuesta estaba basada en el convencimiento de que la estructura de la DIE tiene el potencial para emitir señales de precios al carbono tanto explícitas como implícitas. Los pilares fundamentales de la propuesta eran la introducción de una distinción explícita entre, por un lado, la fiscalidad de la energía específicamente vinculada a las emisiones de CO2 (imposición relacionada con el CO2) y, por otro lado, la fiscalidad energética vinculada al consumo de energía (imposición general de la energía consumo). En este último caso, gravando los productos energéticos en función del contenido energético de cada uno de ellos. No obstante, una vez más, el requisito de la unanimidad exigido por el art. 113 TFUE actuó como una barrera y, tras cuatro años de negociaciones sin avances relevantes, la Comisión retiró la propuesta en 2015[94].

---

tratamiento que los carburantes de origen fósil al disponer que "cualquier producto destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado como carburante de automoción o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, se gravará con el mismo tipo impositivo aplicable al carburante de automoción equivalente", manifestación del carácter de impuesto general sobre los productos energético preconizado de la Directiva 2003/96/CE.

91 En concreto, al ser el tipo mínimo actual para la gasolina de 359 euros/1000 litros su tipo mínimo actual con arreglo a su contenido en Gigajulios es de 10,9 euros/ Gigajulio mientras que el tipo mínimo actual con arreglo a su contenido de Gigajulio del carburante de origen renovable que puede sustituirlo, el bioetanol, es de 17 euros/ Gigajulio, ya que, como hemos adelantado, pese a presentar un contenido energético menor la Directiva le reserva el mismo tratamiento fiscal que a la gasolina, 359 euros/1000 litros. Por su parte, el tipo mínimo actual del gasóleo, 330 euros/1000 litros, se traduce en que su tipo mínimo con arreglo a su contenido energético sea de 9,4 euros/ Gigajulio mientras que el del biodiesel es de 11,7 euros/Gigajulio.

92 COMISIÓN EUROPEA (2021c).

93 COMISIÓN EUROPEA (2011a).

94 Withdrawal of Commission proposals (DO C 80, 7.3.2015, p. 17–23).

Más recientemente, en 2019, la Comisión volvió a presentar una iniciativa para revisar la DIE en 2021 con el fin de: i) Alinear la fiscalidad de los productos energéticos y la electricidad con los objetivos de la EGD. ii) Preservar el mercado interior de la UE actualizando el alcance y la estructura de los tipos, así como racionalizando el uso de exenciones y reducciones fiscales opcionales por parte de los EEMM[95]. La principal novedad de la iniciativa presentada no radicaba sólo en su ámbito material, sino también en la base legal sobre la que la Comisión pretendía basar su adopción. Según la Comisión, dado que la revisión propuesta de la DIE se centra en cuestiones ambientales, sería posible evitar el requisito de unanimidad establecido por el art. 113[96] a través de la activación de una de las llamadas "clausulas pasarela" que prevé el propio TFUE[97]. En particular, la Comisión propuso como base legal para su adopción el art. 192 del TFUE (medidas medioambientales incluidas las medidas de carácter fiscal), que permite la adopción de propuestas en este ámbito por el procedimiento legislativo ordinario incluido en el artículo 116 (mayoría cualificada en lugar de unanimidad)[98]. Sin embargo, activar esta cláusula pasarela exigiría, una vez más, un acuerdo por unanimidad del Consejo sobre la propuesta presentada por la Comisión y, la realidad, es que no se ha avanzado mucho en ese ámbito[99].

---

95 Los servicios de la Comisión publicaron un informe de evaluación de la DIE el 12 de septiembre de 2019. A la luz de esta evaluación, los ministros de Finanzas de la UE adoptaron las Conclusiones del Consejo en la Reunión del ECOFIN el 5 de diciembre de 2019. Estas conclusiones subrayaron que la fiscalidad de la energía puede ser una parte importante de los incentivos económicos que dirigen una transición energética exitosa, impulsando bajas emisiones de gases de efecto invernadero e inversiones en ahorro de energía al tiempo que se contribuye acrecimiento sostenible. Las Conclusiones del Consejo invitaron a la Comisión a analizar y evaluar posibles opciones con un con vistas a publicar a su debido tiempo una propuesta de revisión de la Directiva. En particular, las conclusiones apoyaban una actualización del marco legal para la fiscalidad de la energía, contribuyendo a los objetivos económicos y medioambientales más amplios de la política de la UE. Para ello la Comisión debía prestar especial atención a i) El ámbito de aplicación de la Directiva, ii) La estructura de tipos mínimo iii) Las reducciones y exenciones tributarias específicas.

96 COMISIÓN EUROPEA (2019d).

97 De acuerdo con el art. 192.2: "No obstante el procedimiento de toma de decisiones contemplado en el apartado 1, y sin perjuicio del artículo 114, el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, adoptará: disposiciones esencialmente de carácter fiscal (…)".

No obstante, ese mismo artículo en el párrafo segundo abre la posibilidad de activar una "cláusula paralela" al disponer que: "El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, podrá disponer que el procedimiento legislativo ordinario sea aplicable a los ámbitos mencionados en el párrafo primero".

98 La mayoría cualificada prevista en el art. 116 implica que las propuestas presentadas deben ser aprobadas por el voto a favor del 55% de los EEMM y que estos representen, al menos, el 65% de la población europea (regla de la doble mayoría).

99 En su Resolución, de 13 de febrero de 2019, sobre la situación del debate sobre el futuro de Europa, el Parlamento abogó por el uso de las cláusulas pasarela generales (artículo 48, apartado 7, párrafos primero y segundo del TFUE) y otras cláusulas pasarela. Más recientemente, en mayo de 2022, el Informe sobre el Resultado Final de la Conferencia sobre el Futuro de Europa (2022) ha vuelto a recatar la cuestión enfatizando la necesidad de revisar los procesos de toma de decisiones sobre la base de la unanimidad y avanzar hacia la mayoría cualificada. En https://futureu.europa.eu/pages/reporting

Más recientemente, la Comisión ha lanzado una nueva propuesta para modificar la Directiva que busca: i) Ofrecer un marco adaptado que contribuya a los objetivos de la UE para 2030 y a la consecución de la neutralidad climática de aquí a 2050 en el contexto del Pacto Verde Europeo. ii) Proporcionar un marco que preserve y mejore el mercado interior de la UE mediante la actualización del ámbito de aplicación y de la estructura de los tipos impositivos, así como a través de la racionalización del uso de las exenciones y las reducciones fiscales por parte de los EEMM. iii) Mantener la capacidad de generar ingresos para los presupuestos de los EEMM[100].

5. EL FUTURO DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICA EN EL CONTEXTO DE LOS OBJETIVOS DEL PACTO VERDE EUROPEO

En julio de 2021 la Comisión presentó el paquete de medidas "Objetivo 55" para adaptar las políticas de la UE en materia de clima, energía, transporte y fiscalidad a los objetivos del Pacto Verde[101]. El paquete propone revisar una serie de elementos de la legislación climática de la UE -incluido el RCDE o la Directiva sobre fiscalidad Energética- para establecer en términos reales cómo la Comisión pretende lograr los ambiciosos objetivos energéticos y climáticos. Estas medidas siguen los postulados del Pacto Verde, en el que se defiende la necesidad "ecologizar" los presupuestos nacionales a través de figuras impositivas y sistemas fijación de precios al carbono que, además de generar ingresos, envíen señales de precios adecuadas para incentivar/desincentivar determinados consumos o producciones.

El paquete se compone de propuestas legislativas interconectadas, que buscan: i) Fijar un precio al carbono en sectores excluidos hasta ahora (es decir, transporte por carretera y edificios) y generar ingresos adicionales para garantizar una transición justa. ii) Apoyar un mayor uso de las energías renovables y el ahorro energético. iii) Facilitar la adquisición de vehículos y combustibles más limpios para el transporte. iv) Ofrecer seguridad a la industria para promover la inversión y la innovación. El conjunto de propuestas incluye la consideración de que es preciso fijar precios efectivos del carbono y la eliminación de incentivos para el consumo de combustibles fósiles para lograr reducciones de emisiones de GEI junto con otras medidas regulatorias.

Concretamente, la Comisión pretende reforzar ocho actos legislativos vigentes al tiempo que introduce nuevos objetivos e instrumentos en distintos ámbitos políticos y sectores económicos: clima, energía y combustibles, transporte, edificios, uso de la tierra y silvicultura. Para alcanzar los objetivos, se propone una combinación de mecanismos regulatorios de mandato y control[102] con

---

[100] COMISIÓN EUROPEA (2021c).

[101] COMISIÓN EUROPEA (2021a).

[102] Los mecanismos regulatorios de mandato y control adoptan "la forma de una regulación convencional de la actividad económica, a través del establecimiento de normas de obligado cumplimiento para los contaminadores. Generalmente éstas fijan límites de emisiones, de productos intermedios y/o finales (para garantizar unos estándares de calidad ambiental) y procesos técnicos de producción y descontaminación. Para controlar los posibles incumplimientos, que pueden ser objeto de sanción económica y/o penal, estos mecanismos cuentan con un sistema de monitorización ex ante y/o ex post". Estas regulaciones pueden tomar diversas formas: normas sobre productos, normas sobre emisiones,

instrumentos económicos o de mercado con el fin de lograr un cierto equilibrio entre políticas/instrumentos de fijación de precios, objetivos medioambientales, normas y medidas de apoyo [103]. Según la citada institución es necesario un cuidadoso equilibrio entre las políticas fijación de precios al carbono (instrumentos económicos) y objetivos y normas (mecanismos regulatorios) porque, por un lado, la fijación de precios del carbono a través de instrumentos económicos o de mercado no serían suficientes ni para superar las deficiencias persistentes del mercado ni las barreras no relacionadas con el mismo y, por el otro, porque una dependencia excesiva de políticas reglamentarias daría lugar a cargas económicas innecesariamente elevadas. Por ejemplo, la Comisión ha declarado que una posible extensión de los instrumentos de fijación de precios del carbono, por sí sola, podría no ser suficiente para impulsar el desarrollo de biocombustibles avanzados en todos los casos. La Comisión reconoce que los instrumentos de fijación de precios, como el RCDE o la DIE, deben jugar un papel preponderante para promover el cambio a tecnologías maduras bajas en carbono, pero pueden no ser suficientes por sí mismos para brindar una señal de inversión óptima para desarrollar nuevas tecnologías innovadoras. Así, una etapa temprana de desarrollo tecnológico junto con sus altos costes podría ralentizar su penetración en el mercado si no se introducen incentivos específicos para su desarrollo.

Concretamente, el paquete "Objetivo 55" introduce las siguientes propuestas[104]:

- Mandato y Control: i) Normas más estrictas para las emisiones de CO2 de turismos y furgonetas[105] ii) Nueva infraestructura para combustibles alternativo[106] iii) ReFuelEU: combustibles de aviación más sostenibles[107]iv) FuelEU: Combustibles más limpios para el transporte marítimo[108] v) Actualización del Reglamento de reparto del esfuerzo de reducción de emisiones[109] vi) Actualización del Reglamento sobre el cambio de uso de la tierra y la silvicultura[110] vii) Actualización de la Directiva sobre fuentes de energía renovables[111].

normas sobre inmisión de contaminantes, normas tecnológicas o estándares de diseño, normas de planificación. *Vid*. LABANDEIRA VILLOT; RODRÍGUEZ MÉNDEZ y LÓPEZ OTERO (2007).

[103] Los instrumentos económicos o de mercado se caracterizan por "modificaciones en el comportamiento ambiental de los agentes mediante el juego de los incentivos económicos, descentralizando las decisiones en éstos. Al permitir que los agentes reaccionen en función de sus capacidades y preferencias, estos instrumentos introducen flexibilidad en las políticas ambientales, huyendo de soluciones uniformes y consiguiendo así que las mejoras ambientales se alcancen con el mínimo coste para la sociedad (eficiencia estática)". Dentro de estos instrumentos pueden encuadrarse: impuestos, mercados de derechos de emisión y las subvenciones. *Ibid.*

[104] COMISIÓN EUROPEA (2021c).

[105] COM/2021/556 final.

[106] COM (2021) 559 final.

[107] COM (2021) 561 final.

[108] COM (2021) 562 final.

[109] COM/2021/555 final.

[110] COM/2021/554 final.

[111] COM/2021/557 final.

- Instrumentos económicos o de mercado: i) Refuerzo del RCDE, incluyendo al sector de la aviación[112]ii) Ampliación del RCDE al transporte marítimo y por carretera, y a los edificios[113] iii) Actualización de la Directiva sobre Imposición Energética de la energía[114] iv) Nuevo mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono[115].

Desde el punto de vista fiscal y medioambiental, los instrumentos económicos previstos en el citado paquete se centran en introducir definitivamente en la práctica el principio de que "quien contamina, paga" para gravar las fuentes de energía en consonancia con los objetivos climáticos y medioambientales. Al mismo tiempo, la Comisión busca fijar precios al carbono en sectores excluidos hasta para generar ingresos adicionales.

En particular, el RCDE revisado requeriría: i) Reducir las emisiones de GEI en un 61% en los sectores que ya están incluidos en su ámbito de aplicación. ii) Ampliar gradualmente su aplicación al sector marítimo. iii) Eliminar progresivamente los derechos de emisión gratuita del sector aeronáutico. Además, se propone establecer en 2026 un RCDE específico para los llamados sectores difusos (transporte por carretera y edificios), que actualmente están excluidos del RCDE debido a la dificultad y coste de controlar sus emisiones. Para poder facilitar la medición de estas emisiones y la aplicación del RCDE no serán los hogares individuales o los usuarios de transporte por carretera los que participarán directamente en el citado instrumento, sino los proveedores de combustible en fases anteriores.

Como se ha avanzado, junto a estas medidas, la Comisión también propone la modificación de la DIE. Teniendo en cuenta el conjunto de propuestas se podría argumentar que, desde un plano teórico, los objetivos de la "Ley del Clima" podrían alcanzarse sin el aporte que brinda el instrumento fiscal. De hecho, la Comisión reconoce que el papel principal en la "descarbonización" de la economía de la UE recaerá, esencialmente, en el RCDE revisado y la Regulación sobre el reparto de reducciones de emisiones GEI para sectores excluidos del sistema de comercio[116].

A mayor abundamiento, sería necesario analizar un posible solapamiento entre el RCDE y la DIE o, incluso, otras normativas propuestas. Y ello, porque la DIE establece niveles mínimos de imposición sobre los combustibles de acuerdo con los diferentes productos y usos para productos energéticos utilizados como combustible para motores o calefacción y electricidad, incluidos los utilizados por sectores incluidos en el RCDE y/o sujeto a otras regulaciones estándar (como obligaciones de mezcla o normas de emisiones para vehículos). En este sentido, habría que tener presente que la propuesta de la Comisión abandona la idea de introducir un componente sobre emisiones de CO2, como preveía en su propuesta de 2011, y se centra exclusivamente en el

[112] COM (2021) 552 final.

[113] COM (2021) 551 final.

[114] COM (2021) 563 final.

[115] COM (2021) 564 final.

[116] Reglamento (UE) 2018/842 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, sobre reducciones anuales vinculantes de las emisiones de gases de efecto invernadero por parte de los Estados miembros entre 2021 y 2030, DO L 156/26.

componente energético para alcanzar fines recaudatorios y de eficiencia energética. La exclusión del componente sobre el carbono se justifica, principalmente, porque pretende extender el RCDE a sectores como el transporte y la edificación y, por tanto, estas emisiones ya contarían con un instrumento de tarificación del carbono[117]. Teniendo en cuenta esta circunstancia, la Comisión entiende que no se produciría una doble imposición jurídica, ya que la DIE es un impuesto de salida sobre los combustibles y carburantes y el RCDE una prestación patrimonial sobre las emisiones de CO2. Y, asimismo, tampoco considera que exista riesgo de un doble precio al carbono ya que las emisiones de CO2 estarían gravadas exclusivamente por el RCDE.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta la necesidad de modificar la DIE para abordar otras deficiencias presentadas anteriormente. En especial, las relacionadas con el buen funcionamiento del mercado interior. Además, la revisión sigue siendo necesaria tanto para alinear la DIE con los objetivos ambientales como para eliminar los incentivos que reciben los combustibles fósiles en el marco actual.

Asimismo, la Comisión considera esencial que el DIE sea más consistente con otras propuestas e instrumentos del paquete "Objetivo 55". Por ejemplo, porque, sin la contribución de la DIE, otras iniciativas tendrían que contribuir en mayor medida a alcanzar los objetivos, lo que podría resultar en un precio más alto en el contexto del RCDE. Por lo tanto, una coordinación adecuada entre la DIE y el RCDE podría ayudar a alcanzar los objetivos en 2030 de una manera más eficiente.

Como se ha indicado arriba, la fiscalidad energética podría desempeñar un papel complementario y ayudar a lograr los objetivos del Pacto Verde mediante la creación de los incentivos adecuados tanto para orientar el comportamiento de los productores y consumidores como para crear un entorno propicio para la eco-innovación. Esto se puede lograr eliminando las desventajas que introduce actualmente con respecto a las tecnologías sostenibles e introduciendo impuestos más altos para los combustibles ineficientes y contaminantes, asegurando así que los impuestos a la energía reflejen mejor el impacto que cada producto energético tiene sobre el medio ambiente y la salud.

A diferencia de propuestas anteriores, la Comisión intenta alcanzar estos objetivos mediante la simplificación. La nueva propuesta ayudaría a reducir el uso de los combustibles fósiles a través de dos vías:

a) Por una parte, se establecerían unos tipos superiores para los combustibles fósiles e inferiores para los productos renovables, con lo que se disminuiría la ventaja relativa de precio de los combustibles fósiles frente a las alternativas menos contaminantes y, en consecuencia, se desalentaría el uso de los combustibles fósiles.

[117] La aplicación acumulativa de ambos instrumentos no permitiría reducciones de emisiones más allá de las obtenidas, globalmente, mediante el RCDE únicamente, sino que simplemente incrementaría el coste total de estas reducciones, la imposición relacionada con el carbono o el CO2 no debe aplicarse al a aquellas instalaciones o sectores sujetos al citado régimen. En estos casos una doble carga en forma de doble imposición económica y/o doble regulación provocaría distorsiones de la competencia pero no un mayor nivel de protección ambiental. *Vid*. ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA (2009).

b) Por otra parte, se revisaría la posibilidad de aplicar exenciones y reducciones fiscales, que actualmente se traducen en la rebaja de los impuestos que se aplican a los combustibles fósiles, como el gasóleo usado en el sector agrario, el gasóleo y el carbón usados por los hogares con fines de calefacción (se mantendría la posibilidad de eximir a los hogares vulnerables) o los combustibles fósiles usados por los sectores industriales de gran consumo de energía. También pondría fin a la actual exención que se aplica obligatoriamente a la navegación aérea y acuática y al sector pesquero.

Para ello, propone pasar de un impuesto basado en el volumen a un impuesto basado en el contenido energético, lo que eliminaría la ventaja que actualmente existe *de facto* para los combustibles fósiles. Además, tiene la intención de introducir una clasificación de los tipos impositivos basada en el desempeño ambiental de cada producto energético. En concreto, propone simplificar la estructura tributaria agrupando los productos energéticos y la electricidad en categorías e introduciendo una clasificación de tipos impositivos en función de su desempeño ambiental[118]:

Grupo 1 (Tipo general): Combustibles con peor comportamiento ambiental (fósiles convencionales -diésel y gasolina-).

Grupo 2 (Tipo reducido 2/3 menor que el tipo de referencia- por un periodo de 10 años): Combustibles fósiles de menor impacto ambiental y mayor potencial para contribuir a la descarbonización (gas natural, GLP e hidrógeno).

Grupo 3 (Tipo reducido ½ menor que el tipo de referencia-): Productos renovables como los biocombustibles que, pese a cumplir criterios de sostenibilidad, no pueden ser considerados como "biocombustibles avanzados".

Grupo 4 (Tipo super reducido): Electricidad -independientemente de su uso-, biocombustibles avanzados, biolíquidos, biogás e hidrógeno de fuentes renovables.

El cambio del parámetro, contenido energético en lugar de volumen, junto con el establecimiento de tipos impositivos diferenciados eliminaría la ventaja que actualmente reciben los combustibles fósiles y, al mismo tiempo, introduciría un trato fiscal preferencial a los productos con un mejor comportamiento ambiental. Esto ayudará a integrar la fiscalidad de la energía en las reformas fiscales verdes destinadas a lograr un equilibrio entre la sostenibilidad ambiental y fiscal.

La Directiva respondería a la lógica de un impuesto energético general, en el sentido que gravará a todos los productos de acuerdo con su contenido energético. Lo anterior implica que dicho impuesto no recaerá únicamente sobre aquellos productos derivados de combustibles fósiles, sino que gravará también los productos energéticos procedentes de fuentes de energía renovables. Por razones de neutralidad, el parámetro debe ser el contenido energético de cada producto, puesto que cuanto mayor sea el contenido energético de un producto menor será el consumo necesario del mismo para generar la misma cantidad de energía[119]. Junto a la finalidad fiscal, este

[118] COMISIÓN EUROPEA (2021b).

[119] Independientemente del producto energético gravado, puede aportar un incentivo para el ahorro energético, ya que, al reflejar la energía real que genera un producto, recompensa automáticamente la eficiencia en el consumo de energía.

componente también será útil de cara a conseguir un incentivo uniforme con respecto a la eficiencia energética. Con esta propuesta, los EEMM podrán seguir utilizando la imposición energética para generar ingresos.

Sin embargo, la propuesta introducirá elementos ambientales en forma de tipos diferenciados y, por tanto, ventajas fiscales para productos con mejor comportamiento ambiental. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con los beneficios fiscales adoptados por ejemplo en virtud del art. 16 de la DIE vigente a favor de los biocarburantes, la ventaja no podrá ser calificada como ayuda de Estado de conformidad con el art. 107 del TFUE. La aplicación de estos tipos diferenciados tendría carácter imperativo para los EEMM. Dado que los Estados no tendrían margen de discrecionalidad, la ventaja no podría ser imputarse al Estado ni ser considerada como financiada con recursos estatales y, por tanto, no reuniría acumulativamente todos los elementos exigidos por el art. 107 para ser calificada como ayuda de Estado.

En definitiva, y desde el punto de vista ambiental, la propuesta de la Comisión se decanta por introducir modificaciones en los elementos esenciales de los impuestos energéticos, fundamentalmente en la base imponible y tipo impositivo, para dotarlos de una mayor eficacia ambiental que permita introducir señales de precios implícitas al carbono que complementen las señales explicitas que se pretenden introducir con el RCDE. Junto a lo anterior, busca introducir en los impuestos energéticos elementos ambientales en forma de tipos impositivos diferenciados en función del comportamiento ambiental de cada producto energético.

Con su propuesta la Comisión busca introducir señales de precio distintas en función del desempeño ambiental de cada producto a través de mecanismos que, aunque no puedan calificarse como ventajas selectivas desde el punto de vista la normativa de ayudas de Estado sí que afectarán a la neutralidad del sistema impositivo sobre la energía. Es cierto que, de no existir fallos de mercado, un sistema tributario debe ser neutral, sin embargo, también se ha constatado que como estos fallos existen un sistema tributario neutral no siempre es eficiente. En ocasiones será necesaria la intervención del Estado para promover alguna conducta de alto retorno social o podría estar justificado el trato discriminatorio de determinadas actividades para alcanzar un fin constitucional o de la UE. Son escenarios en los que deben ser sopesadas las desventajas de alejarse de la neutralidad, complicando el sistema tributario, frente a las ventajas en términos de mayor eficiencia que podrían derivarse de esta desviación.

Así, una razón que justificaría apartarse de dicha neutralidad surge, precisamente, cuando los actores privados de la economía no asumen el coste que sus actividades tienen para la sociedad en su conjunto (externalidad negativa). Otra razón es cuando el operador privado no puede reflejar en sus precios el beneficio que su actividad tiene para el conjunto de la sociedad, lastrando su beneficio privado y el desarrollo de su actividad (externalidad positiva). Ambas situaciones motivan la intervención del Estado, por ejemplo, para proteger el medio ambiente mediante la introducción de impuestos ambientales o la introducción de incentivos fiscales para promover alternativas sostenibles como los biocombustibles avanzados o vehículos eficientes o eléctricos. En estos casos, el punto de partida es la existencia de una “fallo de mercado”. Es decir, una situación en la que es poco probable que los mercados, si se los deja a su suerte, produzcan resultados eficientes.

Sin embargo, en el caso de la UE no basta con que exista una "fallo de mercado", sino que también es necesario que dicho fallo impida la consecución de un objetivo de interés común, es decir, un objetivo de la UE como los establecidos en el Pacto Verde. Un ejemplo es el caso de los biocombustibles avanzados, que requieren apoyo público para ser competitivos por varias razones: 1) Su competidor se beneficia del *statu quo*. 2) Aún no son industrias maduras y no se benefician de economías de escala. 3) Requieren una alta inversión inicial. 4) Imposibilidad de reflejar externalidades positivas en sus precios.

En este contexto, el gasto fiscal se vería compensado por los beneficios que el desarrollo de productos sostenibles tendrá para el conjunto de la sociedad (externalidad positiva). Sin embargo, este objetivo se cumpliría en la medida en que el instrumento fiscal demuestre su eficiencia y eficacia. Por ejemplo, porque influye en las decisiones de un inversor privado. De lo contrario, la medida tributaria complicaría el sistema tributario sin contribuir a la consecución de los fines que justificaron su concesión. Si este fuera el caso, será mejor optar por un subsidio directo en lugar de medidas en forma de gasto fiscal.

6. POSIBLES IMPACTOS DISTRIBUTIVOS Y SOBRE LA COMPETITIVIDAD DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICA

La consecución de ambiciosos objetivos medioambientales como los planteados por el Pacto Verde de la UE en un horizonte temporal limitado tiene claros impactos socioeconómicos que exigirán la introducción de paquetes compensatorios y mecanismos que mitiguen la pérdida de competitividad[120].

En este sentido, hay que tener presente que las medidas propuestas por la Comisión podrían tener un claro impacto en los hogares y la competitividad de las empresas de la UE. Así, por un lado, existe el riesgo de que los costes asociados al RCDE reforzado sean repercutidos a los consumidores finales o que la modificación de la Directiva sobre Imposición Energética se traduzca en un aumento del precio de la energía que impacte en mayor medida en los sectores más vulnerables. Por otro lado, también existe el riesgo de que, si los socios internacionales no comparten una ambición comparable a la de la UE, se produzcas fugas de carbono por la transferencia de la producción de la UE a otros países en los que los objetivos de reducción de emisiones sean menos ambiciosos.

La Comisión es consciente de que, aunque introducir señales de precios al carbono para los combustibles y carburantes fósiles en el sector del transporte o la calefacción son incentivos poderosos para el cambio de comportamiento, a corto plazo, es posible que los consumidores no puedan cambiar fácilmente sus patrones de consumo cuando afecta a una parte importante de sus ingresos[121]. Y consecuentemente, será necesario abordar estos aspectos para garantizar que la transición y el cumplimiento de los compromisos del Pacto Verde por parte de la UE brinden oportunidades económicas tanto para la industria como para los hogares. Por esta razón, la

[120] COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA (2022).

[121] COMISIÓN EUROPEA (2021d).

Comisión tiene en cuenta en sus propuestas el impacto que su aprobación podría tener en los sectores más vulnerables. Concretamente, para paliar estos efectos propone la creación de un Fondo Social para el Clima cuyo fin será brindar financiación específica a los EEMM para apoyar a los ciudadanos más afectados o en riesgo de pobreza energética o de movilidad por el posible impacto económico que tendría la ampliación del ámbito de aplicación RCDE al transporte por carretera y edificios[122].

De igual forma, las consideraciones de carácter social también han sido introducidas en la propuesta para modificar la Directiva sobre Imposición Energética. En este sentido, por ejemplo, la propuesta de la Comisión recoge distintas medidas para minorar la carga fiscal y mitigar el coste económico y social que conllevaría la introducción de impuestos energéticos, complementando, de esta forma, las medidas previstas por el Fondo del Clima para hacer frente al impacto que tendría el nuevo RCDE. Concretamente, la Comisión prevé la posibilidad de eximir a los hogares vulnerables de la imposición de los combustibles para calefacción durante un período de diez años o introducir un período transitorio de diez años para alcanzar el tipo impositivo mínimo; conceder para todos los hogares reducciones no inferiores a los mínimos en el caso de los combustibles para calefacción; introducir períodos transitorios con el fin de mitigar el coste económico y social que conlleva la introducción de impuesto sobre sectores que actualmente están exentos en virtud de la DIE: aviación o combustibles para calefacción usados por hogares no vulnerables[123].

La Comisión también es consciente de los efectos que tendría sobre la competitividad, razón por la cual también propone la introducción de un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (MAFC) que evite las llamadas fugas de carbono al fijar un precio sobre las importaciones de productos intensivos en carbono. De acuerdo con la Comisión, este mecanismo se introducirá gradualmente y, en los primeros años, se aplicará un sistema simplificado para algunos productos seleccionados (cemento, aluminio, abono, producción de energía eléctrica). El fin último de este mecanismo es garantizar que los productos producidos en la UE y los importados -provenientes de países en los que se aplique un sistema de tarificación similar al de la UE o no hayan reducido el contenido de carbono en sus ciclos de producción- paguen el mismo precio por el carbono y, por esta razón, la Comisión considera viable argumentar que el mismo no introduce un trato discriminatorio y es compatibles con las normas de la OMC y otras obligaciones internacionales de la UE[124].

---

[122] El objetivo principal es proporcionar financiación específica a los EEMM para que puedan ayudar a la adaptación de los sectores más vulnerables (ej. costear inversiones en eficiencia energética o en nuevos sistemas de refrigeración y calefacción, proporcionar acceso a vehículos de cero y bajas emisiones, apoyar a entidades públicas y privadas en el desarrollo de soluciones de renovación eficientes o prestación de servicios de movilidad sostenible, etc.). La Comisión prevé recaudar 72.200 millones de euros para el Fondo y que se elevarían a 144.400 millones con cofinanciación nacional. El mismo se financiará con cargo al presupuesto de la UE, utilizando un importe equivalente al 25 % de los ingresos previstos del RCDE para los combustibles de la construcción y el transporte por carretera y los EEMM podrían cofinanciarlo utilizando otro 25% de los ingresos generados por el nuevo RCDE. El fondo se asignará a los EEMM en función de criterios de distribución (Proporción de la población en riesgo de pobreza en zonas rurales; emisiones de dióxido de carbono de la quema de combustibles por parte de los hogares; porcentaje de hogares en riesgo de pobreza con facturas atrasadas; población total; PIB per cápita del EEMM). COMISIÓN EUROPEA (2021e).

[123] COM (2021b).

[124] Para evitar discriminaciones en los sectores afectados, el mecanismo se irá introduciendo gradualmente, al tiempo que se eliminan paulatinamente los derechos gratuitos.

Con todo, consideramos que las propuestas de la Comisión no deben ser insensibles a la crisis energética y social provocada por la pandemia primero y la guerra posteriormente y, por tanto, pese a reconocer su papel, entendemos que su implantación de tener en cuenta los impactos distributivos y sobre la competitividad mediante su aplicación gradual y la configuración de paquetes compensatorios, especialmente, para aumentar su aceptación social y entre los EEMM. Este último extremo es imprescindible si se pretende superar la barrera de la unanimidad que sigue exigiendo el art. 113 del TFUE para adoptar las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre consumos específicos.

A este respecto, debemos tener presente que, actualmente, estamos en un contexto en el que, precisamente, se están adoptando medidas para atenuar las repercusiones sociales y distributivas para paliar el citado aumento de precio de la energía. Precisamente, la Comisión recomienda a los EEMM adoptar medidas fiscales como exenciones o reducciones ficales en los impuestos de vehículos tanto para la compra como para el uso de vehículos eléctricos o de hidrógeno o disminuciones en el IVA para los sistemas de calefacción de alta eficiencia y para el aislamiento en los edificios[125]. Sin embargo, también se han introducido medidas para reducir directamente los precios en el sector minorista en forma de tipos reducidos para el gas la electricidad o la calefacción urbana. De hecho, frente a propuestas para modificar la DIE y el RCDE, no podemos obviar el hecho de que, precisamente, la propia Comisión aboga en la situación actual por ofrecer orientaciones a los EEMM sobre la mejor manera de hacer uso de las excepciones específicas por país en virtud del art. 19 de la DIE[126] o para aplicar tipos reducidos o exenciones para los hogares previstos en la propia Directiva[127].

7. CONCLUSIONES

PRIMERA**.** Los impuestos energéticos tienen potencial para sumar a su finalidad fiscal la capacidad de modificar el comportamiento de los agentes económicos (hogares y empresas): ya sea introduciendo incentivos de carácter fiscal para favorecer comportamientos más respetuosos con el medio ambiente, ya sea mediante la introducción de desincentivos para desalentar los más nocivos a través de la tributación de aquellas actividades o productos que afectan negativamente al medio ambiente (externalidades). Así, son instrumentos idóneos no solo en el ámbito de las políticas energéticas o climáticas, sino también en las estrategias, por ejemplo, de economía circular. En definitiva, consideramos que los impuestos introducidos en el ámbito de la fiscalidad energética, siempre que cuenten con una estructura y diseño acorde con el fin extrafiscal que se le asocie o incluyan elementos ambientales adecuados para crear los incentivos/desincentivos adecuados, tienen potencial para convertirse en instrumentos útiles para lograr objetivos alineados con los objetivos del Pacto Verde Europeo.

---

125 COMISIÓN EUROPEA (2022b).

126 De acuerdo con el art. 19.1 el Consejo podría autorizar por unanimidad a propuesta de la Comisión la introducción de exenciones o reducciones -distintas a las previstas en los artículos 5, 15 y 17 por motivos vinculados a políticas específicas.

127 COMISIÓN EUROPEA (2022c).

SEGUNDA. En particular, los impuestos a la energía podrían desempeñar este papel complementario siempre que estén diseñados para enviar incentivos a través de señales de precios correctas que permitan: reducir las emisiones a lo largo del tiempo, mejorar la eficiencia de los recursos; y fomentar prácticas sostenibles por parte de productores, usuarios y consumidores. Concretamente, los impuestos especiales sobre los productos energéticos o la electricidad pueden actuar como instrumentos para fijar implícitamente precios al carbono y, por tanto, serían equivalentes a los impuestos sobre el carbono o al CO2 desde el punto de vista medioambiental. Incluso cuando su objetivo principal es obtener ingresos y no están vinculados explícitamente a un precio del carbono, pueden crear incentivos económicos similares a los impuestos al carbono y los precios de los permisos de emisión al aumentar la carga en proporción al uso del producto gravado.

TERCERA. Pese a su potencial para contribuir a los objetivos del Pacto Verde, en algunos EEMM la fiscalidad de la energía sigue siendo imperfecta para lograr ese papel complementario. Concretamente, los impuestos sobre la energía introducidos por algunos EEMM presentan el siguiente problema de diseño: i) Elementos de cuantificación del impuesto no configurados, definidos o directamente vinculados a las externalidades ambientales negativas que podrían corregir. ii) Base imponible alineada con el concepto de impuestos ambientales, pero tipos impositivos insuficientes para emitir señales correctivas o que no introducen tratamientos tributarios diferenciados según el desempeño ambiental de cada producto. Estas carencias concurren en el caso de los impuestos introducidos por los EEMM en el marco de la Directiva sobre Imposición Energética, convirtiéndola en un instrumento ineficiente tanto para fijar los precios del carbono como para desincentivar el consumo de carburantes o combustibles de origen fósil.

CUARTA. Los principales problemas asociados con el diseño de los impuestos a la energía en algunos EEMM son atribuibles a la configuración actual de la Directiva sobre Imposición Energética. Por lo tanto, la modificación de esta Directiva es prioritaria si se pretende que la misma emita señales de precio adecuadas para dirigir comportamientos e inversión hacia fuentes energéticas sostenibles y, consecuentemente, que la imposición energética contribuya a la consecución de los objetivos del Pacto Verde. Está modificación, no obstante, tendría que prever paquetes compensatorios para hacer frente a los impactos socioeconómicos que le nuevo RCDE junto con la modificación de la Directiva podría tener en los sectores más vulnerables y la competitividad de las empresas.

Bibliografía

ANTÓN ANTÓN, A. (2016): "Energy taxes and promotion of Renewable Energy Sources (RES): combination of excise reliefs and supply obligations of RES", en P. Pistone y M. Villar Ezcurra (eds): *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids: Tracing the Path from Divergence to Convergence,* IBFD, Amsterdam.

ANTÓN ANTÓN, A. (2022): "Implicaciones fiscales de una recuperación económica verde y socialmente justa", en J. M. Macarro Osuna; J. M. Martín Rodríguez y J. Ramos Prieto (dir.): *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional,* Tirant lo Blanch, Valencia.

ANTÓN ANTÓN, A., y BILBAO ESTRADA, I. (2009): "La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de ayuda de estado ilegal no compatible?", Crónica Tributaria, nº 133.

ANTÓN ANTÓN, A., y BILBAO ESTRADA, I. (2010): "State Aid and the EU Council Directive 2003/96 / EC: The case for Augmenting the Environmental Component", C. Dias Soares *et. al*. (eds.): *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.

ANTÓN ANTÓN, A., y VILLAR EZCURRA, M. (2014): "Inherent Logic of EU Energy Taxes: Toward a Balance Between Market Protection and Environment Protection", en L. Kreiser *et. al.* (eds.): *Environmental Taxation and Green Fiscal Reform: Theory and Impact, Critical Issues in Environmental Taxation*, Edward Elgar, Cheltenham.

BILBAO ESTRADA, I. (2009): "El sistema tributario como complemento de los instrumentos económicos previstos en el protocolo de Kioto", *Seguridad y medio ambiente,* n.º 113.

CARBAJO VASCO, D., y HERRERA MOLINA, P (2004): "Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario", en *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas,* Thomson-Civitas, Madrid.

COMISIÓN EUROPEA (2011a): *Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*, COM (2011) 169 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2011b): *Smarter energy taxation for the EU: proposal for a revision of the Energy Taxation Directive,* COM (2011) 168 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2019a): *Pacto Verde Europeo*, COM (2019) 640 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2019b): *Energy prices and costs in Europe,* COM (2019)1 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2019c): *Handbook on the external cost of transport*, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2019d): *Una toma de decisiones más eficiente y democrática en la política energética y climática de la UE*, COM (2019) 177 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2020a): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la Estratégica de recuperación,* COM (2020) 312 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2020b): *Informe sobre España 2020,* SWD (2020) 508 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2020c): *Propuesta modificada de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea,* COM (2020) 445 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2021a): *"Objetivo 55": cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática,* COM (2021) 550 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2021b): *Impact assessment report Accompanying the document Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity* (SWD(2021) 641 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2021c): *Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*, COM/2021/563 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2021d): *Working Document Impact Assessment Report* (SWD(2021) 621 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2021e) Comisión Europea. *Propuesta de Reglamento del Parlamento europeo y del Consejo por el que se establece un Fondo Social para el Clima*, COM (2021) 568 final, Bruselas, 2021, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2022a): *REPowerEU: Acción conjunta para una energía más asequible, segura y sostenible,* COM(2022) 108 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2022b): *Plan REPowerEU*, COM(2022) 230 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2022c): *Seguridad del suministro y precios de la energía asequibles: opciones para adoptar medidas inmediatas y prepararse para el próximo invierno,* COM(2022) 138 final, Comisión Europea, Bruselas.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid.

CORNEJO PÉREZ, A. (2004): "La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos", *Crónica tributaria*, nº 111

DELGADO, F.J.; FREIRE-GONZÁLEZ, J.; y PRESNO, M. J. (2022): "Environmental taxation in the European Union: Are there common trends?", *Economic Analysis and Policy*, nº 73.

FLUES, Floren y VAN DENDER, Kurt (2020): "Carbon pricing design: Effectiveness, efficiency and feasibility: An investment perspective", *OECD Taxation Working Papers*, nº 48.

LABANDEIRA VVLLOT, X.; RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.; y LÓPEZ OTERO, X. (2007): "Regulación ambiental del sector energético y sus alternativas correctoras", *Economía Industrial*, n. 365.

LABANDEIRA, X.; LABEAGA, J. M. y LÓPEZ-OTERO, X. (2018): "Nuevas Reformas Fiscales Verdes: Evaluaciones Ex-ante para España", *Economics for Energy*, WP 03a-2018.

LARREA BASTERRA, M. (2020): *Tendencias en fiscalidad energética y medioambiental en el entorno europeo,* Instituto Vasco de Competitividad-Fundación Deusto, San Sebastián.

LARREA BASTERRA, M. (2021): "La fiscalidad sobre el carbono en Europa. Principales desarrollos y tendencias", *ICADE. Revista de la Facultad de Derecho*, nº 11.

MILNE, J. (2008): "Carbon Taxes in the United States: The Context for the Future", en *The Reality of Carbon Taxes in the 21 st Century*, Vermont Journal of Environmental Law, nº 10.

MOTTERSHEAD, D. *et. al.* (2021): *Green taxation and other economic instruments. Internalizing environmental costs to make the polluter pay*, Comisión Europea, Bruselas.

OCDE (2016): Effective Carbon Rates. Pricing CO2 Through Taxes and Emissions Trading Systems, OCDE, París.

OCDE (2019): *Environmental related tax revenues*, OCDE, París.

OECD (2021a): *Taxing Energy Use for Sustainable Development: Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies*, OCDE, París.

OECD (2021b): *Carbon Pricing in Times of COVID-19: What Has Changed in G20 Economies?*, OCDE, París.

OECD (2021c): *Effective Carbon Rates 2021: Pricing Carbon,* OCDE, París

OCDE (2021d): Taxing Energy Use for Sustainable Development: Opportunities for energy tax and subsidy reform in selected developing and emerging economies, OCDE, París.

OCDE (2022): *Organisation for Economic Co-operation and Development. Glossary of statistical terms*, en http://stats.oecd.org/glossary (Último acceso Junio 2022).

PIRLOT, A. (2020): "Exploring the Impact of EU Law on Energy and Environmental Taxation" en HJI Panayi, Haslehner, W., y Traversa, E (eds.): *Research Handbook in European Union Taxation Law,* Edward Elgar, Cheltenham.

PITRONE, F. (2016): "Design of Energy Taxes in the European Union: Looking for a Higher Level of Environmental Protection", en P. Pistone, y M. Villar Ezcurra (eds): *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids: Tracing the Path from Divergence to Convergence,* IBFD, Amsterdam.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M. (2004): *La alternativa fiscal verde,* Lex Nova, Valladolid.

SOARES, C. (2005): "Environmental Tax: The Weakening of a Powerful Theoretical Concept" en J. M. Milne *et. al.* (eds.): *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*, Oxfor University Press, Oxford.

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2021): *Principio de «quien contamina paga»: Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE,* Informe Especial 12/2021.

TRIBUNAL DE CUENTAS (2018): *Dictamen n.º 5/2018 sobre La propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea.*

VAQUERA GARCÍA, A. (1999): *Fiscalidad y medio ambiente,* Lex Nova, Valladolid.

VICENTE ARCHE, D. (1965): "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 60.

VILLAR EZCURRA, M. (2003): "Desarrollo sostenible y tributos ambientales", *Crónica Tributaria*, nº. 107.

VILLAR EZCURRA, M. y WEGENER JESSES, P. (2015): *Energy taxation and key legal concepts in the EU State aid context: looking for a common understanding*, CEU EDICIONES, Madrid.

VILLAR EZCURRA, M., y PITRONE, F. (2017): "The concept of "environmental taxes" in the Energy Sector: possible solutions in a State Aid Context", en M. Villar Ezcurra (ed.): *State aids, taxation and the energy sector*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona.

WORLD BANK (2020): *State and trends of carbon pricing 2020*, World Bank, Washington.

CAPÍTULO 3

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL MARCO DE LA ESTRATEGIA DE ECONOMÍA CIRCULAR Y DEL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA*

GEMMA PATÓN GARCÍA
Universidad de Castilla-La Mancha – Centro Internacional de Estudios Fiscales

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

RESUMEN: Dentro del contexto económico actual debemos ubicar también la estrategia europea de economía circular y cambio climático que impone una reforma de la fiscalidad ambiental. Este estudio dedica su atención a las medidas fiscales aprobadas en la Ley 7/2022, normativa que protagoniza la mencionada estrategia, así como los primeros incentivos de eficiencia energética que se han aprobado en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en España. Estas novedades legislativas merecen una valoración que únicamente puede ser provisional hasta que no tengan un recorrido más amplio en su aplicación.

PALABRAS CLAVE: Economía circular, Fiscalidad ambiental, residuos, recuperación económica.

ABSTRACT: In the current economic context, we must also locate the European strategy of circular economy and climate change that imposes a reform of environmental taxation. This study focuses its attention to the tax measures approved in Law 7/2022, a regulation that is the protagonist of the aforementioned strategy, as well as the first energy efficiency incentives that have been approved in the context of the Recovery, Transformation and Resilience Plan in Spain. These legislative novelties deserve an assessment that can only be provisional until they have a broader run in their application.

KEY WORDS: Circular economy, environmental taxation, waste, economic recovery.

---

* Este texto corresponde a la ponencia impartida dentro de la Mesa "El futuro de la fiscalidad ambiental" durante la VII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario celebrada en Santiago de Compostela el día 12 de noviembre de 2021 actualizado a fecha de 12 de julio de 2022. Asimismo, este trabajo constituye una aportación en el marco del proyecto de investigación "Sostenibilidad ambiental dentro de la estrategia de economía circular: Propuestas sobre instrumentos financieros y fiscales", Proyecto de I+D+i «RETOS INVESTIGACIÓN» del Programa Estatal de I+D+i Orientada a los Retos de la Sociedad, Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, Ref.: RTI2018-098715-B-C22. Investigadora principal: Gemma Patón García.

1. PLANTEAMIENTO: LA POLÍTICA EUROPEA DE TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y DE ECONOMÍA CIRCULAR

El concepto de economía circular aparece en 1989 de la mano de Pearce y Turner y el fenómeno está llamado a acometer una verdadera revolución en el modelo económico global[1]. La Fundación para la Economía Circular en 2017 señalaba que, según la OCDE, en los últimos veinticinco años, el volumen de recursos explotados se ha incrementado un 65%, siendo la mayoría recursos no renovables, junto a la previsión de un incremento de la población hacia nueve billones en 2050 y un incremento de 3 veces el consumo total de recursos[2]. Este panorama ha motivado que las instituciones internacionales hayan dirigido sus acciones hacia la consecución de un modelo de desarrollo económico sostenible basado en la circularidad de los recursos naturales.

En la transición de aquel modelo económico lineal a éste circular, supone un desafío el cambio de la imposición al trabajo y la subvención a la energía hacia un sistema tributario cuyo enfoque debería ser no gravar los recursos renovables, incluida la mano de obra, pero sí los recursos no sostenibles. De este modo, se precisa de una profunda reflexión acerca de la existencia de determinados tributos y gravámenes en nuestro ordenamiento jurídico, y su propia articulación jurídica, que parecen no conformarse de acuerdo con los objetivos de fomento de la mencionada transición a mayor escala de un modelo de economía circular regional.

Así, la Comisión Europea en 2015 diseñó su Plan de Acción para la Economía Circular bajo el lema "cerrar el círculo". Este Plan de Acción incluye una serie de medidas legislativas sobre residuos para reducir el vertido de residuos y aumentar la preparación para su reutilización y reciclado, y un anexo con 54 medidas de desarrollo en los ámbitos de la producción, el consumo, la gestión de residuos, el mercado secundario de materias primas, y las acciones sectoriales (plásticos, residuos alimentarios, materias primas críticas, construcción y demolición, y biomasa y bioproductos) junto con el fomento de la I+D+i como elemento transversal clave en el proceso de transición. A nivel europeo, la Comisión europea lanzó un mandato concreto y ambicioso para apoyar la transición hacia una economía circular, presentando en julio de 2019 el "European Green Deal"[3], donde se integra un nuevo Plan de Economía circular 2.0 (2020-2024), en el que se sitúa la fiscalidad como eje de apoyo de la estrategia de transición ecológica[4]. Con este objetivo, se busca también un compromiso amplio y estable de todos los niveles de gobierno europeo -Estados miembros, regiones y entidades locales- y de los principales agentes sociales y económicos con políticas auténticamente transformadoras. En la actualidad, países como Dinamarca, Finlandia,

---

1 PEARCE, D. W., y TURNER, R. K., *Economía de los Recursos Naturales y del Medio Ambiente*, Traducción al español del Colegio de Economistas de Madrid, Celeste Ediciones, Madrid, 1995.

2 Estudio "Por qué y cómo desarrollar estrategias de economía circular en el ámbito regional", Fundación para la Economía Circular, Marzo 2017, pág. 7. Disponible en la web: Queue | 201703_Por qué y cómo - Fundación para la economía circular - DOCUMENTOP.COM

3 "A Union that strives for more My agenda for Europe By candidate for President of the European Commission", Ursula von der Leyen, Political Guidelines for the next European Commission 2019-2024, https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_en.pdf

4 Así lo manifestamos en PATÓN GARCÍA, G. (2021a), pág. 291 y (2021c), pág. 169.

Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Escocia y otras regiones centroeuropeas han diseñado ya sus estrategias o planes de acción de economía circular adaptando el marco comunitario a sus especificidades económicas, sociales, naturales, productivas y energéticas.

Dentro del conjunto de medidas presentadas por la Comisión Europea en 2020 se destaca la hoja de ruta para convertir a Europa en el primer continente climáticamente neutro en el 2050 y, la propuesta de la Comisión de una primera Ley Europea del Clima[5] tiene por objeto convertir en legislación el objetivo establecido en el Pacto Verde Europeo para que la economía y la sociedad europeas sean climáticamente neutras de aquí a 2050. Como etapa intermedia, se propone la reducción de sus emisiones de CO2 un 55% en el 2030. Se trata de elevar al 40% el objetivo de renovables, de fijar una fecha tope para los coches con motor de combustión y de extender el comercio de derechos de emisión (ETS) al transporte por carretera y la calefacción. Este es un punto delicado por el aumento de costes que va a suponer para el consumidor. También es polémico el impuesto a las importaciones de terceros países que no tomen medidas contra el cambio climático.

En abril de 2021, el Parlamento Europeo y el Consejo alcanzaron un acuerdo provisional sobre el Reglamento relativo a la Ley del Clima[6], en virtud del cual el Parlamento Europeo y el Consejo acuerdan que la Ley del Clima incluya:

- A partir de una exhaustiva evaluación de impacto para alcanzar el objetivo de la Europa neutra en 2050, la Comisión ha propuesto como objetivo intermedio de la UE para 2030 reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en un mínimo del 55% con respecto a los niveles de 1990. La Comisión ha propuesto incluir en la Ley el nuevo objetivo de la Unión para 2030.

- La Comisión propone la adopción de una trayectoria de 2030-2050 a escala de la UE para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero, medir los progresos y ofrecer previsibilidad a las autoridades públicas, las empresas y los ciudadanos.

- A más tardar en septiembre de 2023, y posteriormente cada cinco años, la Comisión evaluará la coherencia de las medidas nacionales y de la UE con el objetivo de neutralidad climática y la trayectoria de 2030-2050.

- La Comisión estará facultada para emitir recomendaciones a los Estados miembros cuyas actuaciones no sean coherentes con el objetivo de neutralidad climática, y los Estados miembros estarán obligados a seguirlas o a justificar el motivo de no haberlo hecho.

- También se exigirá a los Estados miembros que formulen y apliquen estrategias de adaptación para reforzar la resiliencia y reducir la vulnerabilidad ante los efectos del cambio climático.

---

5 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1588581905912&uri=CELEX:52020PC0080

6 Propuesta modificada de Reglamento del Parlamento Europeo y del Conejo por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifica el Reglamento (UE) 2018/1999 («Ley Europea del Clima»). Bruselas, 17.9.2020, COM(2020) 563 final, 2020/0036(COD).

El principio que sostiene el pacto verde europeo es desarrollar una nueva estrategia de crecimiento que nos lleve a una economía descarbonizada. Para ello se precisa un fondo que apoye la innovación y la inversión que se prefinanciará con el presupuesto de la UE, después los ingresos procederán del comercio de derechos de emisiones (ETS) -que serán distribuidos entre los Estados miembros – y además, los mismos objetivos se refuerzan con el destino a la inversión a través de los fondos de recuperación para aspectos de eficiencia energética como el aislamiento de edificios, la modernización de sistemas de calefacción y conducir el cambio hacia coches más sostenibles.

Todo el conjunto de medidas y directivas -denominado «*Fit for 55*»- se adopta en el marco del Acuerdo de París contra el cambio climático. El plan incluye la prohibición de la venta de los automóviles con motores de combustión interna -accionados por combustibles fósiles- en el 2035 y una ampliación de los mercados de carbono para poner precio a las emisiones en el transporte y la edificación. Asimismo, se implantará un impuesto al carburante de aviación. Finalmente, el paquete «*Fit for 55*» introduce la tasa de carbono en fronteras que implica la retirada escalonada de los derechos de emisión adjudicados de forma gratuita a empresas en el acero, el cemento, el aluminio y los fertilizantes.

En concreto, en materia de automóviles la Comisión Europea ha establecido una reducción de emisiones del 55% para el año 2030 y respecto de ello los fabricantes de coches señalan que se debe favorecer el incremento de las infraestructuras que hagan posible un aumento de la demanda de la movilidad eléctrica. No obstante, el lanzamiento de estas iniciativas se desarrollará en un período prolongado que habrá de lidiar con las reticencias de los sectores afectados por el paquete «*Fit for 55*» que han expresado su preocupación y malestar. Por tanto, en directa correlación a la estrategia contenida en el paquete, las medidas se traducirían en tres instrumentos esencialmente: el mecanismo de ajuste de carbono en frontera; la incentivación de la transición al vehículo eléctrico y el impuesto al queroseno.

Ello implica la necesidad de afrontar una reforma de la política energética, y la necesidad de adjetivarla como medioambiental, que adicionalmente se encuentra en el foco de atención del escenario internacional como se desprende de la Agenda 2030 de la ONU de desarrollo sostenible. Muestra de ello es el ODS 7 que se centra en el sector energético y busca garantizar el acceso universal a una energía asequible y no contaminante, teniendo como metas "aumentar considerablemente la proporción de energía renovable en el conjunto de fuentes energéticas (7.2)" y "duplicar la tasa mundial de mejora de la eficiencia energética (7.3)". Y en conexión directa con este objetivo se encuentra el ODS 13 que insta a adoptar medidas urgentes para combatir los efectos del cambio climático.

Pues bien, la energía supone el punto de convergencia de la política europea con la estrategia de economía circular, en tanto constituye uno de los tres ejes de ésta última, junto a las acciones en materia de residuos y plásticos[7]. De este modo, los *principios de acción* esenciales para progresar hacia la economía circular: 1) diseñar residuos y reducir la contaminación; 2) mantener los

[7] Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de las Regiones, *Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva*, 11.3.2020 COM (2020) 98 final.

productos y materiales en uso; y 3) regenerar sistemas naturales[8]. Estas bases principales, junto con las iniciativas incluidas en el Plan de acción de la Unión Europea, -iniciativa «Oleada de renovación», incluida en el Pacto Verde Europeo- y la precedente Directiva de diseño ecológico, que regulan aspectos de la eficiencia energética y algunas características de circularidad de los productos relacionados con la energía,[9] convergen en los mismos objetivos de sostenibilidad energética. Dichos objetivos y principios constituyen ahora el vértice de toda la estrategia política de recuperación económica que afrontamos en la actualidad.

Desde esta perspectiva, el *objetivo circular* es mantener los productos, componentes y materiales en su mayor utilidad y valor en todo momento, distinguiendo entre ciclos técnicos y biológicos. Este nuevo modelo económico busca, en última instancia, desacoplar el desarrollo económico global del consumo finito de recursos. Impulsa objetivos estratégicos claves, como la generación de crecimiento económico, la creación de empleo y la reducción de los impactos ambientales, incluidas las emisiones de carbono[10].

Como puede apreciarse la confluencia de las estrategias energética y circular es evidente y manifiesta una esencial función transversal, teniendo en cuenta que, incluso, la consecución de los objetivos de circularidad se plantea como requisito previo a aquéllos fijados para lograr la neutralidad climática[11]. De este modo, los instrumentos fiscales deberían orientarse en su diseño jurídico para ponerse al servicio y guiar el itinerario hacia la transición ecológica, así como consolidar el cambio de modelo económico que provoque mayor nivel de circularidad en el uso y consumo bienes y productos que se intercambian en el mercado globalizado.

Por tanto, los objetivos para la transición ecológica han marcado las líneas de actuación europea con el fin de garantizar la restauración del equilibrio natural y el uso eficiente de los recursos. Al respecto, las líneas estratégicas de la política europea han situado el concepto de la economía circular en el centro del debate y sugieren un impulso a la implementación de medidas que colaboren en el fomento de la circularidad económica para provocar un cambio de conductas y procesos productivos que faciliten la sostenibilidad y la conservación de bienes y productos en su ciclo de vida y/o uso.

---

8 What is a Circular Economy? | Ellen MacArthur Foundation.

9 Directiva 2009/125/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009, por la que se instaura un marco para el establecimiento de requisitos de diseño ecológico aplicables a los productos relacionados con la energía (DO L 285 de 31.10.2009, pág. 10).

10 El Informe de seguimiento de la Comisión Europea de 2019 pone de manifiesto los beneficios de la economía circular de cara a los objetivos del cambio climático. En concreto, señala que "los nuevos modelos empresariales circulares, el reciclaje, la eficiencia energética y de los materiales y los nuevos patrones de consumo tienen un potencial importante para reducir las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero. Fomentar este enfoque conjunto en las empresas —incluidas las pymes— y en las comunidades puede reducir los costes de producción y al mismo tiempo apoyar nuevas formas de interacción empresarial, como la simbiosis industrial. Además, la circularidad y la sostenibilidad en la obtención, el uso y el tratamiento de las materias primas (en particular las fundamentales) serán esenciales para garantizar la seguridad necesaria de los suministros, la igualdad de condiciones con los competidores del sector y el liderazgo mundial de la UE en la producción de tecnologías facilitadoras y de baja emisión de carbono Informe de la comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación del Plan de acción para la economía circular {SWD(2019) 90 final}, 4.3.2019 COM(2019) 190 final, pág. 12.

11 Comunicación de la Comisión..., *op. Cit*., pág. 18.

El contexto de la estrategia europea de economía circular, parte de la consolidación de un nuevo modelo económico que actualmente se encuentra en transición y que debe llevar desde una economía lineal a una economía circular. Las potencialidades de este modelo de crecimiento y desarrollo económico deben originar una *ventaja competitiva* para las empresas desde la innovación en sectores productivos y desde la perspectiva de la *eficiencia energética* y el *uso de las energías renovables*.

Desde nuestro punto de vista, debe incidirse en la importancia de los dos últimos aspectos mencionados dado que la economía circular por diseño ha de calificarse como "restaurativa" y "regenerativa", lo cual incide en la necesidad de articular actuaciones por parte de los poderes públicos para provocar un cambio en los hábitos de consumo y que, en consecuencia, originen la modificación en los procesos de producción que permitan el cierre del círculo.

Al respecto, la guía de acción la proporcionan la *Directiva 2018/2001 de fomento del uso de energías renovables* (que deroga la Directiva 2009/28/CE), junto a la *Directiva 2012/27/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012* -modificada por la Directiva (UE) 2018/2002, de eficiencia energética, que plantean nuevos retos en los patrones de consumo energético con un potencial importante para reducir los GEI y complementar esfuerzos en los objetivos de cambio climático. En particular, estas coordenadas se explicitan en dos hitos fundamentales: por un lado, en la elevación al 32% del porcentaje de renovables en el mix energético europeo para el año 2030 como objetivo vinculante común europeo y la formulación del derecho al autoconsumo de la energía producida sin cargas o gravámenes; por otro, la sostenibilidad se constituye como una de las metas que deberá alcanzar el sector inmobiliario a lo largo de este año. Conforme a la Directiva europea sobre *eficiencia energética en edificios* cualquier edificio de nueva planta deberá tener un *consumo energético casi nulo,* lo cual significa que las fuentes de energía primaria deberán ser de origen renovable. Conforme a este argumento, la energía requerida debería provenir de *fuentes renovables* situadas en el propio inmueble o instalaciones próximas.

El compromiso de España con la descarbonización queda reflejado en los objetivos de reducción de emisiones en sectores difusos (movilidad, usos térmicos en edificios, residuos o agricultura) que, con una reducción del 39%, está 13 puntos por encima de la meta del 26% fijada por la Unión Europea. Por otro lado, mientras la UE establece una penetración de renovables entre un 38% y un 40% en el consumo final de energía para 2030, el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima establece para España un 42%. En lo tocante a eficiencia energética, Europa considera necesario un aumento de entre el 36 y el 37% para 2030, mientras que el objetivo español se sitúa en el 39,5%.

Tras estas coordenadas, pasamos a desarrollar el contenido de las medidas normativas aprobadas en el marco de la economía circular y la transición ecológica, una valoración provisional -a la espera de su aprobación definitiva-, y realizamos unas reflexiones generales con una mirada prospectiva de acuerdo con las coordenadas de la hoja de ruta europea y la labor del legislador español.

2. INCIDENCIA DE LA ESTRATEGIA DE ECONOMÍA CIRCULAR EN LA ACCIÓN TRIBUTARIA AMBIENTAL

En este contexto, el gobierno español aprobó en junio de 2020 la Estrategia de economía circular, alineada con el Paquete de Medidas y el Plan de Acción para una economía circular europea[12], cuyas líneas de acción se plasman en la Ley de Residuos y Suelos Contaminados. Este instrumento normativo constituye la clave de bóveda de todo el paquete de economía circular, aspecto que se enfatiza tras su tramitación parlamentaria donde pasa a denominarse Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados *para una economía circular*[13]. Además, esta iniciativa legislativa supone una de las reformas estructurales más relevantes incluidas en el componente 12 del PRTR que España ha presentado a la Comisión Europea[14]. Asimismo, el componente 2 del PRTR, dedicado a implementar un Plan de rehabilitación y regeneración urbana, recoge una línea de actuación con el fin de crear un entorno favorable a la actividad mediante la mejora de la fiscalidad existente en esta materia. En concreto, se señala que "*se articularán medidas fiscales con el fin de crear un entorno favorable para la realización de actuaciones de rehabilitación por parte de empresas y particulares, a través de una mejora del marco fiscal de la actividad de rehabilitación orientada a alcanzar los retos marcados por el Plan de Recuperación y Resiliencia*", que se traduce en el planteamiento de configurar incentivos fiscales en el IRPF por mejoras en los inmuebles direccionados hacia la eficiencia energética[15].

En este orden de ideas, la planificación de la transición ecológica pasa por la elaboración de estrategias de economía circular que permitan lograr en mayor medida la sostenibilidad ambiental a nivel global. En estos términos, la circularidad exige la priorización de consumos que resulten más sostenibles y restaurativos con el entorno natural. Por ello, hay que pensar en *todas las fases del ciclo de vida de los productos (producción, comercialización y la puesta a consumo)*. De acuerdo con los postulados de la economía circular, debemos priorizar la ejecución de estrategias en materia de hábitos de consumo y para ello, las actuaciones de modulación de las conductas pueden localizarse, bien en la fase inicial, en la producción de bienes, bien en la fase de puesta a consumo al destinatario final e incluso en la fase de posconsumo, una vez constatado el impacto en el entorno natural que acarrean las decisiones de los consumidores[16].

La Estrategia española de economía circular no ha dejado de poner de manifiesto la importancia de la fiscalidad como instrumento eficiente y eficaz para la consecución de los objetivos ambientales de economía circular en materia de residuos. Para mayor concreción en sus orientaciones prácticas, hay que destacar la vinculación obtenida de la fiscalidad de los residuos

---

12 MITECO (2020), espanacircular2030_def1_tcm30-509532.PDF (miteco.gob.es)

13 Proyecto de Ley 121/000056, BOCG Serie A de 13 de enero de 2022, nº 57-6.

14 Resolución de 29 de abril de 2021, de la Subsecretaría, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de abril de 2021, por el que se aprueba el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

15 https://www.mitma.gob.es/ministerio/proyectos-singulares/prtr/participacion-mitma/c2

Nos dedicamos a realizar un análisis de los incentivos fiscales a la eficiencia energética propuestos en este sentido en PATÓN GARCÍA, G. (2021), págs. 315-345.

16 Esta orientación sigue SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (2021), págs. 236-238.

con la priorización de las opciones de los principios de la jerarquía de residuos, esto es, la prevención, las nuevas recogidas separadas y la preparación para la reutilización y el reciclado. Así, se ha señalado la oportunidad en términos de circularidad, de aplicar impuestos finalistas a las opciones de gestión de escalones más bajos de la jerarquía de residuos en detrimento de otras como son el depósito en vertedero o la incineración[17].

Las estrategias de economía circular han tenido el acierto de poner de nuevo sobre la mesa el debate de la implantación de las reformas fiscales verdes que, en cierto modo, habían quedado estancadas debido a la crisis económica y, como consecuencia de ella, la pérdida de posibilidades financieras para la sostenibilidad financiera y ambiental del estado de bienestar. Así, la fiscalidad debe ponerse al servicio de la búsqueda de conductas más respetuosas, incidiendo en el comportamiento que permita disminuir el gravamen fiscal o hacia la innovación, fomentando nuevas formas de producción, transporte y consumo, bajo el soporte que proporciona el diseño de las medidas fiscales inspiradas en el principio "quien contamina paga".

En efecto, los instrumentos fiscales deberían orientarse en su diseño jurídico para ponerse al servicio y guiar el itinerario hacia la transición ecológica, así como consolidar el cambio de modelo económico que provoque mayor nivel de circularidad en el uso y consumo bienes y productos que se intercambian en el mercado globalizado. Ahora bien, a nuestro juicio, la fiscalidad será directamente vinculada a los postulados de la economía circular sólo si va dirigida a modificar conductas con impacto nocivo de la sociedad y los agentes productivos que se pongan en relación con la decisión óptima de consumo y producción, con la reducción cuantitativa al final del ciclo de vida o el fomento de la prolongación de la vida de los productos en uso.

De hecho, ya existen estudios que han identificado un elenco de instrumentos fiscales y económicos para una economía circular y se ha realizado un análisis sistemático de acuerdo con distintas variables que han permitido priorizar cuáles son las figuras tributarias más recomendables en el caso de España[18]. Entre los más significativos, pueden citarse la deducción de I+D o la recuperación de la deducción por inversiones ambientales, las exenciones en IVA a productos reparados o reutilizados o la posibilidad de tipos reducidos de IVA a bienes según criterios ambientales. Pero no sólo ello, sino que la tendencia hacia la economía circular puede despertar la atención de temas que convendría recuperar en el debate como es la opción de discriminación impositiva en la transmisión de bienes de consumo usados que prime la prolongación del uso por otros particulares o la reutilización por empresarios, entre otras[19].

En todo caso, los retos planteados para la fiscalidad ambiental ante la economía circular parten incluso de cuestiones ya no sólo de coordinación de las ramas jurídicas para alcanzar una interpretación sistemática, sino además la necesidad de calificar y adaptar categorías no

---

17 MITECO, *España circular 2030, Estrategia española de economía circular. Por un futuro sostenible*, pág. 40. Dirección web: espanacircular2030_def1_tcm30-509532.PDF (miteco.gob.es)

18 SASTRE SANZ, S., "Instrumentos fiscales para una economía circular en España", *Documentos de trabajo*, nº 10/2019, en especial, págs. 29 y ss. También acerca las propuestas en tributos existentes, *vid*. pág. 90.

19 Al respecto, ORÓN MORATAL, G. (2019) y (2021) y SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (2022), en especial, págs. 235 y ss.

tributarias a figuras fiscales y principios inspiradores para evitar disfunciones. Así, es preciso la adecuación de las nuevas iniciativas de economía circular en materia fiscal ante el nuevo escenario como pueden ser, por ejemplo, el régimen especial para bienes usados, la valorización energética de productos los desafíos que presenta la tributación en el sector de las energías alternativas[20].

De este modo, el escenario financiero y tributario debe actuar prioritariamente en la promoción de una producción sostenible y el consumo responsable. En particular, el cometido del derecho tributario medioambiental bajo estas coordenadas ha de orientarse a la aplicación práctica de unos principios jurídicos esenciales como son: la prevención, la reducción de la contaminación en la fuente y la precaución[21]. Pero es la prevención o aliento a la preferencia por anticipar alternativas a la aparición de los conflictos ambientales y el eventual daño que puede provocarse al entorno natural, el principio que inspira y orienta la actuación acorde con la responsabilidad social en materia medioambiental. Si bien, puede tener también efectividad la responsabilidad social en la toma de decisiones empresariales que conlleven la modificación de las actividades productivas que comporten un daño ambiental, esta vez revelando la influencia del principio de reducción o corrección en la fuente.

Desde esta perspectiva, las bondades de la *introducción de medidas de imposición ambiental* deben lograr actuar sobre la conciencia social de la ciudadanía y fomentar la educación cívica ambiental y, en definitiva, apoyar a la interiorización de la responsabilidad del ciudadano en los impactos ambientales derivados por sus decisiones de consumo, sin que desvirtúe su naturaleza el fin ínsito a todo tributo de carácter recaudatorio. Esta última afirmación cobra mayor relevancia en los tiempos actuales de búsqueda de sostenibilidad financiera en tiempos de recuperación económica que, por otro lado, se encamina hacia la vertebración de una reforma fiscal verde por el momento sin culminar.

En cualquier caso, pensamos que la finalidad más útil a que puede responder este tipo de tributo sería constituir un *incentivo del consumo responsable*, con *fórmulas pedagógicas* que estimulen el comportamiento individual hacia conductas más acordes con el medio ambiente. Así, puede debatirse la oportunidad de su introducción en cada uno de los sistemas jurídico-tributarios, pero existen experiencias prácticas que han conducido a una paulatina caída de recaudación como indicio de la eficacia del impuesto de este tipo y técnicamente no resulta de excesiva complicación para su aplicación[22]. El propio Comité Económico y Social Europeo (CESE) en su Dictamen sobre los consumidores en la economía circular ha indicado que "la fiscalidad y la compra pública responsable se erigen como herramientas eficaces para engranar el modelo de recompensas hacia la producción y el consumo responsables, en el marco de una paulatina estandarización de productos y servicios"[23]. Ahora bien, hemos de ser conscientes de la dificultad que entraña actuar

---

20 En este sentido, *vid*. ANEIROS PEREIRA, J. (2020), pág. 69.

21 El principio de reducción o corrección en la fuente tiende a la eliminación de la contaminación allí donde se origina, mientras que el principio de precaución resulta muy próximo al anterior al estar enfocado a prevenir un riesgo inminente, inmediatamente previo al deterioro de las condiciones ambientales existentes.

22 *Vid*. MATA SIERRA, M. T., y CALVO VÉRGEZ, J. (2015), pág. 120.

23 Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «Los consumidores en la economía circular» (2019/C 353/03) Propuesta del CESE 7.5, 24.1.2019 (DOUE 18.10.2019, C 353/11).

en este terreno parte de la necesidad de lograr el compromiso colectivo con los intereses comunes y, en consecuencia, de poner la economía circular al servicio de la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible (en esencia, los objetivos 12 y 13 de producción y consumo responsable y cambio climático, respectivamente) lo cual embarca a la sociedad y a los agentes productivos en una tarea que se vaticina sólo sea posible en un medio o largo plazo[24].

En definitiva, la incorporación de los postulados de la economía circular a las funciones no puramente fiscales del sistema tributario ha originado consecuencias en la articulación de las medidas normativas de tal naturaleza con carácter de protección y conservación del entorno natural y de la optimización en el uso de los recursos naturales. En primer lugar, la imposición con fines de protección ambiental se somete a una *reclasificación* que permite categorizar los tributos en función del enfoque de economía circular[25]. Dicha categorización nos ha de permitir evaluar la autenticidad teleológica de la medida normativa y su efectividad de cara a las funciones que se predican de la misma en particular. En segundo lugar, la atención respecto de las figuras tributarias ambientales del sistema fiscal ha virado desde la adecuación y respeto al ordenamiento constitucional, financiero y europeo hacia su *revisión* en el contexto del conjunto de normas financieras y tributarias establecidas. De este modo, la perspectiva de la economía circular obliga a un análisis introspectivo de la estructura jurídica de cada figura tributaria a la vez que un análisis con los factores exógenos que eventualmente pueden incidir en la eficacia de la medida *ex novo* que se pretenda aprobar. Si cabe, una cuestión más puede apreciarse, y es la extraordinaria incidencia que, en la práctica totalidad de los casos, se produce en medidas colaterales adoptadas -ya sean o no de carácter financiero y tributario-, por su *transversalidad* y que, además, pueden ser competencia de distinto nivel de gobierno (Estado, CCAA o EELL). Por esta misma razón, la eficacia práctica de una medida tributaria puede limitarse o reducirse sensiblemente si no se *coordina* con las adecuadas *políticas sectoriales* y con otros niveles de gobierno que se hayan implicado en las reformas normativas al efecto.

Buen ejemplo de ello es el Plan para la Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) que supone un documento programático de adopción de una *política económica integradora de los enfoques social y ambiental* que ha de provocar un crecimiento económico sin generar pérdida de competitividad.

3. MEDIDAS FISCALES EN EL PLAN DE RECUPERACIÓN, TRANSFORMACIÓN Y RESILIENCIA ORIENTADAS A LA EFICIENCIA ENERGÉTICA

Como decimos, el PRTR, concebido como un proyecto de país, se presenta en octubre de 2020 por el Gobierno español con el objetivo de trazar la hoja de ruta para la reconstrucción económica sólida, inclusiva y resiliente tras la crisis de la COVID. Nuestro país está destacando en el contexto europeo, en comparación con la media comunitaria, por su voluntad de poner en marcha transformaciones y reformas estructurales dirigidas a la transición socioeconómica hipocarbónica,

24 En un sentido similar, *vid*. SOTO MOYA, M. M. (2019), pág. 126.

25 PATÓN GARCÍA, G. (2020), págs. 191-206.

sostenible y circular, respetuosas con los límites impuestos por el medio natural y eficientes en el uso de recursos que son consistentes con los principios de circularidad. El Plan contiene 10 Políticas palanca y las inversiones se focalizan en movilidad sostenible, vivienda y energía, además de la modernización de la administración pública y digitalización. Entre los componentes de estas políticas, destacamos la relativa a la "*Modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible"* y, en particular, el componente 12.R.2. centrado en la "Política de residuos e impulso a la economía circular". De ello, trasciende un enfoque enraizado en la pendiente *reforma fiscal verde*, habiendo asumido la necesidad de actuar ante las conocidas carencias del sistema fiscal español teniendo en cuenta el insuficiente desarrollo de la imposición medioambiental y el elevado peso de la imposición sobre el trabajo.

La decidida apuesta por la eficiencia energética precisa de la implicación de todos los actores del mercado en la sostenibilidad habitacional y es donde obtiene relevancia la economía circular como modelo para avanzar en mayores niveles de eficiencia energética[26]. Sin duda, hay que reconducir el modelo económico hacia la prevención de impactos ambientales, el ahorro de materias primas y la eficiencia energética y para ellos se plantean *medidas financieras y fiscales* que puedan ponerse al servicio del itinerario marcado en la transición ecológica y energética, así como consolidar el cambio de modelo económico. Las necesidades de inversión privada para la rehabilitación energética del parque inmobiliario y las exigencias de mayor impulso en eficiencia energética deben retomarse con firmeza, al tiempo que las políticas en materia de vivienda se reorientan con el apoyo público y, para ello encontramos que los instrumentos financieros y fiscales pueden ser idóneos.

Precisamente, este es el planteamiento que se ha incorporado al *Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* del gobierno español en su Componente 2, que contempla la articulación de *medidas fiscales* para crear un entorno favorable a la rehabilitación y regeneración urbana por empresas y particulares[27]. En concreto, se trata de la reintroducción de un incentivo fiscal en el IRPF por mejoras en la vivienda que ya estuvo vigente en nuestro sistema fiscal, si bien se intuye su rediseño en función de criterios de eficiencia energética. Se trata de una deducción en el IRPF que se estructura en dos modalidades en donde se tiene presente las cantidades invertidas en las obras de rehabilitación para la mejora de la eficiencia energética a nivel de vivienda y a nivel de edificio. La idea sería impulsar el comportamiento de los particulares a quienes corresponde la mejora de la rehabilitación de edificios residenciales (ej. Cambio de ventanas, actuaciones de mejora de la envolvente, instalaciones de calefacción o refrigeración). Asimismo, se considera que el cambio de comportamiento debe fomentarse con "intervenciones sobre el conjunto del edificio".

Según se plasma en la línea de actuación 3 del componente 2 del PRTR:

- Deducción por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual, aplicable a personas físicas que realicen determinadas obras en su vivienda habitual o en una

26 Informe de Seguimiento del Plan de Acción de la Economía Circular de la Comisión Europea de 2019.

27 MINECO (*2020).*

vivienda de su titularidad, en arrendamiento como vivienda habitual, que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética mediante la reducción de un 7% de demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda (asimilable a una sustitución de ventanas por una de altas prestaciones), o una reducción de un 30% del consumo de energía primaria no renovable, acreditable en ambos casos a través del certificado de eficiencia energética.

- Deducción por obras de rehabilitación que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, aplicable a cantidades satisfechas por personas físicas propietarias de vivienda, condicionadas a una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 % como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

El impacto ambiental de la medida se estima que se traducirá en la reducción media del consumo de energía primaria no renovable de la financiación invertida en actuaciones de rehabilitación energética edificatoria (campo de invertención 025 bis) estará situada en media del 40,9%, superando así el valor de referencia del 30% de reducción de consumo de energía primaria no renovable[28]. La concreción de esta propuesta no se ha hecho esperar incluyéndose en el Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre y el artículo 1 de la Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, que incluye una Disposición adicional quincuagésima en la LIRPF con el régimen de una deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas[29].

---

[28] Junto a ello, se proponen medidas específicas para la mejora de la financiación aplicable a las actuaciones de rehabilitación: estimular fórmulas de colaboración público- privada que sirvan para facilitar la financiación de las inversiones, incorporando, en su caso, incrementos de aprovechamiento urbanístico; promover modelos "llave en mano" para la gestión de actuaciones de rehabilitación, una línea de avales ICO para créditos destinados a la rehabilitación energética de edificios e impulsar la financiación verde en colaboración con las entidades bancarias.

[29] El régimen jurídico de la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de vivienda atiende al siguiente tenor:

«1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor 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, hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor 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, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

La trascendencia del modelo de incentivo fiscal planteado en el PRTR se sitúa en establecer como criterio material de control, la obtención del certificado de eficiencia energética (CEE) de la edificación, de forma que se graduará la intensidad de la deducción dependiendo de la calificación energética alcanzada. Esta es una tendencia constructiva que viene a incidir en la política fiscal, ambiental y energética en la actualidad. Al respecto, Grau Ruiz ha puesto de manifiesto la utilidad de los certificados o las etiquetas energéticas para el diseño de los incentivos fiscales y bonificaciones –junto con la puesta en práctica de programas de contratación pública- en tanto

---

2. Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor 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, hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor 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, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales.

3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor 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, hasta el 31 de diciembre de 2023 obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética “A” o “B”, en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022 y 2023 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor 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, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.”

que pueden facilitar la labor de los inspectores para el control del cumplimiento efectivo[30]. Además, sostiene que "en todo caso, el estímulo fiscal a la sostenibilidad en la vivienda en la Unión Europea deberá respetar las condiciones fijadas para la utilización de los incentivos financieros y, por tanto, convendrá ligarlo, de manera proporcionada, a lo que finalmente expresen los debidos certificados, pues estos instrumentos parece que van a salir evidentemente reforzados en lo que a su transparencia y tratamiento digital respecta"[31]. En esta línea también se pronuncia Villca Pozo, quien afirma que la propiedad de la vivienda es el objeto de gravamen idóneo para vincular incentivos de carácter ambiental en razón de la vocación de conservación en buen estado de la que hace gala el propietario a perpetuidad y defiende la articulación de la bonificación a la vivienda más eficiente, junto con el avance en la materialización efectiva de las mejoras que el certificado energético de la vivienda recomienda para reducir el consumo de energía[32].

En este sentido, a la idoneidad del instrumento fiscal para promover los cambios de conducta en línea con los retos de la descarbonización, se une como tendencia a la estrategia de diseñar los tributos con criterios auténticamente ambientales[33]. Como vemos, en materia de eficiencia energética, el enfoque que debe adoptarse se delinea a la luz del ahorro y consumo responsable de energía en los inmuebles, lo cual incide en la transición del modelo económico circular que camina en paralelo. De manera que más allá del fomento de instalaciones de energía renovable, los criterios de diseño de incentivos han de configurarse en función de la evaluación de *consumo energético responsable*[34].

4. PRIORIZACIÓN DE OBJETIVOS CIRCULARES EN EL DISEÑO DE LOS INSTRUMENTOS FISCALES AMBIENTALES

4.1. La Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular (LRSCEC): las medidas fiscales clave

El propio Plan de Acción de economía circular, presentado en marzo de 2020 por la Comisión Europea, coloca en primera línea de actuación la estrategia sobre el diseño y la producción de una economía circular, con el objetivo de garantizar que los recursos utilizados se mantengan en la economía de la UE durante el mayor tiempo posible, señalando la importancia, de un lado, de la toma de decisiones en el marco de las acciones decisivas para cambiar la parte superior de la cadena de sostenibilidad en el diseño de productos y, de otro lado, "la aplicación más amplia de instrumentos económicos bien diseñados, como impuestos medioambientales (...) para promover actividades de economía circular dirigidas a los consumidores finales[35].

---

30 GRAU RUIZ, M. A. (2017), pág. 21.

31 GRAU RUIZ, M. A. (2017), pág. 38.

32 VILLCA POZO, M. (2017), págs. 16-20.

33 En este sentido, VILLAR EZCURRA, M. (2021), pág. 257.

34 Desarrollamos esta iniciativa con un análisis más amplio en PATÓN GARCÍA, G. (2021b), págs. 315 y ss.

35 European Comission, *Circular Economy Action Plan, The European Green Deal*, 11.03.2020: https://ec.europaeu/environment/circular-economy/pdf/new_circular_economy_action_plan.pdf

Conviene recordar a este respecto que, en materia de residuos, la jerarquía de principios establece, como bien recoge el artículo 191 apartado 2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la aplicación prioritaria del principio de acción en la fuente -principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma. El propio Tribunal Supremo destacó este enfoque en la Sentencia 403/2017, de 9 de febrero, señalando el principio de proximidad como principio que rige la gestión de los residuos y su conexión directa con el principio de corrección de la contaminación en su origen.

A los objetivos anteriormente expuestos, de entre los instrumentos jurídicos y económicos posibles (Anexo V de la LRSCEC), responden las figuras tributarias aprobadas que constituyen la "clave de bóveda" que pueden responder de forma positiva, a juicio del Ministerio de Transición Ecológica: un impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y un impuesto sobre el vertido e incineración de residuos. En cuanto al primero, se trata de un impuesto, que habida cuenta su naturaleza preventiva, se espera que se comporte como un auténtico tributo de perfil ambiental, y, por ende, su recaudación sea lo suficientemente elevada como para establecer un *standard* de contención relevante a partir del cual se mantenga la contención en la producción de desechos plásticos y, posteriormente, se comporte al estilo pigouviano con un descenso progresivo en la recaudación. En estas condiciones, estaríamos en un eventual escenario de resultados positivos en relación con la reducción y contención en la desmedida proliferación de plásticos. El segundo constituye una aplicación directa del principio de jerarquía de residuos que impone priorizar conductas al penalizar el vertido y la incineración frente a otras opciones como la reutilización, reciclado o revalorización del residuo.

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y Suelos Contaminados para una economía circular, ha tenido una tramitación que se ha prolongado a lo largo de casi dos años, ya que fue en junio de 2020 cuando el Consejo de Ministros aprobó, además de la Estrategia Española de Economía Circular (EEEC), el Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados[36], al que, como se ha dicho, se adicionó el título "para una economía circular" en el transcurso de su tramitación en el Congreso en diciembre de 2021[37]. El máximo objetivo de la norma es ofrecer una solución eficaz al creciente volumen de residuos y reducir el consumo de plásticos. Todo ello para dar respuesta a las directivas europeas UE218/851 sobre residuos y la UE219/904 sobre plásticos de un solo uso y que van encaminadas a cumplir con los objetivos del Plan de Acción de Economía Circular de la Comisión Europea[38].

---

[36] 200602aplresiduosysc_informacionpublica_tcm30-509526.pdf (miteco.gob.es)

[37] Proyecto de Ley 121/000056, BOCG Serie A de 13 de enero de 2022, nº 57-6.

[38] Así, si ya en 2015 se había publicado un paquete de medidas sobre economía circular que señalaba a los plásticos como una de las áreas prioritarias a desarrollar, en 2018 se publicó la "Estrategia europea para los plásticos en una economía circular", focalizada en el impulso de la recuperación de plásticos para poder reintroducirlos en el proceso productivo de forma rentable. A comienzos de 2020, la Comisión Europea presentaba el nuevo plan de acción enmarcado dentro del Pacto Verde Europeo (*The European Green Deal*), una hoja de ruta con diferentes acciones que debería llevar a Europa a convertirse en el primer continente climáticamente neutro en 2050. En la estrategia europea se plantean tres retos principales para alcanzar la economía circular de los plásticos: Incorporar 10 millones de toneladas

Por tanto, la iniciativa de imposición sobre envases plásticos en España responde al compromiso adoptado en la Estrategia europea sobre el plástico de hacer frente a los residuos plásticos, que son nocivos y constituyen un derroche, por medio de una actuación legislativa que ha sido bien acogida por el Parlamento Europeo, el Consejo, los ciudadanos y las partes interesadas. Asimismo, contribuye a la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas, en tanto que se alinea al objetivo 22: producción y consumo sostenibles de la Agenda 2030 y atiende a un problema de sostenibilidad global[39]. De manera sintética la Directiva sobre plásticos de un solo uso responde a una política de restricciones y limitaciones en la puesta al consumo de productos que contienen plásticos (su sustitución y/o eliminación de sobreenvasado) con una periodicidad paulatina: 1) Objetivo de *reducción progresiva* de la comercialización de determinados productos de plástico de un solo uso (i.e. vasos para bebidas, tapas o los recipientes para alimentos); *2) Prohibición* a partir del 3 de julio de 2021, de la introducción en el mercado de determinados productos de plástico de un solo uso (i.e. bastoncillos, cubiertos, platos, agitadores, etc.) y, *3) Limitación* a la introducción en el mercado de determinados productos de plástico de un solo uso (i.e. recipientes para bebidas de hasta 3 litros de capacidad), en 2024 se aplicaría a botellas con imposible separación de la tapa y en 2030 se limitaría a botellas con ecodiseño (un 30% de plástico reciclado)[40].

de plástico reciclado en Europa en 2025; Conseguir que todos los envases de plástico del mercado europeo sean reutilizables o reciclables en 2030; Lograr eliminar por completo los residuos plásticos abandonados en la naturaleza.

[39] *Vid.* OCDE (2020), https://doi.org/10.1787/134a2dbe-en . Disponible en la dirección web: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/134a2dbe-en/index.html?itemId=/content/publication/134a2dbe-en

[40] En coherencia con los planteamientos de una Economía Circular, la Directiva impone condiciones especiales en el diseño (artículo 6) de los productos del grupo C (botellas y otros recipientes), en el etiquetado (artículo 7) de los del grupo D (compresas y otros productos de higiene femenina, toallitas húmedas o productos del tabaco, fundamentalmente) y en la recogida separada (artículo 9) de aquellos clasificados en el grupo F (esencialmente botellas). También destaca el establecimiento en cada Estado miembro de regímenes de responsabilidad ampliada del productor (artículo 8), tal y como las define la Directiva 2008/98/CE sobre residuos, para los artículos clasificados en el grupo E (envases y envoltorios, bolsas de plástico o globos, por ejemplo).

Y finalmente, incorpora medidas complementarias de especial información y concienciación a la población (artículo 10) para una mezcolanza de productos determinados en la parte G del Anexo de la Directiva, (globos, envoltorios, botellas o productos de higiene, entre otros) con las que se pretende dar a la población alternativas al uso de esos materiales, información sobre su impacto en el medio ambiente o sobre su eliminación.

Por otro lado, el segundo gran tipo de productos a los que se aplica la Directiva, aquellos elaborados con plástico oxodegradable, tienen previsto, como decimos, un tratamiento radical que pretende eliminarlos del sistema. Los plásticos oxodegradables son los causantes de los conocidos como microplásticos, en boca de todos hoy en día; la Directiva los define como «materiales plásticos que incluyen aditivos los cuales, mediante oxidación, provocan la fragmentación del material plástico en microfragmentos o su descomposición química» y junto con aquellos plásticos de un solo uso clasificados en el grupo B, su introducción en el mercado será prohibida en todos los Estados miembros de la UE.

Para terminar «todo artículo o componente de un equipo que se utiliza en la pesca o la acuicultura para atraer, capturar, o criar recursos biológicos marinos o que flota en la superficie del mar y se despliega con el objetivo de atraer, capturar o criar tales recursos biológicos marinos», serán sometidos a un régimen equivalente al previsto para el grupo E (responsabilidad ampliada del productor) y G (medidas de especial concienciación).

El título VII de la ley lleva por rúbrica «Medidas fiscales para incentivar la economía circular» y desarrolla estos dos instrumentos impositivos en el marco de los residuos cuya finalidad, de acuerdo con la exposición de motivos "es reducir la generación de residuos y mejorar la gestión de aquellos residuos cuya generación no se pueda evitar, mediante la imposición sobre los tratamientos situados en posiciones inferiores de la jerarquía de residuos (depósito en vertedero, incineración y coincineración), con el objeto de disminuir estas opciones de gestión menos favorables desde el punto de vista del principio de jerarquía de residuos".

En marzo de 2021 se añade un segundo capítulo al Proyecto de Ley donde se establece la regulación del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. El uso de este instrumento económico es un mecanismo clave para avanzar en economía circular y en la consecución de los objetivos de preparación para la reutilización y reciclado en materia de residuos; supone un desincentivo para las opciones menos favorables conforme al principio de jerarquía de residuos, favoreciendo el desvío de los residuos hacia opciones más favorables desde el punto de vista ambiental, que puedan contribuir a reintroducir los materiales contenidos en los residuos en la economía, como, por ejemplo, el reciclado. Este tipo de figura impositiva que recae sobre los residuos destinados al depósito o incineración está ya vigente en varias Comunidades Autónomas. Sin embargo, la falta de armonización en los elementos configuradores de los diversos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas Comunidades Autónomas hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea e implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes, dificultando la aplicación de las normas.

Así, el impuesto sobre vertederos e incineración complementa al anterior impuesto sobre envases de plástico, donde se encuentra la clave de acción a nivel global y europea en materia de residuos actualmente, y se encuentra íntimamente conectado con los objetivos de la estrategia de economía circular. El hecho cierto es que el reciclaje de plástico está en riesgo por la capacidad de eliminación, ya sea por incineración o en vertederos. El aumento de las prácticas de incineración también representa un obstáculo para el aumento del reciclaje de plástico[41]. Desde esta perspectiva, este segundo instrumento fiscal supone un reforzamiento del principio de jerarquía cuya orientación se centra en priorizar cualquier opción de gestión posible de los residuos antes que la eliminación. Según la exposición de motivos de la LRSCEC, la finalidad específica de este instrumento estriba en desincentivar las opciones menos favorables en el tratamiento de residuos para contribuir a reintroducir en la economía los materiales contenidos en los residuos, favoreciendo así el desvío hacia opciones ambientalmente más favorables.

Junto a ello, otro eslabón en la cadena de esfuerzos encaminados a la reducción de residuos y generación de buenas prácticas, conectado con este impuesto, viene representado por la *obligación incorporada para las entidades locales en el plazo de tres años de desarrollar una tasa*

[41] Global Alliance for Incinerator Alternatives, The Potential Contribution of Waste Management to a Low Carbon Economy; Hogg and Ballinger; Eunomia; octubre 2015, Proceso de establecimiento de BREF para la incineración de residuos – http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wi.html Proceso de establecimiento de BREF para el tratamiento de residuos – http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wt.html

o prestación patrimonial de carácter pública no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria asociada a los servicios de gestión de residuos que prestan (art. 11.3 LRSCEC)[42]. A nuestro juicio, este segundo instrumento impone la transformación o reconfiguración de tasas locales sobre basuras para su vinculación a la generación de residuos[43], por lo que se viene a incidir en la responsabilidad de los entes locales en los objetivos de reducción de residuos y recogida selectiva.

4.1.1. *Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*

El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables tiene por objeto la prevención de residuos, y se articula como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables. A efectos de este impuesto tienen la consideración de envase todo producto destinado a prestar la función de contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, como pueden ser los vasos de plástico o los rollos de plástico para embalar y evitar roturas en el transporte de productos, además de todos los productos contenidos en la definición del artículo 2 de esta Ley. Se sujetarán al impuesto los envases, tanto vacíos como si estuvieran conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. Aquellos envases que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico, se gravarán por la cantidad de plástico que contengan.

El hecho imponible del impuesto recae sobre la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, son no reutilizables. No obstante, considerando que, en ocasiones, en la fabricación de estos envases, participan diferentes agentes económicos, o que, incluso, determinadas partes de los mismos, como pueden ser los cierres, son fabricados por sujetos distintos, al objeto de reducir, en la medida de lo posible, el mayor número de obligados tributarios y, por ende, facilitar la gestión del impuesto y, al mismo tiempo minorar las cargas administrativas de los sujetos concernidos, resultará gravada la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados destinados a la fabricación de los envases, tales como las preformas o las láminas de termoplástico, así como aquellos otros productos plásticos que permitan su cierre, su comercialización o la presentación de los mismos. Por tanto, no tendrá la condición de fabricante y, por consiguiente, de contribuyente del impuesto, quien a partir de los productos semielaborados le confiera la forma definitiva al envase o incorpore al mismo otros elementos de plástico que hayan resultado gravados por el impuesto, como pueden ser los cierres.

No estarán sujetos al impuesto las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos concebidos para ser incorporados a los productos destinados a tener la función de contener, proteger, manipular o entregar bienes o productos. Tampoco resultarán gravadas por el impuesto, al resultar exentas, las pequeñas importaciones o adquisiciones intracomunitarias de envases. Tendrán dicha consideración aquéllas cuya cantidad total del plástico no reciclado contenido en los envases

---

42 Sobre la figura de la prestación patrimonial de carácter pública no tributaria hay que señalar que fue introducido en la Disposición adicional primera de la misma LGT, en la redacción que le ha dado la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

43 Aspecto que viene siendo una de las deficiencias tradicionales en el diseño de las tasas locales de basuras, *vid.* PATÓN GARCÍA, G. (2011), pág. 1220.

objeto de la importación o adquisición intracomunitaria no exceda de 5 kilogramos. Asimismo, se ha considerado oportuno dejar exentos del impuesto aquellos productos que se destinan a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, así como los rollos de plástico para ensilados de uso agrícola y ganadero.

Por otra parte, al objeto de fomentar el reciclado de productos plásticos, no se gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. En este sentido, la base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos objeto del impuesto.

Por tanto, la estructura jurídica del impuesto es técnicamente la misma que un impuesto de naturaleza especial que recae sobre la puesta a consumo de determinados productos manifestando una preferencia por la actuación en origen de la fuente del impacto ambiental y desde esta perspectiva alineado con la incentivación de modelos de producción y consumo sostenibles, que preconizan los postulados de economía circular. Y ello, frente a la actuación en destino, como puede ser la imposición sobre bolsas plásticas que sujetan su eficacia a condicionamientos y variables diversas de carácter sociológico, de concienciación ambiental de la sociedad, etc. Así pues, conforme a lo dispuesto en el artículo 72 de la LRSCEC, el hecho imponible del impuesto lo constituye la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Al mismo tiempo, tal y como se hace con carácter general con relación a los impuestos especiales[44], también se incluye en el hecho imponible la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte de su ámbito objetivo.

La cuota del impuesto se calcula aplicando un tipo de 0,45 euros por kilogramo de plástico contenido en los envases sometidos a tributación. Con la finalidad de fomentar el reciclaje de estos productos, se establece que los fabricantes podrán reducir la base imponible en la cantidad de plástico incorporado al proceso de fabricación que provenga de plástico reciclado de productos utilizados en el territorio de aplicación del impuesto. Al servicio de la gestión tributaria, los contribuyentes tendrán importantes obligaciones materiales y formales como la necesaria certificación del gestor de residuos proveedor del plástico incorporado al proceso de fabricación. Dicha imposición parece situarse dentro de las exigencias de la facilidad de gestión tributaria con una adecuación de la carga impositiva.

4.1.2. *El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos*

El Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos se articula como un tributo de carácter indirecto que recae sobre los residuos que se

44 *Vid*. artículo 6.1 de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, donde se dispone que, además de la fabricación e importación, estarán sujetos a impuestos especiales los productos que entren de forma irregular en el territorio de la Unión.

tratan mediante estas operaciones de gestión de residuos. Se configura como impuesto estatal aplicable en todo el territorio español y se prevé la cesión del mismo a las Comunidades Autónomas mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, así como mediante la introducción de las modificaciones normativas necesarias. De manera transitoria, en tanto no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, el rendimiento del impuesto se atribuye a las Comunidades Autónomas, que también podrán asumir las competencias de gestión de esta figura. La cesión de la recaudación de este impuesto puede permitir a las comunidades autónomas, en ejercicio de su autonomía financiera, incrementar la financiación destinada a medidas de mejora de la gestión de residuos que refuercen las opciones prioritarias frente a las menos sostenibles.

El hecho imponible del impuesto recae sobre la entrega de residuos para su eliminación en vertederos, para su eliminación o valorización energética en instalaciones de incineración o de coincineración, ya sean de titularidad pública o privada. Sin embargo, se prevén determinadas exenciones, por ejemplo, cuando esta entrega se lleve a cabo ordenada por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe; cuando se trate de decomisos de bienes a destruir; cuando la entrega sea de residuos para los que exista la obligación legal de eliminación; o cuando la entrega sea de residuos resultantes de operaciones de tratamiento distintos de los rechazos de residuos municipales, procedentes de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio; entre otros. En este sentido, la base imponible estará constituida por el peso de los residuos depositados en vertederos, incinerados o coincinerados. El tipo impositivo para el cálculo de la cuota íntegra varía en función del tipo de instalación de tratamiento: vertederos de residuos no peligrosos, de residuos peligrosos o de residuos inertes; instalaciones de incineración de residuos municipales que realicen operaciones de eliminación codificadas como D10 u operaciones de valorización codificadas como R01; otras instalaciones de incineración; o instalaciones de coincineración. Asimismo, el tipo impositivo varía para cada una de estas instalaciones, en función del tipo de residuo: residuos municipales, rechazos de residuos municipales, residuos eximidos de tratamiento previo de conformidad con el Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero (en el caso de los depositados en vertederos), residuos no sometidos a determinadas operaciones de tratamiento de residuos (en el caso de los incinerados) y otro tipo de residuos.

En cualquier caso, los tipos fijados en esta Ley pueden ser incrementados por las Comunidades Autónomas, competencia que requiere, para ser efectiva, que se adopten los acuerdos y las modificaciones normativas necesarias en el marco del sistema de financiación autonómica para su configuración plena como tributo cedido.

El cuadro de tipos impositivos diferenciados complican palpablemente la aplicación del impuesto, por lo que si bien puede afirmarse un esfuerzo generalizado por la discriminación fiscal en función de la mayor o menor capacidad contaminante, lo cierto es que la excesiva concreción y diferenciación obliga a generar una categoría de “otros residuos” para aquellos residuos -como los procedentes de la construcción y demolición- o cualesquiera cuya calificación se complique y que

puede generar ciertas controversias aplicativas para los que se establece una menor carga tributaria. Lo cierto es que la situación cambiará ostensiblemente respecto al cuadro de gravámenes previamente existente en el ámbito autonómico[45]. Al respecto, puede señalarse que, Cataluña, Comunidad Autónoma pionera en España en la aplicación de cánones de vertido e incineración de residuos municipales, sigue siendo la única comunidad que grava el concepto de incineración. Este instrumento ha demostrado su efectividad para la disminución del vertido e incineración de residuos en masa desde su introducción en 2004 en esta región, así como el incremento en los niveles de recogida selectiva y reciclaje en Cataluña, en particular de la fracción orgánica de los residuos municipales[46].

Nos parece pues necesaria la diversificación impositiva respecto del depósito para eliminación, de un lado, y la incineración, de otro, lo cual se encuentra en directa correlación al principios de proximidad y suficiencia que rigen en materia de residuos desde la originaria Ley 10/1998, de residuos, pasando por la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados al artículo 9 "Autosuficiencia y proximidad" de la actual LRSCEC, lo cual en la práctica obliga a reducir los traslados al mínimo, aprovechando la infraestructura más inmediata para un tratamiento "in situ" y, a la vez, priorizar el tratamiento del residuo (valorización o reciclado) sobre la eliminación, siempre que ello sea posible.

Otro aspecto de interés hubiera sido la inclusión en la norma de una previsión del incremento de tipos escalonado para vertido e incineración en función del cumplimiento de los objetivos de reciclaje y reducción del vertido de residuos. Una previsión en este sentido podría ser alentadora para el acomodo de las actuaciones respecto de los residuos a medio plazo de acuerdo con los postulados de la circularidad[47].

Asimismo, en el caso de España, en el estudio llevado a cabo por la Comisión Europea en el ejercicio 2014-2015, la primera recomendación para la consecución de los objetivos en materia de residuos municipales fue la introducción de un impuesto nacional al vertido de residuos

---

45 *Fuente*: https://www.laboratorioderesiduos.es/impuesto-al-vertido-de-residuos-en-espana-un-paso-necesario-para-cumplir-con-la-normativa-europea-de-reciclaje-en-2020/

	Tipo de residuo						
	Municipales valorizables	Municipales no valorizables	Industriales peligrosos valorizables	Industriales peligrosos no valorizables	Industriales no peligrosos valorizables	Industriales no peligrosos no valorizables	construcción y demolición
Madrid			8,00	8,00	5,00	5,00	1,00
Andalucía			35,00	15,00			
Murcia			15,00	15,00	7,00	7,00	3,00
Cantabria			2,00	2,00	2,00	2,00	
La Rioja			21,00	21,00	12,00	12,00	4,00
Comunitat Valenciana			10,00	7,00	5,00	3,00	0,50
Extremadura	12,00	12,00	18,00	18,00	12,00	12,00	3,50
Castilla y León	20,00	7,00	15,00	35,00	20,00	7,00	3,00
Catalunya (vertido)	30,00	30,00					
Catalunya (incineración)	14,50	14,50					
Catalunya (industriales y RCD)			15,80	15,80	15,80	15,80	3,00
	* tipos impositivos expresados como €/tonelada, excepto residuos de la construcción en Madrid donde se expresa en €/m3						

46 https://www.laboratorioderesiduos.es/impuesto-al-vertido-de-residuos-en-espana-un-paso-necesario-para-cumplir-con-la-normativa-europea-de-reciclaje-en-2020/

47 Así se prevé en el canon catalán que prevé desde los 30 €/t para vertido y 14,50 €/t para incineración en 2017, hasta los 47,10 y 23,60 €/t, respectivamente en 2020. *Vid*. Tabla 2 https://www.laboratorioderesiduos.es/impuesto-al-vertido-de-residuos-en-espana-un-paso-necesario-para-cumplir-con-la-normativa-europea-de-reciclaje-en-2020/

municipales, el cual "contribuirá a desviar el depósito en vertederos de residuos no tratados y fomentará la eficiencia de las instalaciones de tratamiento. Los costes e impuestos existentes no desincentivan el vertido". No obstante, la situación en nuestro país en materia de residuos es claramente criticable debido a la falta de armonización entre los diferentes elementos configuradores de los diversos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas Comunidades Autónomas hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de estos impuestos medioambientales generando en muchos casos el llamado "turismo de residuos" entre determinadas Comunidades Autónomas. El efecto principal de todo ello es que se incrementan los costes indirectos para los contribuyentes, dificulta la aplicación de las normas y constituye una importante barrera de entrada adicional para posibles empresas de nueva creación que pretendan desarrollar las actividades gravadas y dificulta el cumplimiento de los objetivos de preparación para la reutilización y reciclado fijado para los residuos municipales.

Esta normativa nos sitúa ante un régimen transitorio en que la cesión del rendimiento, la atribución de competencias normativas y de la atribución de competencias de gestión precisan de la adopción de los acuerdos y las modificaciones normativas necesarias en el marco del sistema de financiación autonómica para su configuración plena como tributo cedido. En función de ello, la recaudación del impuesto se asignará a las Comunidades Autónomas según el lugar donde se realicen los hechos imponibles gravados por el mismo (art. 97). La exposición de motivos de la LRSCEC expresa el margen de que disponen las Comunidades Autónomas para vincular el ejercicio de la autonomía financiera a la mejora de la gestión más sostenible de los residuos mediante la posibilidad normativa de incrementar la financiación.

De manera transitoria, en tanto no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, el rendimiento del impuesto se atribuye a las Comunidades Autónomas, que también podrán asumir las competencias de gestión de esta figura. La cesión de la recaudación de este impuesto puede permitir a las Comunidades Autónomas, en ejercicio de su autonomía financiera, incrementar la financiación destinada a medidas de mejora de la gestión de residuos que refuercen las opciones prioritarias frente a las menos sostenibles.

La previsible aprobación de este impuesto generará un solapamiento normativo con los impuestos autonómicos previamente implantados en algunas Comunidades Autónomas que recaen sobre el mismo objeto de gravamen que habrá de resolverse conforme a lo previsto en el artículo 6.2 de la LOFCA que, en síntesis, implica la prioridad del Estado en caso de duplicidad de hechos imponibles y la debida compensación financiera a las Comunidades Autónomas afectadas por la eliminación del impuesto autonómico una vez que el espacio impositivo es ocupado por el Estado[48].

[48] El artículo 6.2 LOFCA dispone que "Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas".

Por tanto, el impuesto estatal en esta materia imponible generaliza a todo el territorio nacional la responsabilidad que debe adoptar el conjunto de las Comunidades Autónomas en el cumplimiento de los objetivos para una adecuada gestión de los residuos y hacer efectivo el principio de jerarquía de residuos. Al respecto, los residuos pueden ser considerados como un sector adecuado para la cooperación de distintos niveles territoriales en el ámbito de la fiscalidad medioambiental y los objetivos de reducción de aquéllos, que se sitúa en primera línea de actuación de las instancias políticas nacionales e incluso de organismos internacionales[49].

4.1.3. *Incorporación de tasa o prestación patrimonial de carácter pública no tributaria en el ámbito local*

En tercer lugar, el capítulo II del título preliminar -dedicado a los principios de la política de residuos y a las competencias administrativas- refuerza la aplicación del principio de jerarquía de residuos, como señala el propio legislador en la exposición de motivos de la Ley "mediante la obligatoriedad por parte de las Administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución". Teniendo en cuenta esto, se incluye expresamente por primera vez, la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas que deberían tender hacia el pago por generación.

Se trata del último eslabón en la cadena de esfuerzos encaminados a la reducción de residuos y generación de buenas prácticas, que se conecta con la obligación incorporada para las entidades locales en el plazo de tres años de asumir el coste financiero de la gestión de residuos que prestan (art. 11.3 LRSCEC)[50]. A nuestro juicio, este segundo instrumento impone la transformación o reconfiguración de tasas locales sobre basuras para su vinculación a la generación de residuos[51], por lo que se viene a incidir en la responsabilidad de los entes locales en los objetivos de reducción de residuos y recogida selectiva.

Por ello, debe llamarse la atención acerca del protagonismo y exigencia que se sustrae del impuesto autonómico sobre residuos y que desciende a las entidades locales en la aplicación de los principios de la política de residuos, en especial, la jerarquía de residuos, autosuficiencia y proximidad y asunción de costes de la gestión de los residuos. En efecto, la previsión de la inclusión de la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o precio público diferenciado y no deficitario dirigido a implantar un sistema de pago por generación evidencia la búsqueda de efectividad de tales principios. No obstante, hay que considerar el reto que ello supone para muchos municipios con recursos limitados y/o escasa experiencia en este terreno. Por ello, pensamos que el impuesto sobre vertidos e incineración debería articularse con un carácter

---

49 *Vid.* PATÓN GARCÍA, G. (2011), págs. 1219 y ss.

50 Sobre la figura de la prestación patrimonial de carácter pública no tributaria hay que señalar que fue introducido en la Disposición adicional primera de la misma LGT, en la redacción que le ha dado la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.

51 *Cfr.* GARCÍA CARRETERO, B., y PATÓN GARCÍA, G. (2021), pág. 151.

finalista mediante un mecanismo de devolución a los entes locales que permitiesen revertir en la gestión de residuos recursos dirigidos para impulsar la construcción de infraestructuras de residuos, estimular las buenas prácticas a través de programas de subvenciones o hacer más atractiva la recogida selectiva en cantidad y calidad. Este es el modelo de gestión que implantó la Agencia de Residuos de Cataluña y que ha obtenido excelentes resultados en términos de recogida selectiva y tratamiento de los residuos.

4.2. Valoración provisional de las medidas fiscales ambientales

El impuesto sobre envases plásticos no reutilizables, junto al impuesto con un ámbito más general de incidencia sobre el vertido de todo tipo de residuos, constituyen instrumentos de política económica que en buena lógica habrían de limitar los impactos ambientales que son relevantes y colaborar en los costes de gestión de residuos y gastos ambientales que habitualmente no son internalizados. He aquí la conexión del diseño "restaurativo" y "regenerativo" del modelo de economía circular que incide en la necesidad de adoptar acciones por parte de los poderes públicos para provocar un cambio en los hábitos de consumo y que, en consecuencia, originen la modificación en los procesos de producción que permitan el cierre del círculo[52]. Ello se traduce en el objetivo de reducir la puesta al consumo de productos envasados con plásticos no biodegradables, proceso, además, que debe transitar por la eliminación del "sobreenvasado" de productos naturales o bien por la sustitución de materiales plásticos utilizados en la comercialización de productos por otros materiales que la conservación de los mismos permita (esencialmente nos referimos a alimentos) y que sean envases biodegradables o compostables.

Así, el impuesto sobre vertederos e incineración complementa al anterior impuesto sobre envases de plástico, donde se encuentra la clave de acción a nivel global y europea en materia de residuos actualmente, y se encuentra conectado con los objetivos de la estrategia de economía circular. El hecho cierto es que el reciclaje de plástico está en riesgo por la capacidad de eliminación, ya sea por incineración o en vertederos. El aumento de las prácticas de incineración también representa un obstáculo para el aumento del reciclaje de plástico[53]. Desde esta perspectiva, este segundo instrumento fiscal supone un reforzamiento del principio de jerarquía cuya orientación se centra en priorizar cualquier opción de gestión posible de los residuos (valorización o reciclaje) antes que la eliminación. Según la exposición de motivos de la LRSCEC, la finalidad específica de este instrumento estriba en "desincentivar las opciones menos favorables en el tratamiento de residuos para contribuir a reintroducir en la economía los materiales contenidos en los residuos, favoreciendo así el desvío hacia opciones ambientalmente más favorables".

---

52 *Cfr.* PATÓN GARCÍA, G. (2020), pág. 187.

53 Global Alliance for Incinerator Alternatives, The Potential Contribution of Waste Management to a Low Carbon Economy; Hogg and Ballinger; Eunomia; octubre 2015, Proceso de establecimiento de BREF para la incineración de residuos – http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wi.html Proceso de establecimiento de BREF para el tratamiento de residuos – http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wt.html

En buena lógica, el contexto en que se sitúa el impuesto sobre vertidos e incineración tiene un papel fundamental en relación con la armonización de los elementos configuradores de los impuestos autonómicos preexistentes en la materia. A ello se suma que algunas CCAA tenían mucho recorrido y habían mejorado su regulación de acuerdo con los objetivos de recogida selectiva de residuos y asunción de costes en la gestión, como el caso de Cataluña, mientras que otras no han hecho uso de estas figuras impositivas, lo cual, como se expresa en la propia exposición de motivos de la LRSCEC, constituye un signo de debilidad de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la UE. Asimismo, ello implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes dificultando la aplicación de las normas.

Hay que recordar al respecto que el Ministerio para la Transición Ecológica adopta estas medidas con el ánimo de solucionar el retraso en los objetivos de reciclaje de residuos urbanos previstos en la Ley de Residuos de 2011, ante el riesgo de la apertura de un procedimiento de infracción por parte de la Unión Europea[54]. En este aspecto incide la LRSCEC que tiene presente la necesidad de actuar a la vista de no haber superado el 50% del reciclaje de los residuos, objetivo fijado para 2019, y pretende el cumplimiento de una tasa de reciclaje del 55% de los residuos urbanos para 2025. El problema del cumplimiento de los objetivos debe enfrentar el reto de la gran asimetría que existe en las Comunidades Autónomas, ya que según el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos (PEMAR) 2016-2022 estos objetivos deben ser alcanzados por todas ellas. De hecho, si bien en 2014 Cataluña ya reciclaba el 41,1% de sus residuos municipales, y el impulso que recibe con la actualización del canon en 2017, hay regiones como Madrid o Canarias donde la tasa de reciclaje no llega al 20%[55].

Asimismo, debe llamarse la atención acerca del protagonismo y exigencia que se sustrae del impuesto autonómico sobre residuos y que desciende a las entidades locales en la aplicación de los principios de la política de residuos, en especial, la jerarquía de residuos, autosuficiencia y proximidad y asunción de costes de la gestión de los residuos. En efecto, la previsión de la inclusión de la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o precio público diferenciado y no deficitario dirigido a implantar un sistema de pago por generación evidencia la búsqueda de efectividad de tales principios.

5. ESTADO ACTUAL Y VISIÓN PROSPECTIVA DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

En la actualidad la hoja de ruta del gobierno español en la transición ecológica con las coordenadas de la economía circular, se ve recientemente sustentada en las conclusiones que arrojó el 3er Informe sobre Economía Circular en España de la Fundación COTEC el pasado 13 de enero de 2022[56], donde se ponía de manifiesto nuevamente el retraso de España respecto de otros países

[54] Contamos con el antecedente del reiterado incumplimiento de la Directiva europea de depuración de aguas residuales urbanas como han advertido las autoridades europeas en 2020: https://www.elagoradiario.com/agua/bruselas-espana-incumplimiento-depuracion-aguas-residuales/.

[55] *Cfr*. GARCÍA CARRETERO, B., y PATÓN GARCÍA, G. (2021), pág. 168.

[56] Informe COTEC (2021), "Situación y evolución de la economía circular en España". Disponible en la web: https://cotec.es/observacion/economia-circular/f62c16db-5823-deb4-7986-a786e5c3401c

europeos en los indicadores de economía circular, destacando la necesidad de seguir incidiendo en la gestión y tratamiento de residuos como sector crítico para avanzar en la economía circular. Son temas pendientes la reducción del destino de residuos en vertedero o la tasa de reciclado en España. Estos constituyen los principales problemas a enfrentar en el camino de la consolidación del marco estratégico de una economía circular y los objetivos de la Agenda 2030 que se han visto condicionados e incluso postergados por la situación pandémica de la COVID-19.

En estos momentos, el desarrollo de las estrategias de economía circular en el ámbito autonómico precisa de un enfoque integrador de las políticas a adoptar que estudien las particularidades de cada territorio y las opciones fiscales más adecuadas al mismo. Por ello, la articulación de las medidas fiscales más propicias a cada región para el fomento de la economía circular debe enfocarse desde un marco estratégico dentro del conjunto del resto de medidas complementarias de otra naturaleza que puedan adoptarse por los gestores públicos.

En todo caso, con el enfoque europeo de circularidad, estamos entrando en una nueva etapa de reconsideración de los residuos, pese a que en estas primeras fases de transición persisten claras dificultades para modificar los patrones lineales de su gestión. Las evaluaciones intermedias que se han venido realizando ofrecen resultados poco optimistas, porque una parte significativa de las medidas planeadas ha sufrido retrasos injustificables. Tal y como se indica en los informes sobre el nivel de implementación, las cuestiones relacionadas con la economía circular no mantienen una situación aceptable. De hecho, con anterioridad a la crisis del coronavirus, la mitad de los países de la UE estaban en alto riesgo de no cumplir con uno de los objetivos centrales de las políticas de circularidad, en materia de preparación para la reutilización/ reciclado de residuos urbanos, especialmente para llegar al reciclaje y preparación para la reutilización del 50% de los residuos municipales para 2020, siendo España uno de los países claramente señalados[57].

La clave de la economía circular gira sobre la generación de valor que debe producir el tránsito de modelo en tres aspectos interconectados (ambiental, económico y social) y su traducción en términos de prevención de impactos ambientales, generación de nuevas actividades económicas y empleo, junto con el ahorro de materias primas y energía. En consecuencia, la tributación ambiental ha recobrado un protagonismo inusitado al servicio del cambio de conductas y procesos productivos que facilite la conservación de bienes y productos en su ciclo de vida y/o uso y, de ahí,

---

57 Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al consejo, al Comité económico y Social y al Comité de las Regiones, sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos, incluido el informe de alerta temprana para los Estados miembros en riesgo de no cumplir el objetivo para 2020 de preparación de los residuos municipales para la reutilización/el reciclado, 24.09.2018, COM(2018) 656.

En el caso de los países que corrían el riesgo de no cumplir sus objetivos para 2020 en materia de preparación para la reutilización/ reciclado de residuos urbanos, la Comisión ha presentado informes de alerta temprana con planes de actuación para cumplir la legislación sobre residuos de la UE. En 2018, la Comisión Europea envió advertencias a 14 gobiernos en riesgo de no cumplir con su objetivo nacional actual del 50% de reciclaje y preparación para la reutilización para 2020. Las advertencias incluían recomendaciones sobre la implementación de leyes de recolección separada de desechos, impuestos sobre vertederos e incineración, esquemas para aumentar la responsabilidad del productor. Asimismo, la Comisión también ha puesto de manifiesto que 21 de los 28 países necesitan impulsar la recogida selectiva de residuos para mejorar las bajas tasas de reciclaje.

el fomento de la circularidad. Sin duda alguna, la fiscalidad ambiental constituye una herramienta vital para *motorizar* el proceso.

Todo ello implica poner el acento del debate público en dos premisas fundamentales: una, el impacto de la economía circular en el sistema fiscal, como estrategia articulada por la persecución del mantenimiento del valor de los productos, materiales y recursos en la economía durante el mayor tiempo posible y la reducción al mínimo de la generación de residuos; y dos, la imprescindible y acuciante reforma fiscal ambiental pendiente en España, que se encuentra actualmente condicionada por el escenario económico originado por la pandemia.

La primera premisa expresada nos obliga a tener presente que el diseño de los instrumentos fiscales debe responder a los retos de la economía circular reflejados en la elaboración de las estrategias nacional y autonómicas. En todo caso, estas estrategias han tenido el acierto de poner de nuevo sobre la mesa el debate de la implantación de las *reformas fiscales verdes* que, en cierto modo, se habían estancado debido a la crisis económica anterior y, como consecuencia de ello, la pérdida de posibilidades financieras para la sostenibilidad del Estado de bienestar. La *fiscalidad* debe ponerse *al servicio de la búsqueda de conductas más respetuosas con el entorno natural*, incidiendo en el comportamiento que permita disminuir el gravamen fiscal sobre los recursos naturales y aumentar el apoyo a la innovación, fomentando nuevas formas de producción, transporte y consumo, bajo el soporte que proporciona el principio de *quien contamina, paga*. Por su parte, la Estrategia española de economía circular no ha dejado de poner de manifiesto la importancia de la fiscalidad como instrumento eficiente y eficaz para la consecución de los objetivos ambientales en materia de residuos.

No es extraño, pues, que la terminología también haya virado al referirnos a los tributos dirigidos a la protección ambiental, siguiendo un *parámetro finalista* en su calificación y representativo de su *instrumentalidad* en la transición económica circular: 1) reorientación de pautas de educación y concienciación ambiental –v.gr. tributos pedagógicos; 2) conservación de bienes de dominio público con valor ambiental –v.gr. tributos restaurativos, y 3) reducción de la cantidad de residuos desechables y prolongación de la vida útil de bienes y productos –v.gr. tributos por generación.

Desde luego, los tributos que gravan la generación de residuos y promueven su reducción guardan una estrecha relación con los postulados de la economía circular. Las posibilidades de gravamen pueden ser múltiples y, habitualmente, tienen una afectación total a la reinversión en la gestión de los residuos (ej. tasas de basuras de pago por generación, tasas por uso de vertedero o los beneficios fiscales relacionados con el fomento de uso de puntos limpios y compostaje). Por su parte, los tributos restaurativos se incorporan al marco legal establecido para la conservación de áreas naturales merecedoras de protección jurídica, que pueden colaborar incluso la financiación del gasto público ambiental (ej. impuestos sobre bienes turísticos en un sentido amplio). Ahora bien, los tributos que, intuitivamente, pueden afectar en mayor medida a la conciencia ambiental, son aquéllos que desarrollan una labor pedagógica, con la pretensión del cambio de conductas hacia comportamientos más respetuosos con el medioambiente. La imposición sobre envases, bolsas de plástico y otros productos de uso ciudadano masivo que tienen un claro impacto nocivo es determinante a efectos de la circularidad perseguida, que exige la priorización de consumos que resulten más sostenibles y más restaurativos del entorno natural.

En nuestra opinión, la incidencia de las estrategias de economía circular se manifiesta también en el *enfoque prioritario* que el legislador tributario ha de adoptar para seleccionar y modular figuras impositivas para su orientación ambiental. En primer lugar, hay que establecer una *preferencia por la imposición en origen o fuente* si deseamos que ese tributo sea lo más circular o lo más orientado a la circularidad posible; el resto de opciones se alejan más de la economía circular. En segundo lugar, se trata de incentivar modelos de producción y consumo sostenibles y el diseño de productos duraderos en términos de vida útil, y desde ese punto de vista entran en juego los *estímulos fiscales*.

A priori, una reflexión sosegada sobre el enfoque de gravamen circular nos ha de llevar a la imposición sobre recursos no sostenibles para provocar un *estándar de contención relevante en conductas con impactos nocivos* e *incentivar la reutilización*, repensando los procesos de producción de cara a la sostenibilidad económica y ambiental.

Por esta razón, el *impacto de la economía circular* no trasciende únicamente al modelo de tributación ambiental, sino al *sistema fiscal en su conjunto*, debido al papel instrumental que éste desempeña para la introducción en las políticas públicas de la circularidad. De hecho, dentro del primer eje transversal de la Estrategia española, las figuras tributarias son los principales instrumentos para lograr la sensibilización y movilizar a consumidores y productores, junto con la innovación y la competitividad, el empleo y la formación. Ahora bien, a la hora de diseñar estos tributos, primero, deben adaptarse las categorías no tributarias a figuras fiscales y a sus principios inspiradores para evitar disfunciones jurídicas, y segundo, hay que adecuar las iniciativas de economía circular en materia fiscal al nuevo escenario económico, especialmente en fiscalidad indirecta, a la hora de incluir ajustes normativos en el ordenamiento fiscal (p.ej. el régimen para bienes usados, la inclusión de la revalorización energética de productos que no se contempla dentro de las categorías de actividades económicas o los sectores de energías alternativas).

Abstrayéndonos a todo ello, como reflexión general, el apoyo a la estrategia de economía circular puede ofrecer el pórtico de acceso a una fiscalidad ambiental de carácter estable, en tanto en cuanto incida en la remodelación e inversión de procesos productivos sostenibles y el consumo responsable. En efecto, la línea de imposición recogida en el PLRSCEC nace con la esperanza de aportar un peldaño a la circularidad, y con efectos expansivos hacia la actuación responsable de consumidores y productores. Es inequívoco que nuestra fiscalidad ambiental carece de *generalidad y permanencia*, requisitos indispensables para poner las bases de una real reforma fiscal verde en España.

Es el momento de aprovechar las sinergias que ofrece el enfoque renovado de la economía circular, junto la versatilidad del principio *quien contamina, paga*, para revisar y proponer medidas fiscales que faciliten el camino hacia el nuevo modelo productivo que perseguimos. La reclamación histórica acerca de una sistematización de la diversidad existente de figuras tributarias de perfil ambiental, que ya reclamase la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español en 2014, se hace, a día de hoy, más acuciante ante la realidad de los impactos nocivos que se producen en nuestro entorno y es inexcusable para la eficaz aplicación de las políticas transversales de transición ecológica. Dicho lo anterior, podemos decir que el *impulso y fomento*

de la circularidad económica tiene nombre de fiscalidad ambiental, y ello pasa por prestar especial atención a la coordinación y armonización de impuestos ambientales y comenzar a poner orden en la amalgama de tributos autonómicos sobre residuos que existen en la actualidad. Ello no es óbice para admitir que hay que evaluar con rigor y serenidad las medidas en este terreno y condicionarlas a la recuperación de la pandemia.

Sin perjuicio de reconocer posibles mejoras técnicas en el diseño jurídico de los impuestos establecidos en la LRSCEC, hemos de afirmar la *apuesta integral impositiva* que se acomete en este texto normativo mediante dichas figuras impositivas en materia de protección ambiental que permite actuar en la fuente, es decir, en la fase de generación del residuo, y por tanto, aproximarnos a un *standard de contención* que induzca a la reducción. Pero también permite actuar en la fase final, una vez generado el residuo para orientar la conducta de los particulares y empresas hacia los comportamientos de gestión del residuo más respetuosos con la sostenibilidad y el cuidado del entorno natural. Finalmente, la LRSCEC aboca a un papel protagonista de las entidades locales que habrán de reconfigurar sus tasas locales de basuras convirtiéndolas en auténticas tasas por generación de residuos que las sitúe en la línea de acción del consumo sostenible.

Por ello, concurre el momento de apostar por un análisis serio y sosegado de los instrumentos financieros y tributarios que actualmente se destinan a fines de protección ambiental para avanzar a continuación en la formulación de medidas adecuadas a la consecución de las mencionadas estrategias de descarbonización y de implantación de un modelo productivo circular. En este sentido, conviene recordar algunas pautas que caracterizan la tributación ambiental, su naturaleza preventiva que invoca a su utilización certera para mitigar o reparar daños ambientales, si es posible, anticipándose a la producción de los mismos. La reparación del daño sólo puede atacarse mediante medidas asociadas al gasto público a través de la vinculación de la recaudación y su aplicación a la financiación de gasto ambiental.

No debe sustraerse al análisis la precaución a adoptar en el diseño del gravamen en tanto que debe *evitarse una sobreimposición ambiental* de los procesos productivos -que también puede producirse por la acción legislativa de distintos niveles de gobierno (estatal, autonómicos). Dicha eventualidad podría traducirse en consecuencias insatisfactorias en términos de pérdida de competitividad de los sectores económicos cuyas debilidades se han enfatizado por efecto de la crisis sanitaria iniciada en 2020.

A la luz de estas consideraciones, resultan totalmente justificados los *sectores estratégicos* incluidos en el PRTR sobre los que se centrará la estrategia de recuperación económica con una vertiente sostenible tras los condicionantes sufridos en la etapa de pandemia y el cumplimiento de los objetivos de la transición hacia la Europa climáticamente neutra en 2050:

- Sector residuos: los residuos producen los impactos nocivos más relevantes que afectan al entorno natural y la calidad de la atmósfera en los espacios urbanos, semiurbanos y rurales, sin perjuicio de las conexiones con otros ámbitos de estudio como las medidas financieras y tributarias en estrategias de turismo sostenible o ecoinnovación.

- Sector vivienda eficiente: la ola de renovación circular inmobiliaria con acento energético se debate desde las coordenadas del aprovechamiento colaborativo y sostenible, aspectos que deben considerar eventuales medidas de apoyo desde la perspectiva financiera y/o fiscal.

- Sector transporte sostenible: la reforma de la fiscalidad energética se debate como una de las aristas actuales de cambio de rumbo necesario en la tributación ambiental y como vector de crecimiento económico para los próximos años.

Podemos delinear en el futuro próximo el debate acerca de algunas medidas en el terreno de la tributación ambiental, aunque, como decimos, ello no agota la implantación de un modelo económico circular que precisa de un enfoque conjunto del sistema tributario.

El cumplimiento de los objetivos europeos en materia de residuos y la inmediatez que requiere la ejecución presupuestaria de los fondos Next Generation en el marco del PRTR hemos visto ya han tenido reflejo en las iniciativas legislativas tramitadas en línea con la política de una vivienda sostenible y la rehabilitación urbana a las que ya hemos prestado atención. En consecuencia, observamos cómo la fiscalidad ambiental se convierte en *instrumento activo de la política de vivienda* mediante medidas fiscales orientadas a la eficiencia energética.

Asimismo, existen medidas directamente relacionadas con el cambio climático que el Paquete europeo *Fit for 55* orienta hacia tres instrumentos esencialmente: el mecanismo de ajuste de carbono en frontera; la incentivación de la transición al vehículo eléctrico y el impuesto al queroseno, aunque el gravamen del transporte aéreo podría no ceñirse sólo a las emisiones atmosféricas sino también abordar la contaminación acústica.

Por su parte, el artículo 11 de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética apunta a la revisión de los beneficios fiscales perjudiciales para la transición hacia una economía circular. La conocida equiparación entre el diesel y la gasolina sería una de las medidas, pero también habría que revisar las exenciones previstas en el impuesto especial sobre el carbón, los regímenes especiales de fomento de la minería y de la investigación y explotación de hidrocarburos en el IS y cualquier otra actividad de fomento de actividades que están llamadas a desaparecer.

Finalmente, queda por subrayar la imprescindible revisión de la fiscalidad energética que ha de dotarse de tintes auténticamente ambientales y que envuelve afecta de forma decisiva a la política sobre movilidad sostenible contenida en el Componente 28 del PRTR[58]. Sin entrar en profundidad en la cuestión -objeto de otra ponencia- podemos afirmar que esta parece ser la línea que contiene

[58] En síntesis, el "Componente 28 PRTR: Contribuir a la transición ecológica" recoge medidas fiscales adicionales para lograr una menor contaminación por el empleo de hidrocarburos y una movilidad más sostenible y fomentar el uso de energías menos contaminantes. En concreto, se citan: a) crear un pago por uso de la red viaria de carretera; b) revisión de las figuras tributarias que gravan la matriculación y la utilización de vehículos con objeto de adaptarlas a estándares medioambientales; c) Revisión de las bonificaciones de los hidrocarburos utilizados como carburante para la equiparación progresiva de los tipos impositivos en atención a su poder contaminante; d) Revisar la fiscalidad del sector aéreo para actuar sobre las emisiones de esos sectores y e) medidas relacionadas con el economía circular.

la Propuesta de modificación de la Directiva energética presentada en julio de 2021[59]. La intención de la Comisión europea es proporcionar un marco que preserve y mejore el mercado interior de la UE mediante la actualización del ámbito de aplicación sin que perjudique la capacidad de generar ingresos de los Estados miembros. Este objetivo se articula a partir de una simplificación de la estructura actual de los tipos impositivos, estableciendo tipos más altos para los combustibles fósiles y más bajos para los productos renovables, así como revisar las opciones para reducciones y exenciones fiscales, a través de la racionalización del uso de éstas por parte de los Estados Miembros.

Mientras tanto, la equidistancia en términos ambientales mantenida por la Sentencia Oliva Park de 3 de marzo de 2021 y la afirmación de una motivación puramente recaudatoria en las medidas impositivas de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética[60], no deja de plantear ciertas dudas de adecuación de esta ley con el ordenamiento comunitario. Prueba de ello es la presentación de una reciente cuestión prejudicial planteada por la Audiencia Nacional, en un asunto en que el TJUE deberá responder sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión el gravamen del carbón empleado en la generación eléctrica tras la eliminación de la exención operada por la Ley 15/2012.

De manera especial, mencionamos las medidas fiscales en el marco del PRTR ya insertas en el Proyecto de Ley 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 (procedente del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre)[61], para contribuir al despliegue de los puntos de recarga de vehículos eléctricos, estableciendo bonificaciones en los tributos locales regulados por el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). En concreto, se prevé la posibilidad de que las ordenanzas fiscales puedan regular una bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del Impuesto a favor de los bienes inmuebles en los que se hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos, condicionada a que las instalaciones dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Asimismo, se prevé la posibilidad de que las ordenanzas locales bonifiquen hasta el 50% de la cuota correspondiente del Impuesto sobre Actividades Económicas para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan instalado puntos de recarga para vehículos eléctricos en los locales afectos a la actividad económica y, por último, una bonificación de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras necesarias para la instalación de puntos de recarga para vehículos eléctricos. No obstante, si bien es cierto que los incentivos propuestos nos abocan a un aumento de la movilidad eléctrica, no puede dejarse a un lado la necesidad de revisar otros impuestos con este mismo fin como los impuestos especiales al consumo, el impuesto de matriculación y el impuesto de circulación[62].

---

59 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (refundición COM(2021) 563 final, 14.7.2021.

60 As. C-220/19 Promociones Oliva Park S.L. y Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana.

61 BOCG de 4 de febrero de 2022, Serie A Núm. 87-1.

62 En este sentido, *vid.* VILLAR EZCURRA, M. (2021), pág. 407.

Todo ello debe conducir al pórtico de una *reforma global de la fiscalidad energética y ambiental con efectos redistributivos*, donde el instrumento fiscal incluya variables relativas al conjunto de los consumos[63].

En definitiva, esperamos que los logros desde esta perspectiva tengan un impacto notable en tres dimensiones distintas:

1) La *racionalización de las medidas financieras y las fiscales*, en especial, en materia energética y su alineamiento a los objetivos de sostenibilidad ambiental.

2) La *revitalización de la autenticidad en la motivación específica de la fiscalidad* y su incidencia en el diseño jurídico de la estructura impositiva de las distintas figuras tributarias.

3) El *redireccionamiento de la fiscalidad ambiental* hacia la adecuación a los objetivos de internalización de costes financieros y ambientales (energéticos, de gestión de residuos, etc.) y de lucha contra el cambio climático sin sustraerse a su condicionamiento por la situación económica actual.

Bibliografía

AGENDA VERDE DEL G20, HACIA LA CONFERENCIA INTERNACIONAL DE VENECIA SOBRE EL CLIMA, https://www.g20.org/g20-green-agenda-towards-the-venice-international-conference-on-climate.html

ANEIROS PEREIRA, J. (2021): "Economía circular e imposición indirecta: problemas, retos y oportunidades", *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios* (Dir. Patón García, G., Coord. Salassa Boix, R.), Aranzadi, Cizur Menor.

ANEIROS PEREIRA, J. (2020): "Retos del sistema tributario ante la economía circular", *Desafíos fiscales de actualidad*, Dir. García Martínez, A., García Luis, T., Coord. Lucas Durán, M., *Documentos de trabajo* IEF, nº 5.

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva, 11.3.2020 COM (2020) 98 final.

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «los consumidores en la economía circular» (2019/C 353/03), 24.1.2019 (DOUE 18.10.2019, C 353/11).

EUROPEAN COMISSION, *Circular Economy Action Plan, The European Green Deal*, 11.03.2020: https://ec.europaeu/environment/circular-economy/pdf/new_circular_economy_action_plan.pdf

FUNDACIÓN COTEC PARA LA INNOVACIÓN (2019): Situación y evolución de la economía circular en España, *Informe COTEC 2019*, INFORME-COTEC-2019_versionweb.pdf

63 Postura apuntada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), *Informe sobre Anteproyecto de Ley por la que se crea el Fondo Nacional para la Sostenibilidad del Sistema Eléctrico*, IPN/CNMC/050/20, literalmente: "todos los consumos energéticos -no solamente el eléctrico" con la aplicación del principio "quien contamina, paga" que, en buena lógica, debería proporcionar "las señales adecuadas para la descarbonización de la economía, a todos los consumos energéticos", pág. 9.

FUNDACIÓN PARA LA ECONOMÍA CIRCULAR (2017): "Por qué y cómo desarrollar estrategias de economía circular en el ámbito regional", Marzo.

GARCÍA CARRETERO, B., y PATÓN GARCÍA, G. (2021): "La fiscalidad de los envases plásticos y vertidos e incineración en el proyecto de ley de residuos y suelos contaminados", *Desarrollo sostenible urbano*, (Dir. García Calvente, Y., y Sedeño López, J. F.), Aranzadi, Cizur Menor.

GARCÍA NOVOA, C. (2019): "La fiscalidad de excepción", *4ª Revolución Industrial. La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (Dir. García Novoa, C.), Aranzadi, Cizur Menor.

GLOBAL ALLIANCE FOR INCINERATOR ALTERNATIVES, THE POTENTIAL CONTRIBUTION OF WASTE MANAGEMENT TO A LOW CARBON ECONOMY; Hogg and Ballinger; Eunomia; octubre 2015, Proceso de establecimiento de BREF para la incineración de residuos – http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wi.html Proceso de establecimiento de BREF para el tratamiento de residuos – http://eippcb.jrc.ec.europa.eu/reference/wt.html

G*lobalcommitment2020progressreport*(ellenmacarthurfoundation.org)Noviembre2020. https://www.ellenmacarthurfoundation.org/resources/apply/global-commitment-progress-report?utm_source=twitter&utm_medium=organic_social&utm_term=_&utm_content=&utm_campaign=GC_2020;

GRAU RUIZ, M. A. (2017): "La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad en la vivienda", *CIRIEC, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, Nº 31.

IMF/OECD (2021): *Tax Policy and Climate Change: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, April, Italy, www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-g20-report-tax-policy-and-climate-change.htm

Informe COTEC (2021), "Situación y evolución de la economía circular en España". Disponible en la web: https://cotec.es/observacion/economia-circular/f62c16db-5823-deb4-7986-a786e5c3401c

Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación del Plan de Acción para la Economía Circular {SWD(2019) 90 final}, 4.3.2019 COM(2019) 190 final.

INFORME DE PROGRESO (2020): GLOBAL COMMITMENT PLÁSTICOS: https://www.ellenmacarthurfoundation.org/resources/apply/global-commitment-progress-report.

MATA SIERRA, M. T., y CALVO VÉRGEZ, J. (2015): *La reforma fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid.

MITECO (2020): *España circular 2030, Estrategia española de economía circular. Por un futuro sostenible*. Dirección web: espanacircular2030_def1_tcm30-509532.PDF (miteco.gob.es)

MINECO (2020): *Plan para la Recuperación, Transformación y Resiliencia*, https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/ficheros/plan_de_recuperacion.pdf

OCDE (2020), *Desarrollo de definiciones y taxonomías de finanzas sostenibles*, Inversión y finanzas verdes, Publicaciones de la OCDE, París, https://doi.org/10.1787/134a2dbe-en . Disponible en la dirección web: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/134a2dbe-en/index.html?itemId=/content/publication/134a2dbe-en

ORÓN MORATAL, G. (2019): "La imposición sobre la transmisión de bienes de consumo usados y economía circular", *Revista técnica Tributaria*, nº 126.

ORÓN MORATAL, G. (2021), "Incentivación de la reutilización de bienes y la continuidad de su uso si procede la reparación: en especial el "Derecho de Reparación" y el IVA", *Tendencias actuales de economía*

circular: instrumentos financieros y tributarios (Dir. Patón García, G., Salassa Boix, R.), Aranzadi, Cizur Menor.

PATÓN GARCÍA, G. (2011): "Tasas de pago por generación", *Tasas locales (*Dir. Chico de la Cámara, P., y Galán Ruiz, J.), Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor.

PATÓN GARCÍA, G. (2020): "Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental", en *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (Dir. Luchena Mozo, G. M., Sánchez López, M. E.), Atelier.

PATÓN GARCÍA, G. (2021a): "Impulso a la estrategia de economía circular mediante la imposición sobre plásticos", *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal* (Dir. González-Cuellar Serrano, M. L., Ortiz Calle, E.), Tirant lo Blanch, Valencia.

PATÓN GARCÍA, G. (2021b): "Nuevas tendencias fiscales en sostenibilidad y eficiencia energética en el marco de la política europea de transición ecológica", *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios* (Dir. Patón García, G., Coord. Salassa Boix, R.), Aranzadi, Cizur Menor.

PATÓN GARCÍA, G. (2021c): "Desafíos para la fiscalidad en la transición hacia una economía circular", *Economía circular y responsabilidad social* (Dir. Revuelta Pérez, I., Ochoa Monzó, J.), Aranzadi, Cizur Menor.

PEARCE, D. W., y TURNER, R. K. (1995): *Economía de los Recursos Naturales y del Medio Ambiente*, Traducción al español del Colegio de Economistas de Madrid, Celeste Ediciones, Madrid.

SASTRE SANZ, S. (2019): "Instrumentos fiscales para una economía circular en España", *Documentos de trabajo*, nº 10.

SOTO MOYA, M. M. (2019): *Objetivos de desarrollo sostenible y economía circular*, Comares, Granada.

VILLAR EZCURRA, M. (2021): "Fiscalidad del vehículo orientada a reducir la contaminación atmosférica y acústica", *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios* (Dir. Patón García, G., Coord. Salassa Boix, R.), Aranzadi, Cizur Menor.

VILLCA POZO, M. (2017): "Incentivos fiscales para fomentar actuaciones de mejora en la eficiencia energética de viviendas de construcción antigua", *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. 8, Núm 2.

CAPÍTULO 4

EL ROL DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA GESTIÓN DE LOS RESIDUOS MUNICIPALES

PAOLA BAUDINO*
Universidad Rovira i Virgili

1. Introducción. 2. Las tasas de residuos reguladas como tributos obligatorios. 3. La cuantificación de la tasa por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación: la incorporación del pago por generación. 3.1. Modificaciones a la limitación de la cuantificación. 3.2. Estructura de la tasa. 3.2.1. Sistemas de pago por generación: el rol de la inteligencia artificial. 3.2.1.1. Modelos de recogida separada de residuos; 3.2.1.2. Fracciones de residuos a gravar. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular incluye la obligación por parte de las entidades locales de regular, en un plazo de tres años, a contar desde la entrada en vigor de la ley, una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, aconsejando que referidas tasas o tarifas tiendan hacia el pago por generación. Previamente a regular los sistemas de pago por generación en las tasas, será imprescindible implementar un sistema de recogida selectiva de residuos, dotado de infraestructura y tecnología necesaria para identificar al usuario del servicio y medir la cantidad de residuos generada.

PALABRAS CLAVES: residuos municipales, tasas de residuos, pago por generación, *pay-as-you-throw,* recogida separada, inteligencia artificial.

ABSTRACT: The Law on Waste and Contaminated Soil for a Circular Economy includes the obligation for local authorities to regulate, within three years of the entry into force of the law, a fee or a non-tax public benefit, differentiated and specific for the services they must provide in relation to the waste under their jurisdiction, advising that these fees or tariffs should tend towards payment per generation. Prior to regulating pay-as-you-throw systems in the fees, it will be essential to implement a selective waste collection system, equipped with the necessary infrastructure and technology to identify the user of the service and measure the amount of waste generated.

KEYWORDS: municipal waste, waste fees, payment for generation, pay-as-you-throw, separate collection, artificial intelligence.

* Investigadora predoctoral en la Universidad Rovira i Virgili. Programa de ayudas de apoyo a departamentos y unidades de investigación universitarios para la contratación de personal investigador predoctoral en formación (FI SDUR). Secretaria de Universidades e Investigación del Departamento de Empresa y Conocimiento de la Generalitat de Cataluña.

1. INTRODUCCIÓN

El crecimiento económico y demográfico mundial está generando grandes cantidades de residuos. A nivel europeo, según los últimos datos brindados por la Comisión Europea (CE, de ahora en más), la generación anual de residuos de todas las actividades económicas asciende a 2.500 millones de toneladas[1].

A los fines de paliar esta situación, la CE ha venido desarrollando diversos planes y programas a los fines de promover una transición en la gestión de los residuos hacia una economía más circular[2]. Ello implica reducirlos al mínimo y que cuando un producto llegue al final de su vida, sus materiales se mantengan dentro de la economía, siempre que sea posible, para que puedan ser productivamente utilizados una y otra vez, creando de este modo un valor adicional. Este modelo contrasta con el económico lineal que consiste en "usar y tirar".

En este sentido, podemos destacar el Plan de acción en materia de economía de circular 2015[3] del cual se aprobaron un conjunto de medidas legislativas vinculadas a los residuos. Entre ellas, se destacan la Directiva (UE) 2018/851 que modifica la Directiva Marco de Residuos (2008/98/CE), la cual establece el marco jurídico para el tratamiento de los residuos en la UE, a través de la aplicación del principio "quien contamina paga" y del establecimiento de una jerarquía de residuos, comenzando por la prevención, luego por la preparación para la reutilización, posteriormente el reciclado y la valorización para otros fines y, por último, la eliminación, y la Directiva de vertido de residuos (UE) 2018/850 que modifica la Directiva 1999/31/CE.

Respecto a los residuos municipales[4], la Directiva de residuos (UE) 2018/851 establece nuevos objetivos de reciclaje y señala incentivos para aplicar el principio de jerarquía de residuos. Por su parte, la Directiva de vertido de residuos (UE) 2018/850 establece entre sus objetivos la reducción de la cantidad de residuos municipales depositados en vertederos y la inadmisión en vertederos de residuos municipales aptos para el reciclado u otro tipo de valorización.

Si bien esta clase de residuos representan un 10% de la totalidad de los generados anualmente en la UE, de acuerdo con Eurostat, son muy visibles por su naturaleza compleja, debido a su composición, múltiples fuentes y sus vínculos con los patrones de consumo. En Europa, en el año 2019 se generaron casi 225 millones de toneladas de residuos municipales, correspondiente a

---

1 Véase COMISIÓN EUROPEA (2020).

2 La economía circular está definida por la CE como un modelo de producción y consumo que implica compartir, alquilar, reutilizar, reparar, renovar y reciclar materiales y productos existentes todas las veces que sea posible para crear un valor añadido, extendiéndose de este modo el ciclo de vida de los productos.

3 Véase COMISIÓN EUROPEA (2015).

4 Según el fundamento nº 10 de la Directiva (UE) 2018/851, se entiende por residuos municipales los residuos domésticos y los residuos procedentes de otras fuentes, como pueden ser el comercio minorista, la administración, el sector de la educación, los servicios sanitarios, el alojamiento y los servicios alimentarios, y otros servicios y actividades, que por su naturaleza y composición son similares a los residuos de origen doméstico, incluyendo los residuos procedentes del mantenimiento de parques y jardines, tales como las hojas, la hierba cortada y los restos de la tala de árboles, y los procedentes de servicios de limpieza de calles y mercados, como, por ejemplo, el contenido de las papeleras y los residuos del barrido de calles, excepto materiales como arena, roca, fango o polvo.

502 kg por persona. Dentro de esta cifra, España se encuentra un poco por debajo de la media de la UE, generando 476 kg de residuos por persona. En lo que respecta a su gestión, se encuentra en el séptimo país de la UE con mayor cantidad de residuos arrojados en vertedero por persona. Analizando la cifra de reciclaje y compostaje, la situación tampoco es satisfactoria con una tasa de reciclaje del 34,7%[5], cifra alejada del objetivo de reciclado del 50% establecido para el 2020 por las Directivas europeas[6].

En España, con fecha 10/04/2022, ha entrado en vigor la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (La Ley, de ahora en más), la cual incorpora al ordenamiento jurídico interno la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos y la Directiva (UE) 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Esta Ley contempla dos impuestos en el título VII: el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos[7], éste último ya existente a nivel autonómico[8]. Asimismo, en la Exposición de Motivos Nº V incluye la obligación por parte de las entidades locales de disponer en un plazo de tres años, a contar desde la entrada en vigor de la ley, de una tasa o una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia. También, se aconseja que referidas tasas o tarifas tiendan hacia el pago por generación.

Lo manifestado no solo afectará la estructura de las tasas y tarifas de residuos, principalmente en lo que respecta a su cuantificación, sino que será necesario por parte de las entidades locales, realizar inversiones en inteligencia artificial y demás innovaciones para implementar de manera eficiente modelos de recogida separada de residuos a los fines de aplicar los sistemas de pago por generación**,** principalmente en lugares donde haya elevada densidad poblacional, aspectos que serán tratados a grandes rasgos en la presente comunicación.

2. LAS TASAS DE RESIDUOS REGULADAS COMO TRIBUTOS OBLIGATORIOS

La Ley contempla cambios en las tasas de residuos afectando su naturaleza.

Actualmente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20 apdos. 1 y 4.s) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TLRHL, de ahora en más), la "recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos", se encuentra dentro de los servicios en los que las entidades locales pueden establecer tasas. Es decir, las tasas de residuos se encuentran

5 Véase EUROSTAT (2021).

6 Artículo 11 de la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008.

7 Para un mayor desarrollo de ambos impuestos véase SALASSA BOIX (2021), p. 347-381.

8 En la Exposición de motivos del Proyecto de Ley se aclaró que, si bien son varias las Comunidades Autónomas que tienen regulado algún tipo de impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la falta de armonización en sus elementos configuradores debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea.

reguladas como tributos de carácter potestativo, al ser una decisión discrecional por parte del prestador del servicio (art. 20 apdos. 1 y 4.s) TRLRHL).

En este sentido, como sostiene Pagès i Galtés, cuando la Administración local decide prestar un servicio o una actividad que no resulta afectado por ninguna prohibición legal de establecer tasas o precios públicos, puede elegir libremente prestarlo de forma gratuita, cubriendo sus costes con ingresos generales, o bien, de forma onerosa a través de la aplicación de una figura financiera, como, por ejemplo, la tasa[9]. El servicio de recogida, traslado y tratamiento de residuos en la mayoría de los casos es prestado por el Ayuntamiento, por tanto, es quien decide si exige o no el cobro de una tasa por el servicio[10].

El art. 11, ap. 3 de la Ley establece lo siguiente: "En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta 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…".

De la lectura del artículo transcrito se deduce que las tasas de residuos pasarán de ser tributos de exacción potestativa a imperativa, ello en el plazo de tres años a contar desde el 10 de abril pasado, fecha en la que entró en vigor la Ley. Asimismo, la Ley no prevé ningún tipo de modificación al TRLRHL para establecer el carácter obligatorio de estas tasas o tarifas, sino que lo hace a través del artículo 11 dedicado a los "Costes de la gestión de los residuos". Cabe destacar que la única modificación contemplada al TRLRHL se encuentra regulada en la disposición final primera y es a los fines de añadir al artículo 24 el apartado 6, que contempla una bonificación de establecimiento potestativo por parte de los entes locales, de hasta un 95 por ciento de la cuota íntegra de las tasas de residuos, en los casos en que los contribuyentes sean empresas de distribución alimentaria y de restauración y 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[11].

9 Para profundizar en la naturaleza de la tasa véase PAGÈS I GALTÉS (2015), p. 17-99.

10 Asimismo, como manifiesta Aragonés Beltrán, para poder exigir estos tributos potestativos, es necesario que las entidades locales acuerden expresamente la imposición y aprueben la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del tributo. Ambos acuerdos han de adoptarse simultáneamente, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 16.1 LHL. ARAGONÉS BELTRÁN (2009), p.79.

11 Coincidimos con la opinión de HERRERA MOLINA brindada al analizar el Proyecto de Ley, que si se pretendía establecer una tasa obligatoria de residuos que cubra la totalidad de los costes, se debió prever su incorporación en el TRLHL, ello a través de una disposición final, al igual que como se ha regulado la bonificación para las empresas de distribución alimentaria y restauración. HERRERA MOLINA (2021), p. 21.

3. LA CUANTIFICACIÓN DE LA TASA POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS, TRATAMIENTO Y ELIMINACIÓN: LA INCORPORACIÓN DEL PAGO POR GENERACIÓN

3.1. Modificaciones a la limitación de la cuantificación

El art. 24.2 TRLHL establece que el importe de las tasas por la prestación de un servicio, en el caso en análisis, de recogida, traslado y tratamiento de residuos, no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio. Por tanto, el coste del servicio, el cual será determinado por la memoria económico-financiera de las tasas, actúa como límite máximo de cuantificación de éstas. El artículo mencionado recoge el principio de autofinanciación de las tasas, según el cual el coste de mantenimiento del servicio se configura como una cifra que debe ser alcanzada con los ingresos derivados de la recaudación de las tasas devengadas por su prestación, pero también como un tope que no puede ser sobrepasado por ellos[12]. Por esta limitación, en el régimen actual las tasas pueden ser deficitarias.

La Ley modifica esta limitación en las tasas de residuos al establecer que no podrán ser deficitarias y menciona determinados costes que deben incluirse en su cuantificación[13].

3.2. Estructura de la tasa

Las tasas de residuos suelen estar estructuradas mediante una cuota fija para todos los inmuebles o cada una de sus tipologías[14] o, mediante sistemas de medición objetiva. Dentro de estos últimos, algunos tienen algún tipo de relación con la utilización del servicio de recogida de residuos, por ejemplo, según la superficie de la vivienda, el número de personas que viven en la vivienda o el consumo de agua[15] y otros, no guardan ningún tipo de relación con la prestación del servicio, por ejemplo, según el valor catastral o la cuota de IBI o según callejero fiscal.

La Ley establece que las tasas de residuos deben permitir implantar sistemas de pago por generación, aunque no se brindan mayores precisiones al respecto, más que algunas sugerencias en su composición[16].

---

12 ARAGONÉS BELTRÁN, ob., cit., p. 105.

13 El artículo 11. 3 de la Ley establece que la tasa o la prestación patrimonial de carácter público no tributaria debe reflejar 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.

14 Criterio criticado por PAGÈS I GALTÉS ya que este sistema no mide la realización del hecho imponible y tampoco pondera la capacidad económica de los contribuyentes. PAGÈS I GALTÉS, ob., cit. p. 684.

15 PAGÈS I GALTÉS hace una crítica a este sistema de medición ya que no tiene relación con la forma o intensidad con que se presta el servicio de recogida de basuras. Asimismo, considera que el consumo de agua no denota ninguna capacidad económica. PAGÈS I GALTÉS, ob., cit., p. 683.

16 Luego de la aprobación por el Congreso de la enmienda nº421 se adicionó el apartado 4 al artículo 11 de la Ley que establece lo siguiente: "Las tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán tener en cuenta,

Estos sistemas, también denominados PAYT (acrónimo de *pay-as-you-throw*), se encuentran definidos en el Anexo V de la Ley, definición tomada literalmente del ap. 2 del Anexo IV bis de Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos: "sistemas que impongan 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".

Según lo establecido en la *Guía para la implementación de sistemas de pago por generación de residuos municipales* publicada por la Agencia de residuos de Cataluña, un sistema de pago por generación se basa en la aplicación de un mecanismo mediante el cual el usuario del servicio de recogida de residuos paga la tasa de residuos en función de su generación real de residuos y del servicio que obtiene para su gestión, permitiendo aplicar el principio "quien contamina paga" a la tasa y premiar a aquellos ciudadanos y comercios que hacen un esfuerzo para reducir sus residuos y separarlos correctamente[17].

En las tasas de residuos cuya cuota está estructurada a través de estos sistemas se da una correspondencia entre la cantidad de residuos generada y la cantidad a pagar, aunque es aconsejable adoptar una tasa compuesta por una parte fija y otra variable, relacionada con los residuos efectivamente generados. La parte fija no dependerá de la generación y podrá ser la misma para todos los contribuyentes o bien podrá depender de alguna variable no relacionada con los residuos, encontrando fundamento en la existencia de unos costes fijos del servicio de recogida, de forma que se cobra a los ciudadanos para disponer de la posibilidad de utilizar el servicio, independientemente del uso real que hagan de él[18].

Debido a que en la Ley no se detalla con precisión como deberá ser implementado el sistema de pago por generación, serán las propias Ordenanzas Fiscales las que deberán determinar si la tasa se estructurará con una parte fija y otra variable o íntegramente variable en función de los residuos generados. También será necesario precisar qué fracción de residuos será la gravada[19]. Consideramos que si la Ley establece que la tasa no debe ser deficitaria y a su vez debe reflejar "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…", será necesario implementar una tasa que además de la parte variable incluya una parte fija que cubra dichos costes.

---

entre otras, las particularidades siguientes: a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar, b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable, c) 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, d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social".

17 PUIG VENTOSA; CALAF FORN y MESTRE MONTSERRAT (2010), p. 10.

18 PUIG VENTOSA; CALAF FORN y MESTRE MONTSERRAT, ob., cit., p. 16.

19 El apartado 5 del artículo 11 de la Ley establece que las entidades locales deberán comunicar estas tasas, así como los cálculos utilizados para su confección, a las autoridades competentes de las comunidades autónomas.

3.2.1. *Sistemas de pago por generación: el rol de la inteligencia artificial*

Para que un sistema de pago por generación sea efectivo será necesario aplicar, en primer lugar, un modelo de recogida separada de residuos y posteriormente, determinar la fracción de residuos a gravar.

El artículo 25 de la Ley regula la obligación de las entidades locales de implementar la recogida separada de las fracciones de papel, metales, plástico y vidrio. Asimismo, fija un calendario de implantación de nuevas recogidas separadas para los biorresiduos, textiles, aceites de cocina usados, residuos domésticos peligrosos y residuos voluminosos.

Un aspecto a destacar es que reglamentariamente se podrá establecer un porcentaje máximo de impropios permitido en cada fracción para ser considerada aún como recogida separada. Si se supera el porcentaje establecido o no se cumple la obligación de implementar recogida separada, se considerará fracción administrativa, sancionable por las comunidades autónomas[20].

Respecto a la modalidad para realizar la recogida selectiva, el fundamento IV de la Exposición de Motivos de la Ley regula lo siguiente: "la ley no determina una única modalidad para llevar a cabo las mencionadas recogidas separadas de las distintas fracciones de los residuos de competencia local, debiendo éstas adaptarse a las circunstancias de cada entidad local, teniendo en cuenta los modelos de éxito comprobado, como son los de recogida puerta a puerta, o con contenedores cerrados". Asimismo, el art. 25 de la Ley dispone que entre los modelos de recogida de las fracciones que establezcan las entidades locales se deberán priorizar los modelos de recogida más eficientes, como el de puerta a puerta y el uso de contenedores cerrados o inteligentes.

En este sentido, la inteligencia artificial (IA)[21] y demás innovaciones tecnológicas constituyen herramientas que optimizan la gestión de los residuos[22]. Particularmente, aplicadas a los modelos de recogida diferenciada de residuos permiten realizar un control y seguimiento de éstos. Además, facilitan la aplicación de los sistemas de pago por generación ya que posibilitan identificar al usuario y medir la cantidad de residuos generados, al igual que como se realiza con el consumo de agua, luz o gas, situación impensada años atrás.

---

20 Artículos 25.4, 108. 3. w) y 109 Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

21 "El término «inteligencia artificial» (IA) se aplica a los sistemas que manifiestan un comportamiento inteligente –con cierto grado de autonomía– con el fin de alcanzar objetivos específicos. Los sistemas basados en la IA pueden consistir en un programa informático, también puede estar incorporada en dispositivos de hardware (p. ej. robots avanzados, automóviles autónomos, drones o aplicaciones del internet de las cosas). Véase Comisión Europea (2018).

22 La IA se puede aplicar tanto en la recolección, traslado y tratamiento de residuos. Véase CORDIS (2020) y para profundizar la regulación en China véase URQUIZU CAVALLÉ (2021).

3.2.1.1. Modelos de recogida separada de residuos

Para aplicar el sistema de pago por generación es necesario determinar la identificación del generador de residuos, la medida de la cantidad de residuos generada y la tasación individual[23].

1) Modelos de recogida de residuos que permiten identificar al generador de residuos[24]:

a. Recogida puerta a puerta: aplicable en entornos urbanos de baja densidad de población. Dentro de este sistema el pago por generación se puede implementar a través de diversas formas:

a.1. *bolsas estandarizadas:* éstas pueden ser transparentes o de diversos colores de acuerdo con la fracción de residuos y también pueden ser identificadas con códigos QR, alfanuméricos o con códigos de barras.

En estos modelos el usuario del servicio paga la parte variable de la tasa por adelantado mediante la compra de las bolsas estandarizadas. La distribución de las bolsas se realiza por el propio Ayuntamiento o a través de intermediarios (comercios colaboradores).

a.2. *Identificación del cubo o contenedor a través del cual el usuario entrega los residuos al servicio de recogida puerta a puerta:*

a.2.1. pago por cubo con conteo individual: se asigna a cada usuario un cubo identificable a través de un chip o un tag (etiqueta metálica con código de barras) pegado al cubo que el servicio de recogida podrá leer mediante un equipo lector instalado en el camión o un lector de mano que lleve el operario. Estos chips o tags también contienen información del usuario.

a.2.2. pago por cubo con frecuencia predeterminada: el cubo asignado se recoge siguiendo un calendario prefijado. Los usuarios pueden elegir el volumen del cubo y la periodicidad de recogida entre las diferentes opciones que ofrece el Ayuntamiento.

En ambos supuestos la tasa se puede calcular sobre el peso de los residuos o el volumen del cubo entregado, debido a que dispone de chip o tag detectado por el camión. También se puede calcular en base a la periodicidad de su recogida.

b. Recogida en contenedores de uso colectivo cerrados y de acceso controlado: aplicable en entornos urbanos de alta densidad poblacional.

Se trata de contenedores equipados con tecnologías que se utilizan para controlar su apertura. Los contenedores se encuentran cerrados y al momento de abrirlos estas tecnologías permiten identificar al usuario del servicio y registrar sus residuos.

Para aplicar el pago por generación, la identificación del generador de residuos se realiza al momento en que el usuario arroja los residuos al contenedor. La cantidad generada de residuos se mide en base a su volumen o el peso, a través de sensores o cámaras incorporadas en los

23 PUIG VENTOSA; CALAF FORN y MESTRE MONTSERRAT, ob., cit., p. 12.

24 CALAF FORN; LLABRÉS PAYERAS y PUIG VENTOSA (2019), p. 6-14.

contenedores. Una vez identificado al generador de residuos y la medida de la cantidad generada, se puede efectuar una tasación individual.

b.1. radio frecuencia (*Radio-Frequen- cy-Identification* - RFID): los usuarios disponen de tarjetas RFID *(smart cards*) que cuando la acercan al panel RFID colocado en el contendor, se comprueba su identificación, y si es aceptada, se procede a la apertura del contenedor para poder depositar los residuos. Cada uso de la tarjeta queda registrado[25].

b.2. comunicación de campo cercano (*Near-Field-Communication* - NFC): esta tecnología permite la comunicación entre dos dispositivos electrónicos, uno se encuentra en el contenedor y el otro es un dispositivo portátil, por ejemplo, un smartphone.

Estos contenedores poseen sistemas de cierre con tecnología NFC y requieren de la utilización de un dispositivo móvil que esté equipado con esta tecnología para ser abiertos (smartphone con lectura NFC). Por tanto, cuando un dispositivo NFC aprobado (smartphone del usuario del servicio) se acerca al sistema de cierre el contenedor se abre y permite la disposición de los residuos, quedando registrado cada uso.

b.3. código QR: en los contenedores se puede incorporar un escáner QR y también se pueden incorporar a bolsas. Los usuarios pueden escanear con su teléfono el código QR de las bolsas o contenedores y en caso de lectura satisfactoria se abrirá el contenedor adecuado.

b.4. sistema combinado: es posible combinar tecnologías, por ejemplo, un mismo adhesivo colocado en un contenedor puede incluir tecnología NFC y códigos QR. Los usuarios, al hacer entrega de los residuos, se identifican escaneando con su teléfono móvil el chip NFC, o el adhesivo QR (si no disponen de un smartphone con lectura NFC)[26].

3.2.1.2. Fracciones de residuos a gravar

La fracción de residuos a gravar dependerá de los objetivos que se pretenden obtener. Generalmente la cuota variable en estas tasas recae sobre la fracción resto[27], ya que se busca reducir su generación, incentivando de este modo el reciclaje de las otras fracciones (papel, cartón, vidrio, metal, orgánica). Asimismo, se aconseja gravar la fracción envases al tener potencial alto de reducción si cambian los hábitos de los usuarios del servicio de recogida[28].

Si la recogida es por medio de contenedores, los de la fracción resto y envases deberían estar cerrados para identificar al usuario y medir la cantidad de residuos generada al momento de su apertura, mediante las tecnologías descritas anteriormente. Si la recogida es con bolsas, se recomienda que las que corresponden a la fracción a gravar sean transparentes para minimizar fraude arrojando impropios.

---

25 CALAF FORN; LLABRÉS PAYERAS y PUIG VENTOSA, ob. cit., p. 8.

26 PUIG VENTOSA; CALAF FORN y MESTRE MONTSERRAT, ob., cit., p. 19.

27 La fracción resto se refiere al material que queda después de la separación de los reciclables.

28 PUIG VENTOSA; CALAF FORN y MESTRE MONTSERRAT, ob., cit., p. 12.

Asimismo, es necesario que en los municipios vecinos haya una armonización en las tasas de residuos que incorporan el pago por generación, principalmente en la fracción de residuos a gravar y en su cuantificación, ello a los fines de reducir y/o evitar el "turismo de residuos"[29].

4. CONCLUSIONES

La Ley ha entrado en vigor el 10/04/2022 y, por tanto, los entes locales tendrán un plazo de tres años, a contar desde esa fecha, para incorporar el sistema de pago por generación en las tasas de residuos.

Para introducir este sistema será necesario realizar modificaciones en las Ordenanzas Fiscales, detallando si la tasa estará compuesta por una parte fija y otra variable o únicamente variable y qué fracción de residuos será la gravada. Asimismo, se requerirán acciones coordinadas por parte de los municipios vecinos para lograr una armonización en ellas, específicamente en lo que respecta a la fracción de residuos a gravar y a su cuantificación, ello para evitar el turismo de residuos o existencia de basura dispersa (*littering*).

Por otro lado, previamente a regular los sistemas de pago por generación en las tasas, será imprescindible implementar un sistema de recogida selectiva de residuos, dotado de infraestructura y tecnología necesaria para identificar al usuario del servicio y medir la cantidad de residuos generada. Para ello, los entes locales deberán realizar inversiones en IA y demás tecnologías.

Por último, a la par de las modificaciones en las Ordenanzas Fiscales, será importante comunicar, informar y sensibilizar a la población para generar progresivamente cambios de hábitos y también elaborar o modificar las ordenanzas municipales de residuos, detallando las características del sistema de recolección separada de residuos elegido, el rol, los derechos y deberes de los usuarios y en su caso, las sanciones a aplicar ante incumplimientos.

Bibliografía

ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2009): "Ordenanzas reguladoras de los tributos locales (tasas, contribuciones especiales e impuestos", *Revista Fundación Democracia y Gobierno Local*, QDL 20 de junio de 2009.

CALAF FORN, M.; LLABRÉS PAYERAS, A., y PUIG VENTOSA, I. (2019): "Identificación de los usuarios en la recogida de residuos municipales en contextos de alta densidad", *Equipamientos y servicios municipales*, nº 188.

COMISIÓN EUROPEA (2015): Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular, COM (2015) 614 final.

[29] El turismo de residuos consiste en depositar los residuos en un municipio cercano o depositar residuos en los contenedores de otras fracciones (incrementando los impropios) a los fines de evitar o reducir la cantidad a pagar en localidades con sistemas de pago por generación. AGENCIA DE RESIDUOS DE CATALUÑA, ob., cit., p. 26.

COMISIÓN EUROPEA (2018): Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de las regiones, Inteligencia artificial para Europa, SWD (2018) 137 final.

COMISIÓN EUROPEA (2020): Liderar el camino hacia una economía circular mundial: situación actual y perspectivas, SWD (2020) 100.

CORDIS (2020): resultados de investigaciones de la UE. Disponible en: https://cordis.europa.eu/article/id/415779-ai-technology-optimises-waste-detection-in-treatment-plants/es

EUROSTAT (2021): *Half a tonne of municipal waste generated per person in the EU*.

HERRERA MOLINA, P. (2021): "Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales", *Tributos Locales*, nº 152.

PAGÈS I GALTÉS, J. (2015): *Manual de tasas y precios por servicios municipales*, El consultor de los ayuntamientos, Madrid.

PUIG VENTOSA, I. (2008): "Fiscalidad ambiental y gestión de residuos", *Tratado de Tributación Medioambiental, Monografías de Aranzadi*, vol. II, nº 508.

PUIG VENTOSA, I., CALAF FORN, M., y MESTRE MONTSERRAT, M. (2010), Guía para la implementación de sistemas de pago por generación de residuos, Agència de Residus de Catalunya.

SALASSA BOIX, R. (2021): "Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular" en R. R. Salassa Boix (coord.) y G. Patón García (dir.): Tendencias actuales en economía circular; instrumentos fi*nancieros y tributarios*, Aranzadi, Pamplona.

URQUIZU CAVALLÈ, Á. (2021): A*spectos tributarios de las relaciones comerciales entre China y España,* Aranzadi, Pamplona.

CAPÍTULO 5

LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO DE LA ECONOMÍA CIRCULAR

JORGE JUAN MILLA IBÁÑEZ
Universitat de València

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. INTRODUCCIÓN

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

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

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

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

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

Sin duda, tanto la convicción[1], como la presión (desde un punto de vista normativo comunitario[2] y social), propició la iniciativa normativa en esta materia en el primer semestre de 2020.

2. NUEVA NORMATIVA

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

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

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

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

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

---

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

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

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

3. LAS NUEVAS FIGURAS IMPOSITIVAS

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

En el título VII se regulan las medidas fiscales para incentivar la economía circular[4]. En concreto, en su capítulo I regula el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y en el capítulo II se regula el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Ambos impuestos entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.

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

3.1. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Se trata de un impuesto indirecto (artículo 67) que recae sobre *la utilización de los envases* ***no reutilizables*** *que contengan plástico* y el resto de los productos enumerados en el artículo 68. Se aplicará a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales (artículo 69) y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales (artículo 70). El artículo 71 contiene diversas definiciones a efectos del impuesto. El hecho imponible es la fabricación, importación o adquisición intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo, en los términos previstos en el artículo 72[5]. El artículo 73 regula los supuestos de no sujeción, sobresaliendo el relativo a los envases que vaya a ser enviados a un territorio distinto al de aplicación del impuesto, el artículo 74 el momento del devengo y el artículo 75 las exenciones, entre las que destacan las de los envases destinados a usos sanitarios, médicos u hospitalarios. Los contribuyentes del impuesto son las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto (artículo 76). La base imponible del impuesto está constituida por la *cantidad de plástico* ***no reciclado*** *contenida en los productos* (artículo 77); a dicha base se le aplica un tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo (artículo 78), determinándose en consecuencia la cuota

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

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

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

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

Este impuesto se constituye como tributo de carácter indirecto (artículo 84), y se aplicará a todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales (artículo 85) y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales (artículo 86). El artículo 87 define distintos términos a efectos del impuesto[6]. El hecho imponible es la entrega de residuos para su eliminación en vertederos, para su eliminación o valorización en instalaciones de incineración o instalaciones de coincineración (artículo 88). Los artículos 89 y 90 regulan las exenciones y el momento de devengo, respectivamente. El artículo 91 se refiere a los sujetos pasivos. La base imponible del impuesto estará constituida por el peso en toneladas métricas de los residuos depositados (artículo 92). En el artículo 93 se fija la cuota íntegra para los distintos supuestos. Los sustitutos del contribuyente deben repercutir el importe de las cuotas a los contribuyentes, que están obligados a soportarlas (artículo 94). El artículo 95 contiene algunas normas sobre la aplicación del impuesto y el artículo 96 sobre el régimen sancionador. Destacamos que el artículo 97 establece que *la recaudación del impuesto se asignará a las comunidades autónomas* en función del lugar donde se realicen los hechos imponibles.

4. CONSIDERACIONES FINALES

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

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

---

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

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

verde por cada kilogramo fabricado de envases plásticos de un solo uso *con el objetivo de la prevención y fomento del reciclaje* (no se gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto[8]) y extiende otro, ya existente en algunas comunidades autónomas[9], *con el fin de avanzar en economía circular e incentivar cambios de comportamiento* que se consideran positivos desde el punto de vista ambiental" y "… resulta imprescindible que la *recaudación obtenida* de esta política fiscal *se destine íntegramente a facilitar la transición ecológica y alcanzar un modelo socioeconómico acorde a los límites del planeta*."

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

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

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

---

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

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

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

Bibliografía

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE (21-7-1999): *El Tributo Ambiental: Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente.* https://www.eea.europa.eu/es/publications/92-9167-000-6-sum

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE (2019a): *Sustainability transitions: policy and practice EEA Report No 09/2019.* https://www.eea.europa.eu/publications/sustainability-transitions-policy-and-practice

AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE (2019b): *The European environment —state and outlook 2020. Knowledge for transition to a sustainable Europe.* https://www.eea.europa.eu/soer/publications/soer-2020

AMIGOS DE LA TIERRA, ECOLOGISTAS EN ACCIÓN, GREENPEACE, SEO/BIRDLIFE y WWF (29-1-2019): Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible. Resumen ejecutivo. https://www.ecologistasenaccion.org/wp-content/uploads/2019/01/propuestas-fiscalidad-ambiental-resumen.pdf

COBOS GÓMEZ, J. M. (2021): "El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos", *Crónica Tributaria*, núm. 178/2021; pp .11-60.

COMISIÓN EUROPEA (2018): *Informe sobre España 2018, con un examen exhaustivo en lo que respecta a la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos que acompaña al documento Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo.*

FISCHER-KOWALSKI, M. (2011): *Decoupling Natural Resource Use and Environmental Impacts from Economic Growth. A Report of the Working Group on Decoupling to the International Resource Panel*. United Nations Environment Programme.

LABANDEIRA, X. (2010): "El futuro de la imposición ambiental", *Papeles de Economía Española*, nº 125/126: 308-311

MARTÍNEZ FRANCISCO, A. (2015): *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. Thomson Reuters Aranzadi.

PARLAMENTO EUROPEO (2019): *Closing the loop. New circular economy package.*

SASTRE SANZ, S. (2019): Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España. *Documentos de Trabajo, nº 10, Instituto de Estudios Fiscales*.

SERVICIO DE ESTUDIOS DEL REGISTRO DE ECONOMISTAS ASESORES FISCALES (10-2019): *La fiscalidad ambiental en España. Situación actual y tendencias*. https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Informe%20LA%20FISCALIDAD%20AMBIENTAL%20EN%20ESPA%C3%91A.pdf

CAPÍTULO 6

LOS IMPUESTOS RELACIONADOS CON LA ELECTRICIDAD COMO MECANISMO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

MARÍA BERTRÁN GIRÓN*
Universidad Loyola Andalucía

1. Presentación. 2. El impuesto sobre la Electricidad. 3. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). 4. Otras medidas relacionadas con la generación, producción y consumo de la electricidad. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La electricidad es una fuente energía necesaria e imprescindible en nuestra vida diaria como en la consecución de objetivos más respetuosos con la protección del medio ambiente. En este estudio se plantea su fiscalidad y la adecuación de la misma a unos objetivos que vayan más allá de la mera recaudación y busquen una finalidad medioambiental. Para ello se realiza un estudio de las principales figuras tributarias que gravan la electricidad, se analizan sus posibles ineficiencias y se realizan propuestas de reforma que busquen alinearse con una mayor protección medioambiental.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad de la energía, electricidad, protección del medio ambiente.

ABSTRACT: Electricity is a necessary and essential energy source in everyday life and in the pursuit of more environmentally-friendly objectives. This paper covers electricity taxation and its adaptation to objectives that go well beyond mere tax collection and pursue an environmental target. To this end, a study is made of the main taxes levied on electricity and their possible inefficiencies. Finally, some reform proposals are suggested with the aim of achieving greater environmental protection.

KEY WORDS: Energy taxation, electricity, environmental tax protection.

1. PRESENTACIÓN

En los últimos meses nos hemos acostumbrado a ver y escuchar diariamente en los medios de comunicación el precio de la electricidad como noticia de cabecera, y con razón. Su continúa subida, unida a la entrada en vigor de un nuevo sistema tarifario en junio del 2021 (Circular 3/2020 de la CNMC) han puesto el foco de atención mediática y social de la factura eléctrica.

Ya en septiembre de 2021 la subida de precios provocó una regulación específica de urgencia a través del Real Decreto Ley 17/2021 de medidas urgentes para mitigar su impacto, prorrogada hasta en tres ocasiones (Real Decreto-ley 29/2021, Real Decreto-ley 6/2022, Real Decreto-ley 11/2022). En la propia Exposición de Motivos, del primero de ellos, se reflexiona acerca de la necesidad de una intervención sobre la materia en la medida en que la situación "amenaza

* ORCID: 0000-0002-8808-950X

también la consecución de los objetivos de descarbonización de la economía, a los que el Reino de España se ha comprometido en el contexto de la Unión Europea, y que se han visto plasmados en el «Plan Nacional Integrado de Energía y Clima 2021-2030» y en la «Estrategia a Largo Plazo para una Economía Española Moderna, Competitiva y Climáticamente Neutra en 2050». Y esto es así puesto que los objetivos de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero solo podrán alcanzarse por medio del incremento del grado de electrificación de los usos finales de la energía, lo que sumado a la creciente integración de renovables en el mix eléctrico, permitirán alcanzar la meta de la neutralidad climática en 2050. Por todo ello, una señal de precio asequible y razonable de la electricidad resulta crucial para que dicho proceso de electrificación se acelere, (...) además de que se hace necesaria la intervención para proteger a los consumidores más vulnerables".

Esta postura se mantiene en la actualidad, como muestra la reciente aprobación, a cierre de esta publicación, del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan las medidas iniciadas en septiembre. Esta normativa busca respuestas inmediatas, en nuestra opinión, parcheadas, para problemas que necesitan soluciones pausadas y de medio-largo plazo como intentaremos poner de manifiesto en nuestro trabajo.

Dentro de ese catálogo de medidas aparece la reducción de la carga tributaria que recae sobre el suministro de la electricidad, pero ¿de qué manera? Para poder entender el proceso, en primer lugar, debemos precisar cuáles son los conceptos que incluye la factura eléctrica.

Existe un término fijo, por potencia contratada, cuyo precio viene fijado por los comúnmente llamados peajes, que son la suma de los peajes de transporte y distribución, competencia reciente de la CNMC, y de los cargos eléctricos del sistema, que competen al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (MITECO). En ambos casos sus precios son fijados anualmente a través del BOE (Resolución de 16 de diciembre de 2021 de la CNMC, y Orden TED 1484/2021)..

Unido a ello está el término variable, por consumo de energía, que es la parte principal de la factura y cuyo precio final es la suma muchos conceptos: unos libres (el precio de la electricidad en el mercado mayorista, el pago a la comercializadora, los sistemas de ajuste y pérdidas que se producen en la red) y otros regulados (los peajes de energía, regulados de la misma forma que los de potencia, y otras variables menos conocidas: pagos por capacidad, tasas del operador de mercado y de sistema, y tasa municipal que se cobra por el uso del subsuelo). Y, finalmente, sobre ambos términos se calculan los impuestos: el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Junto a ello existe otras figuras tributaria que recaen de forma indirecta sobre la electricidad y que no aparecen reflejadas en la factura, como son el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas o determinados impuesto propios de las Comunidades Autónomas que acaban gravando igualmente la electricidad, como puede ser, por citar un ejemplo el canon eólico.

Dada "la extraordinaria y urgente necesidad" del contexto, la norma anteriormente citada, y las siguientes que la han ido prorrogando, plantea, en cuanto materia impositiva se refiere, una rebaja fiscal por la que, por un lado, se baja el Impuesto Especial sobre la Electricidad del 5,1127 % al 0,5 % y se aprueba las sucesivas prórrogas de la aplicación del IVA reducido del 10 % para consumos domésticos (suministros con potencia inferior a 10Kw). En la misma línea, se prorroga la suspensión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), del 7 % en los mismos términos.

Ciertamente, se utilizan medidas de efecto inmediato que buscan una bajada del precio de la factura pero que, probablemente, no solucionen el problema a medio y largo plazo que no es una cuestión tributaria sino más bien de una revisión profunda del propio sistema español de generación de energía, condicionado, indudablemente, por la alta dependencia de nuestro país a energías como el gas, en una situación geopolítica poco favorable.

Junto con lo anterior, hemos de tener en cuenta que la electricidad es, sin duda, una forma de energía crucial en la protección del medio ambiente. Dicha protección está entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible incluidos por la ONU en su Agenda 2030. Por su parte, la Unión Europea presentó Pacto Verde Europeo- European Green Deal- como hoja de ruta para dotar a la UE de una economía sostenible. Además, la Comisión Europea presentó el paquete normativo conocido como «Fit for 55», por su finalidad de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero en al menos un 55% antes de 2030, en la que se plantea la revisión de la actual Directiva de Fiscalidad de la Energía y el establecimiento de un nuevo arancel climático -conocido por su acrónimo CBAM- que pondrá precio al carbono, a las importaciones de hierro y acero, cemento, fertilizantes, aluminio o electricidad, de forma gradual. Justo un día antes del cierre de este trabajo, el 27 de junio, el Consejo ha adoptado sus posiciones de negociación (orientaciones generales) sobre dos propuestas que abordan los aspectos energéticos de la transición climática de la UE en este marco: la Directiva sobre energías renovables y la Directiva sobre eficiencia energética. Unido a ello, la Comisión Europea presentó, en respuesta a las dificultades y a las perturbaciones del mercado mundial de la energía causadas por la invasión rusa de Ucrania, el Plan «REPowerEU»[1] en el que se contemplan medidas financieras y legales para construir la nueva infraestructura energética y el nuevo sistema energético. Por su parte, en desarrollo de los compromisos adquiridos con la UE, España ha elaborado el Plan Nacional Integrado de Energía y Clima (PNIEC) para el periodo 2021-2030.

En este contexto y teniendo en cuenta la propia Exposición de Motivos de las recientes normas ya citadas, nos hemos querido plantear la verdadera capacidad que pueden tener los tributos sobre la electricidad de modular los comportamientos relacionados no sólo con el consumo, sino como instrumentos que incentiven la sostenibilidad y el respeto al Medio. La protección del medio ambiente es sin duda uno de los grandes retos del Derecho en nuestros tiempos, tanto a nivel internacional como nacional. La fiscalidad, bajo el principio de "quien contamina paga", es una

[1] https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal/repowereu-affordable-secure-and-sustainable-energy-europe_es

herramienta que puede servir para ese cuidado que se nos reclama. Y dentro de la misma, la de la energía y en concreto, sobre la electricidad, juega un papel muy importante en dicha protección. Sin embargo, parece primar el afán recaudatorio sobre esa finalidad extrafiscal que debiera ser la guía en su configuración y además el sistema adolece de un tratamiento jurídico adecuado para su protección. En esta línea, en marzo de este año se ha presentado el libro blanco sobre la reforma tributaria elaborado por el comité de personas expertas en el que se pone de manifiesto la necesidad de una nueva regulación en materia energética[2] área que se considera prioritaria en la fiscalidad medioambiental.

Para ello, abordamos un estudio de cada una de las figuras mencionadas analizando su finalidad y objeto y proponiendo posibles reformas o medidas que desde la imposición sobre la electricidad logren una mayor adecuación a la protección del medio ambiente.

2. EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD

El impuesto sobre la electricidad es una figura tributaria que grava el suministro de energía eléctrica para consumo en general o su consumo por los productores de la electricidad generada por ellos mismos, debiendo entender por suministro de energía tanto a la prestación del servicio de peajes de acceso a la electricidad, como a la entrega de la misma.

La regulación marco del citado impuesto se articula en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen de la UE de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. En ella se configura al Impuesto Especial sobre la Electricidad como un gravamen específico con unos niveles mínimos de imposición fijados en euros por kilovatio-hora (kWh).

La transposición inicial de la misma en nuestro ordenamiento se hizo a través de la ley 22/2005, de 18 de noviembre, que optó por mantener la configuración del gravamen como un impuesto *ad valorem* siempre que se respetasen los niveles mínimos comunitarios expresados en euros por kWh, disponiéndose a tal efecto la aplicación de un tipo mixto, pero con un importe mínimo de percepción fijado en euros por kWh. Sin embargo, posteriormente la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, configuró el actual Impuesto Especial sobre la Electricidad , regulado en los arts. 89 a 104 de la Ley 38/1992 (dentro del Capítulo II del Título III), cambiando su estructura de un impuesto sobre la fabricación para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo. Esta nueva reformulación del impuesto se consideró acertada en su momento, tanto por la exclusión del

[2] https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

Impuesto sobre la Electricidad del régimen común de los IIIEE de fabricación, como por la simplificación que trajo la nueva regulación tanto en su propio cálculo como en su gestión[3].

En la actualidad, esta Directiva marco está en un proceso de revisión pues se considera que se ha quedado obsoleta, si se tienen en cuenta los parámetros de la política actual de la UE en materia de clima y energía (reducción de al menos un 55 % de las emisiones de gases de efecto invernadero de aquí a 2030 y un continente climáticamente neutro de aquí a 2050). Y ello porque la regulación, como demostraremos a continuación, no tiene ninguna vinculación con una protección medioambiental operada, por ejemplo, en su generación o incluso en su uso. Por ello, el Consejo ha propuesto una revisión y nueva redacción de la Directiva sobre la Fiscalidad de la energía (DFE), presentada el 14 de julio del 2021, que está a la espera de su aprobación, lo cual, no se plantea fácil por el proceso necesario para ello.

Siendo conscientes de esta perspectiva de nueva regulación y su dificultad de aprobación, planteamos un estudio del Impuesto sobre la Electricidad de la regulación actual, pero sin perder de vista las propuestas de reforma que realiza la propia Directiva y analizando hasta qué punto nuestra normativa podía adaptarse a una mejor protección del medio ambiente, de la que adolece el impuesto a día de hoy, sin necesidad de la llegada de esa nueva redacción, dentro de los márgenes establecido en la propia Directiva vigente en la actualidad, que dicho sea, deja bastante amplitud de competencias de regulación a los Estados.

Teniendo en cuenta que el hecho imponible es el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad, incluidos también el que genera para sí mismo, debemos centrarnos en el estudio de mecanismos de exoneración del tributo, parciales o totales, como son las exenciones y en el cálculo de la base, en ocasiones muy minorado por el catálogo amplio de reducciones que regula que es donde realmente consideramos que se producen determinadas distorsiones.

En primer lugar, debemos atender a la regulación de las exenciones por el art. 94 que podríamos clasificarlas en dos grupos. Uno en razón a los destinatarios que la consumen, como es la energía eléctrica suministrada en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, a organizaciones internacionales, y a las fuerzas armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte o que hayan suscrito un acuerdo internacional sobre el particular. Por otro lado, estarían las relacionados con la generación de la propia energía, como sería el caso de la energía eléctrica consumida por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios; la generada por pilas de combustibles; la consumida en las instalaciones de producción de electricidad para la realización de dicha actividad, así como la energía eléctrica

[3] FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., y COBOS GÓMEZ, J. M.ª (2016) entienden; "A nuestro juicio, es positiva la exclusión del Impuesto sobre la Electricidad del régimen común de los IIIEE de fabricación, y su regulación singularizada en el marco de los IIEE porque se simplifica, dado que el régimen suspensivo en la electricidad no está armonizado y la electricidad no circula en camiones y barcos, sino por cables, lo que introducía algunas disfunciones en el mencionado régimen suspensivo de la electricidad que con la nueva regulación desaparecen".

suministrada a las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización en las mismas de estas actividades; la consumida en las embarcaciones por haber sido generada a bordo de las mismas o la que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria, en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación. Por tanto, como puede comprobarse la mayoría de las exoneraciones no se están estableciendo sobre consumos de energía generada de una manera medioambientalmente responsable. Posibilidad que permitía la propia normativa europea y por la que no optó el legislador español.

En relación con el cálculo de la base imponible, ha de tenerse en cuenta que se referencia con el Impuestos sobre el Valor Añadido. La base se calcula sobre dos conceptos: la potencia contratada y la energía consumida. De hecho, puede decirse que, a pesar de su denominación, se calcula en función del importe total de la contraprestación, y no sobre el consumo real de energía. Ahora bien, si es necesario precisar que en los casos de que no exista consumo, nos encontramos ante supuestos de no sujeción que no tributan, a pesar de que si se pague por la potencia contratada. En la medida en que no se ha consumido energía eléctrica, se entiende que no resulta exigible el impuesto al no realizarse el hecho imponible. Ello ha provocado que doctrina como la que ha elaborado el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (2022) aconseje "la necesidad de modificar la base imponible de este tributo para que el gravamen se proyecte sobre la cantidad física consumida, no la base aplicable para el IVA como en la actualidad, e incentive así de forma más directa el ahorro y la eficiencia energética".

La norma, además, regula un amplio elenco de reducciones que minoran la base imponible obteniendo la base liquidable a la que aplicaremos el tipo impositivo. El artículo 98 establece una reducción del 85 por ciento sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a alguno de los siguientes usos: reducción química y procesos electrolíticos; procesos mineralógicos; procesos metalúrgicos; actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto; riegos agrícolas; y, actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción. Además, se establece una reducción del 100 por ciento para la energía consumida tanto por embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo, como en el transporte por ferrocarril.

Como puede observarse, en aras de fomentar la competitividad y la economía se establece un amplio catálogo en favor de los grandes consumidores industriales sin atender a ningún requisito medioambiental. Unido a ello, la calificación de "actividad industrial" ha sido interpretado de forma muy restrictiva[4], se atiende a las tarifas del IAE incluidas en las divisiones 1 a 4 de la Sección Primera, generando no pocas controversias. Como se ha afirmado, "desde el punto de vista de política fiscal, puesto que, si el objetivo es evitar imponer una excesiva carga fiscal sobre sectores sensibles al precio de la electricidad, podría tener sentido generalizar la exención para cualquier tipo de actividad que se encuentre en esta situación de sensibilidad al precio. Al margen de esto, siendo los impuestos especiales un ámbito ampliamente armonizado a nivel de la Unión Europea,

4 Consulta Vinculante V1656-15, de 27 de mayo. Criterio confirmado, entre otras en la resolución del TEAC de 26 de febrero 2020 (R.G 4009/2017).

consideramos que hubiera resultado más correcto emplear una delimitación basada en el CNAE, que responde a criterios precisamente europeos, en lugar de una clasificación establecida a efectos de tributación local"[5] .

Creemos que el legislador debiera haber tenido en cuenta estas apreciaciones e incluso considerar el "desempeño ambiental"[6] como elemento definitorio en las citadas reducciones. Por ejemplo, carece de sentido que, en el caso del consumo de electricidad para la gestión del agua, el tratamiento y distribución de aguas potables en núcleos urbanos se considere incluida la actividad y por tanto se le aplique la reducción del 85% y, sin embargo, está excluida la actividad de depuración y saneamiento de aguas residuales, siendo esta última una actividad necesaria para la adecuada preservación del medio ambiente.

De la misma forma, para la aplicación de las mencionadas reducciones tampoco se tiene en cuenta, por ejemplo, el origen, de la energía que contrata la citada industria que bien podía modularse e incentivarse para el caso de que se adquiera electricidad con Garantías de origen renovable (GdO[7]), que se adquiera para la generación de energía limpia (como sería el hidrógeno verde). En este ámbito consideramos que existe un amplio margen de mejora en la línea de lo que la propuesta de reforma de Directiva recoge. El propio *Libro blanco sobre la Reforma Tributaria* (2022) entiende que "la tributación medioambiental debe favorecer este proceso mediante la adecuada y proporcionada diferenciación de fuentes energéticas según su perfil medioambiental, promoviendo el desarrollo tecnológico y las inversiones que hagan posible dicha electrificación generalizada".

---

5 DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (coord.), ERNST & YOUNG (coord.). (2018).

6 Terminología utilizada por el Consejo en la propuesta de reforma DFE para adecuar la tributación a los objetivos de la UE.

7 "Las garantías de origen renovable" son un instrumento que certifica que se ha producido una determinada cantidad de electricidad mediante energías renovables o de cogeneración. Su objetivo es proporcionar información detallada al consumidor sobre el origen de la energía que recibe y el impacto medioambiental que ha tenido su producción, de modo que pueda tomar sus decisiones de compra de electricidad con criterio y de manera responsable.

Aquellos productores de energías renovables que lo soliciten recibirán una certificación por parte de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) de los kWh que se generan con renovables. Estos certificados pueden ser transferidos a las comercializadoras para que puedan justificar el carácter "verde" de la electricidad que suministran a sus clientes.

En la actualidad, en España se producen alrededor de 72.575 GWh con garantías de origen renovable, de los cuales 40.000 GWh proceden de energía eólica y 20.000 GWh de energía hidráulica. De toda esta energía, el 90% termina en las comercializadoras, siendo Iberdrola la que posee más GWh con garantía de origen renovable. Seguida de Axpo, Acciona, Energy VM, Holaluz, GNera, Som Energia y otras pyme, entre las que se encuentra Atlas Energia.

La cuestión es que, físicamente, resulta imposible separar una de otra, por lo que no podemos decir que el 100% de la energía que vende una compañía procede de fuentes de energía renovable, por lo que, aunque aparezca de esta manera en el certificado de garantías de origen, es casi imposible que sea así" (https://atlas-energia.com/blog/garantias-de-origen-renovable-gdo-que-son-y-para-que-sirven/). En cualquier caso, dicha certificación es un indicio de que dicha energía tiene un componente de respeto al medio ambiente que otras fuentes de generación, por lo que su incentivo no estaría de más.

En efecto, esta situación de regulación poco protectora del Medio, existe en diversos países de la UE, y por ello, la propuesta de revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de la energía (DFE) denuncia como la regulación tanto de exenciones como bonificaciones contribuyen a una mayor fragmentación del mercado interior. Por ello, la nueva propuesta de redacción anima a los Estados, de una manera explícita, el establecimiento de una serie de exenciones o reducciones en las que sí se tiene en cuenta tal finalidad. En concreto, en su art. 16, establece "podrán aplicar, bajo control fiscal, exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a la electricidad de origen solar o, eólico, undimotriz, mareomotriz o geotérmico; de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas; la generada a partir de biomasa sostenible o de productos elaborados a partir de biomasa sostenible; la generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas; y la generada por pilas de combustible. Igualmente los Estados también podrán devolver al productor, total o parcialmente, el impuesto pagado por el consumidor por la electricidad producida a partir determinados productos como son la electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad, los combustibles renovables de origen no biológico; los biocarburantes, los biolíquidos y el biogás sostenibles avanzados, y los productos sostenibles avanzados de los códigos NC 4401 y 4402 y los productos del código NC 2705 utilizados con fines de calefacción.

En cuanto a la regulación tipo impositivo del impuesto fue modificado, en septiembre del 2021, por el Real Decreto Ley 17/2021 de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados internacionales, y prorrogado por diversos real decretos-ley ya citados, del 5,11269632 por ciento al 0,5 por ciento[8]. Sea como fuere, creemos que esta modulación de tipos es necesaria pero que debiera hacerse, en consonancia con lo manifestado en líneas anteriores, en función de cómo se produzca esa electricidad, por tanto, qué tipo de electricidad se consuma y con que destino. No en vano, la propuesta de DFE recoge la posibilidad de establecer los tipos en función del "desempeño ambiental", para que pasemos de una imposición basada en el volumen a una basada en el contenido energético. Dicho desempeño se ha determinado teniendo en cuenta las políticas de la UE en el marco del Pacto Verde Europeo, y en particular el resto de las propuestas del paquete de medidas «Objetivo 55» para proponer la elevación o rebaja de los tipos impositivos que debieran aplicarse. De acuerdo con dicha clasificación, los combustibles fósiles convencionales, como el gasóleo y la gasolina, se gravarían con el tipo más elevado. La siguiente categoría de tipos impositivos corresponde a los combustibles

[8] La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, conforme a la cual los niveles mínimos de imposición no pueden ser inferiores a 0,5 euros por megavatio-hora si dicha electricidad se utiliza con fines profesionales, o a 1 euro por megavatio-hora en el resto de los casos. Por consiguiente, si, como resultado de aplicar el tipo impositivo del 0,5 por ciento sobre la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad, la tributación efectiva era inferior a 1 euro por megavatio-hora suministrado o consumido, el importe a satisfacer por dicho Impuesto no podrá ser inferior a esa cuantía.

En el supuesto de la electricidad suministrada o consumida en usos industriales, tienen dicha consideración los efectuados en alta tensión o en plantas e instalaciones industriales, así como los efectuados en baja tensión con destino a riegos agrícolas, o en el supuesto de la electricidad suministrada o consumida en embarcaciones atracadas en puerto que no tengan la condición de embarcaciones privadas de recreo o en el transporte por ferrocarril, el resultado de aplicar el tipo impositivo del 0,5 por ciento sobre la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad no podrá ser inferior a 0,5 euros por megavatio-hora suministrado o consumido.

que, a pesar de ser fósiles, son menos perjudiciales y encierran un cierto potencial para contribuir a la descarbonización a corto y medio plazo, y el tipo más bajo para la electricidad —con independencia del uso—, los biocarburantes avanzados, los biolíquidos, los biogases y el hidrógeno de origen renovable. El tipo aplicable a este grupo sería notablemente inferior al tipo de referencia, dado que la electricidad y los combustibles señalados pueden favorecer la transición de la UE hacia una energía limpia con miras a alcanzar los objetivos del Pacto Verde Europeo y, en última instancia, la neutralidad climática en 2050[9]. Además, el mismo vendrá referenciado en EUR/GJ, gigajulios, más acorde a su contenido energético neto y su rendimiento medioambiental. En esta línea el Libro Blanco sobre la reforma tributaria considera que debiera mantenerse la reducción del tipo impositivo, junto con la supresión, lo mencionaremos más adelante, del IVPEE, de tal forma que se abaratarse el precio de la electricidad y fomentase el consumo más eficiente, sin necesidad de utilizar medidas puntales como la bajada del IVA "además de ser incompatible con las recomendaciones de este Comité en dicho ámbito, podría derivar en excesivos costes recaudatorios y sobreconsumo eléctrico". El déficit de recaudación que conllevaría se compensaría con el establecimiento de mayores tributos a las energías fósiles.

En definitiva, el Impuesto sobre la Electricidad no aprovecha su estructura para introducir el argumento ecológico, por ejemplo, diferenciando como se produce la electricidad, el tipo de fuente que la genera y el correspondiente impacto ambiental. En la línea con lo mencionado anteriormente y dentro del marco de actuación regulado en la Directiva planteamos proponer posibles reformas que adecúen dicha figura tributaria a una finalidad medioambiental, principalmente vía reducciones o incluso, el establecimiento de alguna nueva exención en la línea de la propuesta de reforma de la Directiva, pero sin necesidad de esperar a su aprobación, a la cuál nos adecuaremos en el momento en que la misma tenga lugar.

3. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE)

El título I de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética crea "el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica" (IVPEE), como tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central. La propia Exposición de Motivos de la norma alude a unos "indudables efectos medioambientales" ya que las instalaciones de los productores de energía eléctrica originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, así como genera costes necesarios "muy relevantes" para el mantenimiento de la garantía de suministro.

El hecho imponible está constituido por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares. Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

[9] Tipo de 0,15 EUR/GJ, se aplicaría la electricidad, independientemente de su uso.

Tributaria, que realicen las actividades señaladas en el artículo 4, es decir, que produzcan e incorporen al sistema eléctrico energía eléctrica medida en barras de central. Por tanto, el impuesto se aplicará a la producción de todas las instalaciones de generación, teniendo una "declarada" naturaleza directa que somete a tributación a las empresas sin que, teóricamente, se repercuta el coste al consumidor final. Volveremos sobre estas afirmaciones más adelante.

El artículo 6 de la Ley define la base imponible de este impuesto como "el importe total que corresponde percibir al contribuyente por la incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica". El importe total significa las entradas brutas (excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que es objeto de repercusión), de ingresos surgidos en el curso de la actividad de producción e incorporación de la energía eléctrica al sistema eléctrico, recibidos o por recibir por el contribuyente. A dicha base se le aplica el tipo del 7 por ciento. Se liquida en noviembre de cada año respecto a la producción del año anterior, aunque tiene establecido una anticipación de ingresos a través del sistema de pagos a cuenta organizado en cuatro pagos; en mayo, septiembre, noviembre y enero respecto a los trimestres que hay en el año.

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, ha sido y es un impuesto discutido y polémico desde su aprobación, con altos índices de recaudación y numerosas empresas afectadas. No en vano, se ha cuestionado desde su propia naturaleza directa y relación de compatibilidad con el derecho de la Unión Europea, pasando por su posible doble imposición planteada ante el Tribunal Constitucional (por concurrencia en materia imponible con el IAE), sus suspensiones en determinados momentos de altos precios de la electricidad, hasta su configuración como un impuesto que en poco atiende a finalidades medioambientales a pesar de que podía hacerlo. En la actualidad muchas de estas cuestiones han quedado solucionadas, pero creemos que un breve repaso sobre ellas nos llevará a extraer conclusiones necesarias para proponer una posible adecuación del impuesto a la teórica, o al menos proclamada, finalidad de protección del medio ambiente.

El TJUE se ha pronunciado recientemente sobre la compatibilidad del mismo con el Derecho de la Unión Europea, en sentencia de fecha 3 de marzo de 2021 (Asunto C-229/19), afirmando su naturaleza directa ya que no existe un vínculo directo entre el Impuesto y la energía consumida, restándole valor a efectos del posible carácter indirecto, al hecho de que pueda trasladarse vía precio, modificando su propio criterio en sentencias anteriores[10]. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que finalmente fue el que formuló la correspondiente cuestión prejudicial[11], planteaba que pese a que la normativa reguladora del IVPEE lo calificaba como un impuesto directo, su naturaleza y elementos esenciales eran propios de un impuesto indirecto, que no tenía la pretendida finalidad medioambiental, sino puramente presupuestaria y que podía no respetar el principio de progresividad, al no gravar con un impuesto mayor al operador económico que más contaminase, sino con un mismo 7% a todos los sujetos pasivos, sin establecer en su

[10] Sentencia Fondazione Santa Lucía, STJUE 18 de enero 2017 (c-189/15).

[11] Afirmamos que "finalmente" ya que hubo diversos amagos de su presentación en la intervención por indicaciones del Tribunal Constitucional al Tribunal Supremo que quedaron en intentos hasta que fue el TSJV el que definitivamente la planteó. Para conocer todo el proceso Véase, entre otros, ALMUDÍ CID, J. M, y PALAO BASTARDÉS, B. (2021).

articulado ninguna bonificación o exención por el uso de fuentes renovables. Y ello, porque en el caso de haber admitido dicha finalidad, se planteaba la posible vulneración del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE que establece que "los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto". Por tanto, como puede observarse la naturaleza del impuesto no era una cuestión baladí ya que de haberle reconocido finalidad indirecta sería necesario analizar su más que dudoso carácter medioambiental como manifestaremos a continuación.

El TJUE considera que no se puede entender su naturaleza indirecta toda vez que los elementos que integran la base imponible del impuesto no dependen, en exclusiva, de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema. Considera que el IVPEE 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.

En relación con esta cuestión son muchas las voces que afirman que se trata de un impuesto de naturaleza indirecta ya que "el hecho de que la configuración del tributo que grava la producción eléctrica permita, en alguna medida, tomar en consideración determinadas circunstancias personales de los productores de energía, que tienen reflejo en la retribución que estos perciben por volcar energía a la red eléctrica y, por ende en la determinación de la base imponible, no debería haber conducido al TJUE a considerar que no hay una vinculación entre el IVPEE y el coste que acaba soportando el consumidor final"[12]. Igualmente, aunque no se produzca una repercusión establecida por la norma la traslación de la cuota es evidente que se realiza vía precio al consumidor final, muestra de ello ha sido precisamente las diversas suspensiones, que se han producido en momentos temporales distintos, presentadas como mediadas para paliar la alta subida del precio en la electricidad que están soportando los ciudadanos. La propia Exposición de Motivos del 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*, afirma que "al objeto de compensar los mayores costes que están soportando las empresas que determinan el precio de la electricidad en el mercado mayorista debido a la evolución del precio del gas natural y de los derechos de emisión del CO2, se considera oportuno reducir otro de los costes operativos como es el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica" ya que "de esta forma podrán volver a ofertar precios más competitivos que redunden favorablemente en los consumidores". Medida que se estableció para el tercer trimestre, que prorrogó para el cuarto el Real Decreto-ley 17/2021, y que recientemente, el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, ha extendido también al primer trimestre del 2022 al objeto de contribuir "a la reducción de los costes de la factura final eléctrica y de gas natural". Según la Exposición de Motivos de este último decreto ley y en la línea iniciada

[12] Véase ALMUDÍ CID, J. M., y PALAO BASTARDÉS, B. (2021).

en junio del pasado año, la suspensión del impuesto provocará que "los productores de electricidad, en tanto que sujetos obligados de dicho tributo, podrán volver a ofertar precios más competitivos que redunden favorablemente en los consumidores al verse reducido uno de sus costes operativos. Con el fin de garantizar el equilibrio del sistema, se compensará al sistema eléctrico por el importe equivalente a la reducción de recaudación consecuencia de esta medida". Como se ha afirmado la "suspensión operada a través del RDL 15/2018 *y la operada por el decreto ley 12/2021 y su prórroga por el 17/2021 (la cursiva es nuestra)* son una muestra muy relevante a los efectos de poner en duda el carácter directo que la Ley 15/2012 le atribuía al IVPEE. En este sentido, si la suspensión del impuesto buscaba proteger al consumidor, se estaría admitiendo que su carácter es, en realidad, indirecto. Como consecuencia, cabría observar que el IVPEE podría estar vulnerando la normativa europea, en tanto ésta exige que todo impuesto indirecto que grave un producto ya sujeto a impuestos especiales, debe presentar una finalidad extrafiscal"[13].

Otra de las cuestiones planteadas en relación con el IVPEE ha sido la posible inconstitucionalidad del Impuesto al entender que podría vulnerarse el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE al generarse una doble imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Estas dudas llevaron a plantear a nuestro Tribunal Supremo diversas cuestiones de inconstitucionalidad que fueron inadmitidas[14], inicialmente, por estar pendientes de la compatibilidad con el derecho de la UE y, en un momento posterior, entrado ya en la cuestión de fondo. Nuestro Tribunal Constitucional entendió que la regulación del IVPEE no contradice el principio de capacidad económica que proclama el art. 31.1 CE ya que la doble imposición existente no vulnera *per se* ningún precepto constitucional, no siendo necesario abordar en qué grado aquel presenta una finalidad extrafiscal y si esta predomina o no sobre su función recaudatoria, ya que considera admisible el solapamiento de ambos tributos, aunque tengan una finalidad principalmente fiscal. El grado de semejanza del hecho imponible del IVPEE con el del IAE no es motivo de inconstitucionalidad, pues el doble gravamen de la misma manifestación de capacidad económica no es contrario a la Constitución. Y, ello, porque la única prohibición que existe a este respecto es en cuanto a la limitación de poder tributario de la Comunidades Autónomas que, por aplicación del art. 6.2 de la LOFCA, no pueden establecer tributos ya gravados por el Estado. A pesar de que se ha seguido alegando esta posible inconstitucionalidad ante el Tribunal Superno buscando su nueva remisión al TC, éste recientemente, en STS de 8 de junio de 2021, recurso n.º 2554/2014 ha dejado clara su posición al firmar que la respuesta ofrecida por el Tribunal Constitucional agota la cuestión y despeja las dudas de constitucionalidad del impuesto examinado, sin que quepa encadenar sucesivas cuestiones interpretativas sobre temas ya zanjados.

Teniendo en cuenta que el TJUE ha manifestado la compatibilidad del IVPEE con el derecho de la UE, tanto por considerarlo un impuesto directo, de manera categórica, como por entender que no se ve afectada por la normativa de ayudas de Estado y que tampoco produce una discriminación incompatible al empresario que opera en nuestro territorio, y que el TC también ha reconocido su

13 Véase DE LEIVA LÓPEZ, A. (2020)

14 Autos del Tribunal Constitucional 202/2016, de 13 de diciembre; 204/2016, de 13 de diciembre; y 69/2018, de 20 de junio.

constitucionalidad, nuestro planteamiento, en este punto, se centra en una cuestión que queda clara en ambas sentencias, que no afecta a su legalidad pero sí al objeto del trabajo que presentamos: La ausencia de la finalidad medioambiental.

Efectivamente si analizamos los distintos pronunciamientos que se han realizado sobre el citado impuesto parece claro que, de una manera casi explícita, se reconoce la no finalidad medioambiental. El TJUE al preguntarle por la adecuación Directiva 2009/28/CE por la que se conmina a los Estados miembros para que establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables deja claro que los Estados "podrán" pero que no está obligados a aplicar estos sistemas ni a configurarlos. Así confirma que el IVPEE, que grava con un tipo único la producción de electricidad y su incorporación al sistema eléctrico, también cuando la electricidad se produce a partir de fuentes renovables, no tiene como objetivo proteger el medio ambiente, sino aumentar el volumen de los ingresos presupuestarios, siendo ello compatible con el derecho de la UE. De la misma manera, el Tribunal Constitucional reconoce esta finalidad recaudatoria en el impuesto al afirmar que no es necesario identificar en él un claro objetivo extrafiscal, toda vez que es admisible el solapamiento de dos figuras tributarias ambas con esta finalidad. A nuestro juicio, de la lectura entre líneas de la jurisprudencia se demuestra la clara finalidad recaudatoria y no extrafiscal o medioambiental.

Por su parte, son numerosas las voces que señalan como causa de la disminución de competitividad de nuestras empresas a este impuesto al elevar el coste de la producción de la energía y que proponen su supresión. Entienden que su creación no atendió a otros motivos distintos que los recaudatorios y que su difícil vinculación con la protección del medio ambiente aconseja su supresión, proponiendo compensar a la merma en la recaudación a través del impuesto sobre la electricidad[15]. También la propia AEDAF señala la distorsión que produce el hecho de no afectar su recaudación a mejoras en la protección del medio ambiente en tanto en cuanto provoca en el ciudadano una disminución en la fiabilidad del sistema y en el propio sentido de la fiscalidad medioambiental. "La política fiscal debería rendir cuentas de los impactos logrados por los impuestos en la mejora del medio o de las condiciones del entorno. La recaudación debe quedar afectada a la realización de una política medioambiental adecuada (i.e. reparación del daño, etc.), de forma que se oriente a corregir los datos en el medioambiente de forma transparente y medible… En nuestro ordenamiento jurídico podemos encontrar numerosos impuestos supuestamente medioambientales cuya recaudación en absoluto se afecta a políticas medioambientales (i.e. Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, cuya recaudación se destina directamente a la cobertura del déficit de tarifa)"[16].

Por ello, creemos que este impuesto debiera adecuarse a esta finalidad y establecer mecanismos medioambientales en su configuración que permitieran precisamente beneficiar a aquél que produce la energía de una forma más limpia. Debía revisarse su articulación y establecer bonificaciones, exenciones o reducciones del tipo impositivo en función de la mayor o menor

15 Véase DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Coord.), ERNST & YOUNG (COORD.) (2018). Págs. 153-154.

16 Véase ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (2021). Pág. 16.

contribución al impacto medioambiental, o de la incidencia medioambiental que tengan las actividades de producción de energía.

De igual forma en una reforma de mayor calado quizá sea necesario plantearse el sentido la existencia de distintos tributos en este ámbito, "por lo que sería razonable la introducción de un único gravamen en este campo que esté revestido de un sustento legal que le pueda dotar de un impacto recaudatorio significativo y sea homogéneo a nivel estatal"[17]. En efecto, en relación con este impuesto, nos encontramos con dos posibilidades, su mantenimiento pero pasando por la introducción de elementos medioambientales o bien integrándolo en el propio impuesto sobre la electricidad de tal forma que, por un lado, evitamos la existencia de numerosas figuras tributarias, y por otro lado incluimos la carga tributaria en la fase de consumo que es más recomendable que en la de producción, que al final, acaba siendo trasladada al consumidor. O bien, su supresión en la línea sugerida por el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (2022) con el objeto de minimizar los costes de la electricidad, y en la línea ya explicad en el IEE, promover un consumo más responsable y eficiente compensando su déficit de recaudación con la subida de tributos a las energías fósiles.

Lógicamente medidas como la propuesta deben integrarse en una modificación global del sistema que, aumentando la fiscalidad medioambiental por la vía indirecta, reduzca la presión fiscal en otras fuentes, para tener un sistema compensado (por ejemplo, en la imposición directa). La protección del medio ambiente como objetivo es necesaria pero no puede articularse obviando la necesaria competitividad de nuestras empresas en un mundo globalizado, por lo cualquier reforma propuesta de este impuesto debe ir de la mano con una revisión global de la imposición en este ámbito.

4. OTRAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LA GENERACIÓN, PRODUCCIÓN Y CONSUMO DE LA ELECTRICIDAD

Existen en nuestro ordenamiento otras figuras tributarias que también someten a imposición la energía con carácter general las cuales requieren un estudio para evaluar su adecuación a la finalidad medioambiental.

Desde el punto de vista de la imposición del Estado nos encontramos con el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero; el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados; Impuesto Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica; Impuestos sobre la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas[18]. Podría decirse que es una nota común a todas estas figuras tributarias la falta de

[17] DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Coord.), ERNST & YOUNG (Coord.) (2018) Pág. 429.

[18] Estos impuestos aparecen regulados en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética (LMFSE); el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, (arts. 1 a 11); el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado (arts. 12 a 17 quater); Residuos Radiactivos Resultantes

destino de la recaudación de los mismos para paliar alguno de los hipotéticos daños medioambientales generados por las actuaciones sujetas a ellos. "Como 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 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"[19]. En relación con el primero de ellos, el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, no han sido pocas las voces que han abogado por su supresión por no responder a la finalidad medioambiental y tratarse de un impuesto sobre ventas[20], aunque sus dudas de incompatibilidad con el derecho de la UE hayan sido solucionadas a favor de su configuración[21] , el Tribunal Supremo, en Sentencia de 15 de abril de 2021, ha anulado parte de su regulación, entre otras razones, por no encontrarse previsto en las cláusulas concesionales de las instalaciones hidroeléctricas, así como por vulnerar los principios de jerarquía normativa e interdicción de retroactividad en grado máximo. Por su parte, también mantenía esta posición el conocido como informe Lagares que sugería que la pérdida de recaudación asociada a esta supresión debiera compensarse con un incremento en el Impuesto sobre la Electricidad, aunque ciertamente la situación del precio de ésta no era como el actual cuando se publicó dicho informe[22].

En relación con el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas la finalidad no medioambiental ha sido reconocida por el propio TJUE en Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 7 de noviembre de 2019, asuntos C-80/18 a C-83/18 en la que entiende que dichos impuestos establecidos por la ley española sobre la generación de energía nuclear y el combustible gastado no tienen carácter discriminatorio ya que tales impuestos solo gravan a las empresas de

---

de la Generación de Energía Eléctrica (arts. 12 a 14 y 18 a 18 quater); el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas (arts. 19 a 27); y artículo 29 de la misma LMFSE añadió el artículo 112 bis al texto refundido de la Ley de Aguas para regular el Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica. El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero está regulado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre (LIGFEI); y la Ley 8/2015, de 21 de mayo, de Medidas en relación con la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos regula el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados (arts. 9-20).

19 Véase MENÉNDEZ MORENO, A. (2019) Págs. 9-18 que si bien se refiere a los impuestos aprobados por la LMFSE, en nuestra opinión puede extrapolarse a esta regulación con carácter general.

20 DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (COORD.), ERNST & YOUNG (COORD.) (2018). Pág. 243.

21 El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en STJUE de 7 de noviembre de 2019, asuntos acumulados C-105/18 a C-113/18, UNESA y otros), considera que el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica (art. 29 de la Ley 15/2012, que introduce el artículo 112 bis en el texto refundido de la Ley de Aguas) no quebranta el principio quien contamina paga; el principio de recuperación de los costes de los servicios del agua previsto en el artículo 9 de la Directiva 2000/60/CE, el principio de no discriminación previsto en el artículo 3 de la Directiva 2009/72/CE ni la prohibición de ayudas de Estado impuesta por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

22 Informe para la reforma del sistema tributario español elaborado por la comisión de expertos presentado el 14/03/2014. Disponible en https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf

generación de electricidad que utilizan energía nuclear, y que el objetivo principal no consiste en proteger el medio ambiente, sino en incrementar el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica.

Con respecto al mal llamado "impuesto al sol" no es una categoría de naturaleza tributaria, sino un prestación pública administrativa, tal y como reconoce nuestro Tribunal Supremo: "No hay por tanto, y frente a la expresión que ha hecho fortuna, "impuesto al sol" propiamente tal, sino contribución a los costes del sistema cuando un autoconsumidor, además de consumir la energía generada por él mismo, dispone del respaldo del sistema eléctrico para consumir electricidad del sistema en cualquier momento que lo necesite y, en su caso ,-como es lo habitual-, la consume efectivamente"[23] .

Por último, en esta revisión de la fiscalidad sobre la energía es necesario también hacer referencia a los tributos propios de las CCAA, si bien no lo podemos hacer con excesiva profundidad ya que superaríamos la razonable extensión de este trabajo[24], pero sí al menos presentar algunas reflexiones básicas.

En primer lugar, nos encontramos con diversos Cánones eólicos, establecidos por Galicia, Castilla-La Mancha y Castilla y León, cuya naturaleza jurídica es un impuesto, aunque no se le haya denominado de tal forma. Gravan la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos. Este impuesto se recurrió ante el TJUE por entender que vulneraba diversas Directivas, sin embargo, fue declarado compatible. En cualquier caso, desde nuestra humilde opinión cuesta trabajo encontrar en la afección visual una manifestación de capacidad económica, sin olvidar, por otra parte, que los parques eólicos son una fuente de energía limpia, por lo que una vez más, nos encontramos con medidas que parecen ir en la dirección contraria del objetivo final que pretendemos proteger. Teniendo además una escasa capacidad recaudatoria, carece de sentido quizá su establecimiento y de forma desigual en función de las CCAA. Además, existen en Cataluña otros tributos sobre la energía como son el Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, y el Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos.

Un estudio de las figuras medioambientales anteriormente mencionadas pone de manifiesto la preeminencia en la mayoría de los casos de la función recaudatoria sobre la medioambiental. En nuestra opinión las CCAA han adoptado la fiscalidad medioambiental como la posibilidad de desarrollar su poder tributario, con casi setenta tributos propios, añadiendo una complicación al sistema a todas luces innecesaria. Unido a ello, en muchas ocasiones la articulación de estas figuras olvida la finalidad que pregona convirtiéndose en impuestos meramente recaudatorios e, incluso contradictorios con la propia protección del medio ambiente, llevándonos a concluir que ha pesado más el posible interés recaudatorio que la protección medioambiental.

---

23 STS 1542/2017, de 13 de octubre de 2017.

24 Véase BERTRAN GIRÓN, M. (2021). Págs. 437-469.

Irremediablemente debe plantearse la revisión de un sistema de fiscalidad ambiental caótico y con una carente diseño lógico y ecológico. Para ello, consideramos de interés recoger los planteamientos publicados por la Asociación Española de Asesores Fiscales que propone medidas "con objeto de corregir y homogeneizar la fiscalidad energética y medioambiental hoy tan heterogénea, debido a la intensa actividad normativa de las Comunidades Autónomas en esta materia. De hecho, numerosos tributos son difícilmente conciliables con principios constitucionales y de Derecho comunitario". Entre ellas, destacamos y compartimos, la creación de un Comité de Expertos permanente que vele por el respeto al derecho de la UE ante la avalancha de creación de nuevas figuras tributaria por las CCAA; establecer una limitación de las CCAA sobre la capacidad normativa sobre tributos medioambientales o la recuperación de ciertos impuestos propios para que sean estatales e iguales para todo el territorio (compensando a las comunidades autónomas por la pérdida de recaudación): Impuesto sobre emisiones, de instalaciones que incidieran en el medio ambiente, estableciendo, en su caso, a tipo cero, o que gravase las actividades en función de las externalidades que produzcan (residuos, emisiones, ruidos...) y un canon eólico tipo cero que permitiera eliminar de facto los existentes en las CCAA y que penalizan el crecimiento sostenible[25].

5. CONCLUSIONES

La protección del medio ambiente es sin duda uno de los grandes retos del Derecho en nuestros tiempos, tanto a nivel internacional como nacional. Y el derecho tributario tiene mucho que aportar en esta materia, sin que sea la única solución o deba tratarse de forma aislada. Es por todos conocida la admisión por parte de nuestro Tribunal Constitucional de la función extrafiscal de los impuestos, si bien sin permitir la total desaparición de la manifestación del principio de capacidad económica. Ya en su sentencia 37/1987, de 26 de marzo, admitió que la presencia de la capacidad económica puede serlo de forma potencial, asumiendo la finalidad extrafiscal como primordial en algunos tributos. Es más, se ha llegado a vincular la propia protección del medio ambiente como una manifestación de la capacidad económica, al analizar el Impuesto sobre instalaciones del medio ambiente balear en el que no reconoció tal finalidad medioambiental. Afirma el TC que este impuesto "bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de "quien contamina paga")". Ahora bien, como se ha afirmado "para que un impuesto sea considerado medioambiental, es necesario que el hecho imposible y la base imponible estén diseñados de modo que se graven unas determinadas conductas nocivas para el medio ambiente, en pos de favorecer la realización de otras conductas que no resultan nocivas para nuestro entorno, y asimismo, que la tasa impositiva esté diseñada específicamente para alcanzar dicho objetivo. Por tanto, no basta con señalar en la Exposición de

[25] ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. AEDAF. (2021). Pág.16.

Motivos que un impuesto tiene finalidad medioambiental para que se considere como tal, sino que el mismo debe cumplir con parámetros que le confieran esa verdadera naturaleza"[26].

Desde esta perspectiva, comprobamos como el Derecho tributario posee una serie de mecanismos que puede coadyuvar en la protección del medio ambiente. Lógicamente, no puede utilizarse de manera aislada, pero sí en conjunción con otro tipo de medidas económicas, medioambientales y de concienciación social que logren este objetivo. El principio de quién contamina paga debe observarse desde una perspectiva global, en la que la materia tributaria sólo puede ser un elemento más que ayuda a su consecución, pero no el único[27].

En concreto en relación con la fiscalidad de la electricidad, analizada en este trabajo, hemos comprobado como las posibilidades y el margen de mejora al respecto es muy amplio. En efecto, analizando las diversas figuras tributas que someten a tributación a la electricidad en particular y a la energía en general, comprobamos que obedecen más criterios recaudatorios que medioambientales. Y, de hecho, la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de la Energía es una muestra más de ello. Es más, podríamos llegar a afirmar que los elementos medioambientales no se tienen en cuenta en ningún momento en las figuras tributarias analizadas, es decir, el IEE, y el IVPEE. Ninguno de los dos aprovecha su estructura para introducir elementos que pudieran promover la protección del Medio. Por citar algunos ejemplos, el IEE podría prever mayores bonificaciones en función de cómo se produzca la electricidad y, por su parte, el IVPEE establece el mismo tipo impositivo, del 7%, sin establecer posibles bonificaciones o exenciones en función de la mayor o menor contribución al impacto medioambiental, tampoco lo hace en la regulación de la base pudiendo establecer ciertas reducciones en función de la incidencia medioambiental que tengan las actividades de producción de energía, e incluso podrá estudiarse su desaparición para integrarse dentro del Impuesto sobre la electricidad toda vez que ha quedado puesto de manifiesto su repercusión vía precios al consumidor que paga esta última figura tributaria.

Por su parte, en los que respecta a otras figuras tributarias, principalmente a los tributos propios de las CCAA, de la misma forma se comprueba la falta de finalidad auténticamente medioambiental, existiendo además numerosas figuras, a veces contradictorias con la propia finalidad que dicen perseguir y determinadas según territorio, como si la contaminación entendiera de límites entre CCAA. Sería necesario, como ya hemos manifestado en otra ocasión[28], el establecimiento de un marco regulador mínimo, que sin restar competencia a las CCAA o Entes

---

26 DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Coord.), ERNST & YOUNG (Coord.) (2018). Pág.436.

27 GARCÍA CARACUEL, M. (2015) considera que "La dificultad operativa de este principio (quién contamina paga) radica en cómo especificar la medida económica concreta a utilizar en la lucha contra la contaminación; la misma puede articularse de diversas formas: multas, ayudas y ventajas financieras, garantías en materia de prevención (fianzas para responder de la continuidad y eficacia de los tratamientos anticontaminantes), certificados de uso del ambiente (permisos de contaminación cuantificados en unidades; el volumen total de certificados equivaldría al óptimo de contaminación, sin perder de vista la constante amenaza por las presiones del mercado que demandaría la emisión de nuevos certificados) y los tributos, empleados desde dos vertientes de política fiscal: fuertes exacciones para las actividades contaminante, incentivando la búsqueda de tecnología no contaminante y la prohibición de ayudas estatales que hicieran recaer el coste de la prevención o saneamiento ecológico sobre todos los ciudadanos o bien ayudas fiscales para quienes utilicen energías renovables no contaminantes". Págs. 197-232.

28 Véase BERTRAN GIRÓN, M. (2021): Págs 437-469.

Locales, asiente los principios y estructuras básicos de la fiscalidad medioambiental respetando nuestro orden constitucional y de derecho europeo.

Podemos concluir que en relación con la fiscalidad de la energía queda aún mucho camino por recorrer, si de verdad queremos que sirva como herramienta de protección del medio ambiente. De la misma forma, se hace necesario un cambio de paradigma en la fiscalidad medioambiental, en general, que, alineado con las políticas de la UE, trate a ésta de forma transversal y con unos objetivos marcados medidos y claros. A fecha de cierre de este trabajo se está esperando el informe del Comité de Expertos nombrado para la reforma de nuestro sistema fiscal. Creo que no nos equivocamos al afirmar que la fiscalidad medioambiental será uno de sus principales pilares que no sólo deberá estudiarse como algo aislado sino también integrado en las distintas figuras tributarias, no propiamente medioambientales. Ahora bien, la fiscalidad verde debe regularse, las políticas públicas tienen que decir mucho en este sector, pero no sólo en establecimiento de figuras impositivas que graven conductas medioambientalmente pocos responsables, sino también en la configuración global de nuestro sistema que quizá debiera reducir la carga en la imposición directa, en especial la del trabajo, para aumentarla en la parte que afecta al medio ambiente.

La introducción del respeto al medio ambiente no puede realizarse a coste cero, pero tampoco puede ser a costa exclusivamente de los ciudadanos provocando, además, situaciones nada deseables de exclusión social.

Bibliografía

ALMUDÍ CID, J. M., y PALAO BASTARDÉS, B. (2021): "El impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 202, asunto C-220/19, Oliva Park: Una visión crítica". Vol. 4 Núm. 135, *Revista Técnica Tributaria* - Nª 135.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (2021): Propuestas para un replanteamiento urgente de la fiscalidad medioambiental en España. Madrid: AEDAF. Obtenido de https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/53405/paper-19-propuestas-para-un-replanteamiento-urgente-de-la-fiscalidad-medioambiental-en-espana

BERTRAN GIRÓN, M. (2021): "Reflexiones acerca de la fiscalidad medioambiental en España". AAVV Retos del derecho ante un mundo global. Tirant lo Blanch. Págs. 437-469.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

DE LEIVA LÓPEZ, A. (2020): "La inexistencia de finalidad medioambiental en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) y sus consecuencias jurídicas". *Revista Catalana de Dret Ambiental*, [en línea], Vol. 11, Núm. 2. https://raco.cat/index.php/rcda/article/view/378488 [Consulta: 8-11-2021].

DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Coord.), ERNST & YOUNG (Coord.) (2018) Imposición medioambiental. Reflexiones para una futura reforma. Fundación Impuestos y Competitividad. España.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., y Cobos Gómez, J. M.ª, (2016). "Luces y algunas sombras, del nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad", Revista Aranzadi Doctrinal, núm. 11.

GARCÍA CARACUEL, M. (2015). "Los beneficios fiscales como técnica de estimulación a la protección del medio ambiente" en AAVV *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*. Wolters Kluwer. CISS. Págs. 197-232.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2019) "Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro", *Quincena fiscal*, nº 19. Págs. 9-18.

CAPÍTULO 7

MEDIDAS FISCALES PARA LA REHABILITACIÓN ENERGÉTICA EDIFICATORIA

MILENKA VILLCA POZO
Profesora Lectora Serra Húnter de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Rovira i Virgili

1. Introducción. 2. La bonificación en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. 2.1. Elementos configurativos de la bonificación según el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales. 2.2. Análisis comparativo de la regulación de la bonificación en los municipios. 3. La deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 3.1. Elementos configurativos de la deducción según el Real Decreto-ley 19/2021 de 5 de octubre. 3.2. Comparativa de la deducción actual con relación a la deducción de 2010. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: Una de las necesidades fundamentales que presenta el parque inmobiliario residencial es el de su renovación y mejora energética. Y la financiación resulta básico para ello. Este estudio tiene por objeto el examen exhaustivo de dos incentivos fiscales que el legislador ha introducido en dos impuestos, como son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tras analizar las características de su configuración jurídica valoramos si a través de ellas se está impulsando adecuadamente el uso de energías renovables en los edificios.

PALABRAS CLAVE: ICIO, IRPF, eficiencia energética, edificios.

ABSTRACT: One of the fundamental needs presented by the residential real estate park is its renovation and energy improvement. Financing is essential for it. This study aims to analyze two tax incentives that the legislator has introduced in two taxes, such as the Tax on Building, Installations and Infrastructural Work and the Personal Income Tax. After analyzing the characteristics of its legal configuration we assess whether through them the use of renewable energies in buildings is being adequately promoted.

KEYWORDS: ICIO, IRPF, energy efficiency, buildings.

1. INTRODUCCIÓN

La eficiencia energética en la Unión Europea, y por supuesto en España, es una materia donde se está trabajando arduamente por la necesidad de fomentar el desarrollo sostenible. El motivo no es para menos. La creciente internalización de los problemas ambientales y las nuevas exigencias del mercado muestran la necesidad de asegurar la sostenibilidad del abastecimiento energético (Guervós, 2006:357). El objetivo es lograr una mejora en el consumo de energía en los sectores de transporte y edificación porque son dos sectores de creciente desarrollo e intensivos en energía, pero con un gran potencial de mejora (Charlier, 2015:465; Fernández *et al*., 2002:228). Concretamente, en el sector de los edificios el consumo de energía alcanza al 31,03% y las

emisiones de Gases de Efecto Invernadero originada por estos han aumentado más de un 20% desde 1990 (IDAE, 2015; Ruiz, 2014). Es por ello que el Código Técnico de la Edificación (CTE)[1] en el documento base DB HE obliga a que los edificios se proyecten para un consumo reducido de energía y que este se satisfaga, en gran medida, mediante el uso de energía procedente de fuentes renovables, mediante la limitación de las necesidades totales de energía del edificio y la limitación en el consumo de energía procedente de fuentes no renovables.

Desde el ámbito de la fiscalidad, este trabajo tiene objetivo analizar dos medidas fiscales que el legislador ha establecido para rehabilitación energética edificatoria. La primera medida concierne a la bonificación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) establecida en 2004. La segunda, por su parte, a la deducción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) regulada recientemente en 2021. Para cada medida se examinan las características de su configuración jurídica con el fin de valorar si a través de ellas se está impulsando adecuadamente el uso de energías renovables en las viviendas y los edificios.

Conocer esta valoración resulta de interés debido a que hoy por hoy conseguir la eficiencia energética en el parque inmobiliario español constituye un reto de grande envergadura por las características que presenta. Principalmente, porque es un parque envejecido ya que, de los más de 25 millones de viviendas construidas en el país, aproximadamente el 55% es anterior a 1980 y más del 21% cuentan con más de 50 años de antigüedad. A ello se agrega otro dato importante como es que el 58% de los edificios se ha construido sin ningún criterio de eficiencia energética y el 90% son anteriores a la aplicación del Código Técnico de la Edificación (IDAE, 2015).

2. LA BONIFICACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

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

En el impuesto municipal del ICIO encontramos la bonificación por la incorporación de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar en la vivienda, regulada en el artículo 103.2.b) 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 (TRLHL). Al tenor del citado precepto, la bonificación viene configurada bajo cuatro elementos principales, que son los siguientes:

a) Ostenta un carácter potestativo, de modo que los Ayuntamientos tienen libertad para incorporarlos o no.

b) Su ámbito de aplicación comprende a cualquier tipo de bien inmueble siempre que se instalen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar, dado que la bonificación está íntimamente ligada a la efectiva realización de la instalación (Pagés, 2018:14).

[1] Aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, y modificado posteriormente por el Real Decreto 732/2019, de 20 de diciembre.

c) La cuantía de la bonificación podrá ser de hasta el 95% en la cuota del ICIO.

d) Para su aplicación es obligatorio que las instalaciones para la producción de calor incluyan colectores homologados por la Administración competente.

Todos estos elementos generales acompañan a la bonificación desde el momento de su creación en 2004 por medio del TRLHL[2] y ponen de manifiesto, sin duda, la buena voluntad del legislador de promover el uso de energías renovables en el sector de la edificación residencial para que a través de ellas se contribuya a avanzar con la sostenibilidad y el autoconsumo de energías renovables por parte de la ciudadanía. Se observa no obstante que en la regulación actual de esta bonificación no se ha tenido en cuenta las exigencias de ahorro de energía que establece el Documento Básico DB-HE de "Ahorro de Energía" del CTE.

Es cierto que el CTE aún no se encontraba vigente en el año de aprobación del TRLHL, pero en estos años no se ha puesto atención en la conveniencia de actualizar la regulación de la bonificación en consonancia con el Documento Básico DB-HE, lo cual sería aconsejable dado que el Documento Básico DB-HE es la norma principal que establece las exigencias mínimas para el ahorro energético de los edificios nuevos y existentes. Con el fin de conseguir hasta antes de 2050 una alta eficiencia energética en los edificios, así como «edificios de consumo de energía casi nulo», este Documento ha sido modificado en 2013[3] y recientemente en 2019[4] siguiendo las disposiciones de las Directivas 2010/31/UE y 2012/27/UE sobre eficiencia energética.

Partiendo de la base que estamos ante una bonificación potestativa, con el propósito de valorar cómo ha sido acogida la bonificación en los municipios, a continuación, analizaremos su regulación en las ordenanzas municipales reguladoras del ICIO, gestión 2021, en los 50 municipios que son capital de provincia, más las dos ciudades autónomas de Ceuta y Melilla; siendo por tanto un total de 52 municipios.

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

El análisis muestra que el carácter potestativo de esta bonificación ha llevado a que no esté regulada en todas las capitales de provincias, no obstante, en estos dos últimos años se observa que se han sumado más los municipios a incorporar la bonificación ya que de los 52 municipios analizados, 45 municipios incluyen la bonificación en el ICIO y 7 municipios no la incluyen[5]. Este dato, comparado con el de 2018 –que mostraba que de las 50 capitales de provincia solo 37 municipios tenían regulada la bonificación[6]– constata una mayor presencia de la bonificación en los municipios.

---

2 El TRLHL derogó a la Ley 39/1988 de 28 de diciembre (ley creadora del ICIO), la cual no regulaba ningún tipo de bonificación.

3 Mediante la Orden FOM /1635/2013, de 10 de septiembre, por el que se actualiza el Documento Básico DB-HE.

4 A través del Real Decreto 732/2019, de 20 de diciembre, por el que se modifica el CTE.

5 Estos municipios son: Badajoz, Burgos, Jaén, León, Pamplona, Sevilla y Zamora.

6 VILLCA, M. *et al*., 2019:238.

En lo relativo a sus elementos principales, como se aprecia en la tabla 1, los porcentajes de bonificación van desde el 30 al 95%, siendo el más habitual el de 95%. En la mayoría de los municipios, esta bonificación se encuentra reservada únicamente para la instalación de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico solar para el autoconsumo. Solo Lérida, Mallorca, Vitoria y Zaragoza incluyen, además de dichas instalaciones, a obras o instalaciones que permitan obtener el certificado energético tipo A y B de la vivienda, y rehabilitaciones energéticas en general. Y por otra parte Guadalajara configura la bonificación exclusivamente para las obras dirigidas a obtener el certificado energético tipo A.

Tabla 1

CAPITALES DE PROVINCIA DE ESPAÑA QUE RECOGEN LA BONIFICACIÓN EN EL ICIO

CONCEPTO	%	PROVINCIA (S)
Incorporación en la construcción/obra/instalación sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo	30%	Asturias, Cuenca, Huelva, Oviedo, Ourense, Santander, Vigo, Zaragoza
	32%	Tarragona[7]
	39%	Vitoria
	45%	Tarragona
	50%	Albacete, Alicante, Bilbao, Cáceres, Lugo, Murcia, Pontevedra, Soria, Teruel, Toledo
	60%	Bilbao, Ceuta, Ciudad Real
	75%	Las Palmas, Logroño
	80%	Huesca, Palencia
	90%	Santa Cruz de Tenerife
	95%	Ávila, La Coruña, Barcelona, Cádiz, Castelló de la Plana, Córdoba, Granada, Girona, Ibiza, Lérida, Madrid, Málaga, Mallorca, Salamanca, San Sebastián, Santander, Segovia, Valencia, Valladolid, Vigo, Zaragoza
Mejora de la calificación energética vivienda y reducción en la demanda energética de la edificación	25%	Mallorca
	95%	Lérida, Zaragoza
Obras para obtener el certificado energético tipo A	80%	Vitoria
	95%	Guadalajara
Rehabilitación para obtener el certificado energético tipo B	50%	Vitoria
Rehabilitación energética y accesibilidad de la vivienda	85%	Vitoria
Obras en edificios existentes que promuevan la ecoeficiencia y sostenibilidad	50%	Zaragoza

Fuente: Elaboración propia a partir de las Ordenanzas fiscales reguladoras del ICIO, gestión 2021.

[7] En Tarragona la bonificación se aplica exclusivamente cuando la edificación es para uso residencial.

A lo señalado anteriormente, cabe añadir que una parte representativa de los municipios (26 en total[8]) vinculan la aplicación de la bonificación al cumplimiento de dos requisitos principales, los cuales son: i) que la instalación debe incluir colectores homologados por la administración competente; y ii) que la obra o instalación de los sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar debe ser realizada voluntariamente y no por exigencia del CTE. Mientras el primer requisito está en consonancia con la característica atribuida a la bonificación por el art. 103.2.b) del TRLHL y obviamente justificada toda vez que las instalaciones "han de cumplir unos requisitos mínimos de eficacia, seguridad y durabilidad" (Cepa *et al*., 2013:218); el segundo requisito, en realidad, constituye un requisito propio de los ayuntamientos, puesto que no está comprendido en el art. 103.2.b) del TRLHL.

Además de los 26 municipios, hay 6 municipios (Castelló de la Plana, Ceuta, Salamanca, Santa Cruz de Tenerife, Tarragona, Teruel) donde solo se exigen el primer requisito; y, de otro lado, 7 municipios (Girona, Huelva, Las Palmas, Lérida, Murcia, Ourense y San Sebastián) donde se exige solo el segundo requisito. Una parte minoritaria, que son concretamente 2 municipios (Ciudad Real y Guadalajara), no establecen ninguno de estos requisitos; y, por otra parte, 3 municipios (Cáceres, Vitoria y Zaragoza) fijan otro tipo de requisitos.

Si bien la bonificación del ICIO procede en la mayoría de los municipios cuando el interesado cumpla con los dos requisitos señalados, en un sector minoritario de municipios adicionalmente se habrá de otros requisitos de tipo técnico.

Son concretamente 10 los municipios que establecen requisitos específicos para las instalaciones que refieren a limitaciones de potencias mínimas de instalación y altas necesidades (60 %) de suministro procedente de la instalación. Así, Huesca y Málaga exigen que el sistema de aprovechamiento térmico/ eléctrico tenga una potencia de 5kW, Cáceres que la instalación no exceda de 10kWp, Valladolid y Teruel que las instalaciones cubran el 25 % de la energía total requerida para el autoconsumo del edificio, San Sebastián que se aumente un 25 % el porcentaje de la contribución mínima solar y satisfaga un 60 % las necesidades de climatización, Tarragona que los sistemas térmicos alcancen al 35 % de la demanda anual de calefacción si es vivienda unifamiliar y al 15 % si es plurifamiliar, Ceuta que las instalaciones se realicen en viviendas de protección oficial, Vitoria y Zaragoza que las instalaciones cumplan las exigencias del RD 235/2013 y del CTE.

Visto este panorama, y considerando especialmente los dos requisitos obligatorios principales podemos extraer cuatro conclusiones.

En primer lugar, que en 33 municipios la bonificación del ICIO es aplicable exclusivamente en edificaciones construidas con anterioridad a 2006, mientras que en 8 municipios la bonificación es aplicable tanto a las edificaciones existentes (construidos antes de 2006) como a las edificaciones de nueva construcción.

---

8 Estos municipios son: La Coruña, Albacete, Alicante, Ávila, Barcelona, Bilbao, Cádiz, Cuenca, Córdoba, Granada, Huesca, Logroño, Lugo, Madrid, Málaga, Mallorca, Pontevedra, Oviedo, Palencia, Santander, Segovia, Soria, Toledo, Valencia, Valladolid y Vigo.

En segundo lugar, que la bonificación en una mayoría de los municipios capitales provincia está destinada casi con exclusividad a instalaciones de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar en la vivienda y no sobre otro tipo de obras u instalaciones que también contribuyen al ahorro energético.

En tercer lugar, que será necesario tener presente otras particularidades propias que arraiga la bonificación y que son relevantes como es, por ejemplo, el orden sistemático que esta bonificación ocupa entre las cinco bonificaciones potestativas que recoge el TRLHL para el ICIO. Este aspecto es de verdadera relevancia ya que como indica Cepa *et al*. (2013: 216), dicho orden "tiene su importancia porque la prevista en segundo lugar opera sobre la cuota resultante de aplicar, en su caso, la que le precede, y así sucesivamente". Así, en los municipios que regularon primero la bonificación por obras de especial interés o utilidad municipal, la bonificación por la instalación de sistema de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar al estar regulada en segundo lugar será aplicable a la cuota resultante de la bonificación por obras de especial interés o utilidad municipal. Al presente ya se establece así en 9 municipios (Cádiz, Castellón, Ceuta, Ciudad Real, Granada, Logroño, Málaga, Mallorca y Ourense).

Finalmente, en cuarto lugar, de cara al futuro es posible que los municipios vayan añadiendo nuevos requisitos sustantivos para su aplicación ya que el carácter potestativo que tiene la bonificación hace posible ello al amparo del artículo 103.2 del TRLHL.

3. LA DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

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

La deducción fiscal por obras de mejora energética introducida recientemente en el IRPF tiene un carácter temporal y un ámbito de aplicación de triple alcance. Se la podrá aplicar en 2021, 2022 y 2023 cuando se realicen obras de mejora energética en tres tipos de edificaciones: 1) vivienda habitual del contribuyente, 2) viviendas destinadas al arrendamiento para su uso como vivienda, y 3) en edificios residenciales. Cuanto mayor sea la mejora energética de la vivienda o edificio, mayor será el porcentaje de deducción de la cantidad satisfecha[9] por el propietario o comunidad de propietarios para el desarrollo de las obras o instalaciones, tal como puede apreciarse en la tabla 2.

[9] A estos efectos se considera como cantidad satisfecha a las que resulten necesarias para la ejecución de las obras o instalaciones, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción del proyecto técnico, inversión en equipos y materiales, gastos de emisión de los certificados de eficiencia energética; con la única excepción del coste de instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil (art. 1.4 Real Decreto-ley 19/2021).

Tabla 2

DEDUCCIÓN DEL IRPF POR OBRAS DE MEJORA ENERGÉTICA EN LA VIVIENDA Y LOS EDIFICIOS

Concepto	Porcentaje	Periodo de aplicación	Requisitos
Obras para reducir la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda habitual, vivienda arrendada o en expectativa de alquiler.	20% de la inversión, con el límite de 5.000€ anuales.	De 06/10/21 a 31/12/22	- Reducir un 7% la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda después de la realización de las obras. - Acreditar la reducción con el nuevo certificado energético de la vivienda. - En el caso de vivienda destinada al arrendamiento, ésta deberá ser alquilada antes del 31/12/2023
Obras para mejorar el consumo de energía primaria no renovable de la vivienda habitual, vivienda arrendada o en expectativa de alquiler.	40% de la inversión, con el límite de 7.500€ anuales.	De 06/10/21 al 31/12/22	- Reducir un 30% el indicador de consumo de energía primaria no renovable o, conseguir una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B». - -Acreditar mediante el nuevo certificado de eficiencia energética expedido tras la realización de las obras. - En el caso de vivienda destinada al arrendamiento, ésta deberá ser alquilada antes del 31/12/2023
Obras de rehabilitación energética en edificios	60% de la inversión, con el límite de 5.000€ anuales. La base acumulada durante el periodo total de la deducción no podrá exceder de 15.000€.	Del 06/10/21 al 31/12/23	- Reducir el consumo de energía primaria no renovable en un 30% o, mejorar la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B». - -El certificado energético del edificio deberá ser expedido antes de 1/01/2024.

Fuente: Elaboración propia a partir del Real Decreto-ley 19/2021.

La marcada finalidad ambiental con que ha nacido esta medida fiscal, como vemos, se refleja tanto en la vinculación estrecha entre el tipo de obras y la mejora energética que deberá conseguirse en la vivienda o edificio, como en la obligación de acreditar las mejoras energéticas. Dado que será a

través del correspondiente certificado energético de la vivienda y/o la certificación de eficiencia energética de los edificios, emitido con posterioridad a la obra, que se habrá de demostrar que se ha reducido los indicadores de la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda o del edificio (art. 1 del Real Decreto-ley 19/2021).

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

Si comparamos esta reciente deducción del IRPF, con la deducción establecida en 2010 a través del Real Decreto-ley 6/2010 de 9 de abril, de Medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, que también tenía un carácter temporal e incidía notoriamente en la mejora de la vivienda habitual y la eficiencia energética de la misma, podemos afirmar que la deducción actual es mucho más flexible. Y lo es porque anteriormente la deducción de 2010 además de estar sujeta a una lista taxativa de actuaciones protegidas para su financiación en el marco del objetivo de reforzar la rehabilitación y mejora del parque de viviendas ya construido con respeto del medio ambiente[10], estaba supeditada a determinados requisitos, como por ejemplo, que la base imponible de los contribuyentes sea inferior a 53.007,20 euros anuales (desde 14/4/2010 a 6/5/2011) e inferior a 71.007,20 euros anuales (desde 7/5/2011 a31/12/2012)[11]. Ahora, el Real Decreto-ley 19/2021, de Medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria, no establece una base imponible mínima ni máxima del IRPF que deban tener los propietarios para solicitar la deducción prevista en el IRPF por la realización de obras destinadas a mejorar la eficiencia energética de su vivienda. Cabe ponderar, además, que la citada norma no establece ninguna incompatibilidad de la deducción con las ayudas o subvenciones que los propietarios y comunidad de propietarios puedan obtener con esa misma finalidad de otras entidades públicas[12]. Lo cual es, desde ya, positivo, por cuanto la inversión en la mejora energética de la vivienda y los edificios es por lo general costosa (Arenas Cabello: 2008; Villca Pozo 2017: 13).

En este sentido, pensamos que la deducción del IRPF, aún siendo temporal, como incentivo fiscal constituye un sustento positivo que apoyará la viabilidad económica de la rehabilitación energética de las viviendas y los edificios, contribuyendo así a la mejora de la eficiencia energética del parque inmobiliario residencial[13]. Su vinculación con la propiedad ha sido acertada porque en la propiedad

---

10 Dado que deducción venía vinculada al Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, que fue aprobada por el Real Decreto 2066/2008 y en esta última se establecía la lista taxativa de obras.

11 Véase la Disposición adicional vigésima novena, Ley 35/2006; Disposición final primera del Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril.

12 Como son, por ejemplo, las ayudas del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), regulado en el Real Decreto 691/2021 de 3 de agosto; y las ayudas del Programa para actuaciones en materia de rehabilitación residencial y vivienda social, regulado en el Real Decreto 853/2021 de 5 de octubre.

13 Debido a que el problema relativo al consumo energético en el sector residencial se produce sobre el gran parque de viviendas que se construyeron antes de la aplicación del CTE y del Reglamento de Instalaciones Térmicas en los Edificios, para resolver este problema, como señala PALLARÈS SERRANO (2020:38), no nos basta el instrumento del certificado de eficiencia energética, sino que se tendría que dar un paso más y establecer deducciones o exenciones

subsiste un propósito de conservación y transmisión que la hace mejor para la gestión ambiental. No hay que olvidar que el propietario, a diferencia del empresario, tiende a trasmitir su vivienda normalmente a su familia en buenas condiciones, en donde no sólo cabe computar el estado o situación económica, sino el buen grado de conservación natural, paisajista y ambiental (Rosembuj 2009:184; Villca Pozo 2018:43). Son estas notas las que sugieren encaminar los incentivos hacia la vivienda.

4. CONCLUSIONES

En el marco de la dinámica europea en la que se viene trabajando para dotar al parque inmobiliario residencial de una alta eficiencia energética, resulta positivo que el legislador español haya introducido medidas fiscales destinadas a favorecer, por un lado, la instalación de sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar en la vivienda y, por otro lado, la mejora energética de las viviendas y los edificios. Haber introducido la primera medida en 2004, con la bonificación en el ICIO, si bien muestra la buena voluntad de promover en los propietarios el uso de energía primaria de fuentes renovables, saca a luz al presente la necesidad de actualizar su regulación acorde al CTE. La segunda medida, por su parte, resulta acertada en el actual contexto económico y social en que vivimos tras la situación de la pandemia, dado que será un impulso económico para los propietarios y comunidades de propietarios que decidan rehabilitar energéticamente sus viviendas o edificios con la incorporación de equipos eficientes y materiales no perjudiciales para el medio ambiente, lo que ayudará a seguir avanzando en la consecución de un parque inmobiliario español con alta eficiencia energética y descarbonizado antes de 2050.

Bibliografía

ARENAS CABELLO, F. (2008): Los materiales de construcción y el medio ambiente, *Revista española electrónica de Derecho Ambiental*, núm.17, junio 2008. Recuperado el 10-9-2021, de http://huespedes.cica.es/gimadus/17/03_materiales.html.

CEPA DUEÑAS, A., y TEJEDOR RUIZ, C. (2013): *Sistema Tributario Local*, Ed. Bosch.

CHARLIER, D. (2015): "Energy efficiency investments in the context of split incentives among French households", *Energy Policy*, nº 87.

FERNÁNDEZ ROSADO, C., y SÁNCHEZ TEMBLEQUE, L. J. (2002): "Otros instrumentos correctores del deterioro ambiental en el sector energético", en AA.VV., *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

GUERVÓS MAÍLLO, M. A. (2006): "Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios fiscales en el sector energético", en Falcón y Tella, R. (Dir.), *Estudios sobre Fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

sobre los tributos que inciden en la propiedad de las viviendas que tengan una alta o muy alta eficiencia energética. De ahí también la importancia de valorar nuevas medidas fiscales que contribuyan a afrontar adecuadamente el reto de la descarbonización desde el contexto internacional como ha destacado URQUIZU CAVALLÉ (2021:187).

PAGÉS GALTÉS, J. (2018): "Devolución de la tasa de licencia de obras y del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en el supuesto de obras no ejecutadas", *Tributos Locales*.

PALLARES SERRANO, A. (2020): "Análisis del proyecto de ley de cambio climático y transición energética: luces y sombras", *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. XI, nº1.

ROSEMBUJ, T. (2009): *El impuesto ambiental*, Ed. El fisco, Barcelona.

RUIZ RIVERA, R. (2014): *Calificación energética de los edificios*. ENAC0108, 1ºEd., IC Editorial, Málaga.

URQUIZU CAVALLÉ, A. (2021): *Aspectos tributarios de las relaciones comerciales entre China y España*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor.

VILLCA POZO, M. (2018): "El contrato fideicomiso: una visión histórica de sus antecedentes y evolución normativa", *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Vol. 23, nº3.

VILLCA POZO, M. (2017): "Incentivos fiscales para fomentar actuaciones de mejora en la eficiencia energética de viviendas de construcción antigua", *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. VIII, nº2.

VILLCA POZO, M., y GONZALES BUSTOS, J.P. (2019): "Incentivos tributarios para promover la eficiencia energética en la vivienda", *Crónica Tributaria*, nº173, 2019.

CAPÍTULO 8

MEDIDAS FISCALES PARA UN MODELO DE TRANSPORTE URBANO SOSTENIBLE: IMPUESTO DE CIRCULACIÓN, TRANSPORTE COLABORATIVO Y TELETRABAJO*

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO
Universidad San Pablo-CEU

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

RESUMEN: La relevancia del transporte en las emisiones totales de gases de efecto invernadero en España requiere implementar medidas fiscales como instrumentos complementarios oportunos y útiles para su reducción. Ello puede hacerse desde una triple vía: modificando el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para una mayor ambientalización, promoviendo determinados sectores del transporte colaborativo, como el uso temporal de vehículos y los viajes compartidos, e impulsando el teletrabajo para evitar desplazamientos en la medida en que lo permita la actividad laboral.

PALABRAS CLAVE: movilidad sostenible, transporte urbano, impuesto de circulación, transporte colaborativo, teletrabajo.

ABSTRACT: The relevance of the transport sector in total greenhouse gas emissions in Spain requires implementing fiscal measures as timely and useful complementary instruments for their reduction. This can be done in three ways: modifying the Tax on Mechanical Traction Vehicles for greater greening, promoting certain sectors of collaborative transport, such as car-sharing and car-pooling, and fostering telecommuting to avoid displacements when work activity allows.

KEY WORDS: sustainable mobility, urban transport, road tax, collaborative transport, telecommuting.

1. INTRODUCCIÓN

La Comunicación de la Comisión Europea "El momento de Europa: reparar los daños y preparar el futuro para la próxima generación", de 27 de mayo de 2020, ha fijado como prioridades el invertir en tecnologías limpias, transporte sostenible y digitalización de los servicios públicos[1]. La necesidad de un cambio de modelo productivo español hacia una economía más verde, más digital y sostenible tiene como uno de sus pilares el transporte. En este aspecto hay que tener muy presente el carácter complementario y eficaz de la imposición medioambiental para contribuir a la

* Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de investigación Reformas fiscales medioambientales para una recuperación verde y digital justa: España en el contexto europeo (PID2020-119151RB-I00).

1 [COM(2020) 456 final].

transición hacia una economía neutra en emisiones, especialmente, en un sector tan importante para la economía española como el transporte, tanto con gravámenes como con beneficios fiscales en función de las externalidades negativas o positivas que se generen.

El fundamento de estas medidas tributarias lo encontramos en la regulación contenida en nuestra Carta Magna y en los tratados constitutivos de la Unión Europea: el art. 45 CE sobre el derecho a disfrutar de un medioambiente adecuado y el deber de conservarlo, junto a la obligación de los poderes públicos de velar por ello; el art. 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) relativo a los objetivos de la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente; y el art. 3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante TUE) en pro de un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente y la contribución de la Unión al desarrollo sostenible del planeta.

El informe anual sobre la economía española de la Comisión Europea de 26 de febrero de 2020 insta al Gobierno a luchar contra las emisiones en el sector de los transportes, por el aumento de gases de efecto invernadero que está generando. Calcula, en este sentido, que los costes externos totales del transporte por carretera en España ascienden a 64.300 millones de euros anuales, lo cual corresponde al 5,18% del PIB español[2]. Esta cifra refleja principalmente los costes asociados al transporte como los accidentes o los atascos, pero también el ruido, la contaminación atmosférica, los daños causados al clima y los hábitats y los costes de producción de los combustibles.

Las medidas fiscales y los incentivos financieros podrían ser instrumentos complementarios oportunos y útiles para promover el uso de combustibles alternativos y de vehículos eléctricos para el transporte público y privado, como se ha demostrado en países con modelos "bonus-malus". La política fiscal es un mecanismo más al servicio de la sostenibilidad de la economía, y un importante instrumento de política medioambiental que puede reducir la contaminación de los vehículos en los diferentes entornos.

Con base en ello se plantean tres medidas con efecto favorable sobre el transporte: la ambientalización del Impuesto de Circulación, la promoción del transporte colaborativo, en particular, del uso temporal de los vehículos y los viajes compartidos, así como el fomento con medidas fiscales del teletrabajo, como mecanismos para reducir el tráfico y la contaminación.

Uno de los impuestos locales en los que se ha planteado con mayor profusión su "ambientalización", dado su objeto de gravamen, es el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, partiendo de la consideración de las emisiones de dióxido de carbono y otros gases contaminantes frente a la potencia y clase del vehículo como hace la ley vigente. De otra parte, en los últimos años se ha transformado la movilidad en las ciudades con el transporte colaborativo, y se propone la posibilidad de establecer un umbral de tributación o la creación de beneficios fiscales con fundamento en la menor capacidad económica, la eficacia en la gestión tributaria y la protección del medio ambiente. Por último, la pandemia ha incrementado las posibilidades de trabajo en el propio domicilio por medios telemáticos, poniendo de manifiesto la mejora que puede

[2] [SWD(2020) 508 final].

suponer para la descongestión del tráfico y la reducción de emisiones de CO_2. Ello precisa un adecuado marco legal en materia tributaria, en aras de la seguridad jurídica, y se postula la oportunidad de promoverlo mediante incentivos fiscales.

2. LA AMBIENTALIZACIÓN DEL IMPUESTO DE CIRCULACIÓN

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica conserva prácticamente la misma regulación del anterior Impuesto de Circulación de Vehículos, introducido por la Ley de reforma de las Haciendas Locales en 1966, al que sustituyó a partir de 1990[3]. Se comprende, pues, la necesidad de modificarlo y actualizarlo de manera acorde a los criterios ambientales que rigen en la normativa nacional e internacional.

Como han señalado la Comisión, el Consejo y el Parlamento Europeo, las medidas fiscales constituyen uno de los tres pilares de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO_2 generadas por los automóviles, junto a los compromisos de los fabricantes y la concienciación de los usuarios[4].

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 (en adelante TRLRHL) recoge en el artículo 95.1 el cuadro de tarifas del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en función de la potencia y de la clase del vehículo. El artículo 95.4 establece la posibilidad de que los municipios puedan, a través de la correspondiente Ordenanza fiscal, aumentar esas tarifas mediante la aplicación de un coeficiente no superior a 2. En cuanto a los beneficios fiscales, se contempla en el art. 93.1.e) una exención del impuesto en vehículos para personas de movilidad reducida y matriculados a nombre de personas con discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento. También prevé el art. 95.6.c) la potestad de regular una bonificación sobre la cuota íntegra incrementada de hasta el 100 por 100 para los vehículos históricos, o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años. Pero ninguna de estas medidas responde a fines ambientales.

La única medida de protección del medioambiente se prevé en el art. 95.6 estableciendo que las Ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación sobre la cuota íntegra incrementada de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo y de las características de los motores de los vehículos conforme a su incidencia en el medio ambiente.

---

3 Ello puede obedecer a la falta de voluntad del legislador por mejorar la tributación de las Haciendas Locales, como se puso de manifiesto tras la declaración de inconstitucionalidad que afectó a la plusvalía municipal en 2017 cuya regulación siguió inalterable más de cuatro años hasta su modificación por Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, motivado por la STC 182/2021.

4 COM (95) 689, Conclusiones del Consejo de 25.6.1996, Resolución del Parlamento Europeo de 22-9-1997.

El primer pilar se refiere a Los compromisos voluntarios contraídos por las asociaciones de fabricantes de vehículos europea, japonesa y coreana se refieren al objetivo de 140 g de CO2/km para 2008 o 2009.

El segundo bascula sobre la información al consumidor. La Directiva sobre etiquetado 1999/94/CE exige la colocación de una etiqueta sobre consumo de combustible y emisiones de CO2 en todos los vehículos nuevos.

La tercera columna persigue la promoción de vehículos de bajo consumo de combustible por medio de medidas fiscales.

Hubo una Propuesta de Directiva comunitaria de 5 de julio de 2005[5] sobre los impuestos aplicables a los automóviles para suprimir a medio plazo el Impuesto sobre Matriculación, reforzando en cambio el Impuesto sobre Circulación tomando como principal elemento de cuantificación las emisiones de CO_2 imputables al vehículo, pero fracasó por la oposición de los Estados miembros que disponen de impuestos sobre matriculación. Se han presentado también diversos estudios e informes, destacando el Informe elaborado en 2008 por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) sobre la financiación local en España[6]; el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de 2014[7], el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del modelo de financiación local de 2017[8], la Propuesta de actuaciones para impulsar la movilidad eléctrica en España de 2019[9] y el Plan de impulso de la cadena de valor de la industria de la automoción presentado por el Gobierno de España en junio de 2020[10].

Las propuestas van desde la posición maximalista de supresión del impuesto y su integración en el de matriculación, al establecimiento de coeficientes reductores o penalizadores en función de las emisiones o la antigüedad, o a la creación de una cuota fija patrimonial y otra variable ambiental que tengan en cuenta la contaminación atmosférica y acústica.

Enlazando la justicia tributaria y la vertiente extrafiscal de este impuesto, lo más adecuado sería recoger la capacidad económica en función del valor del vehículo y el componente ambiental mediante una cuota fija. Además, teniendo en cuenta que en la generalidad de los países de la UE existe un impuesto similar pero configurado como tributo estatal y con cuotas normalmente más elevadas, podría incrementarse su importe mediante un coeficiente no superior a dos en función del nivel de contaminación de cada municipio.

En tal sentido, nuestra propuesta tomaría en consideración tres aspectos[11]:

---

5 COM(2005)261.

6 SUÁREZ PANDIELLO (2008). La FEMP es la Asociación de Entidades Locales de ámbito Estatal con mayor implantación, que agrupa Ayuntamientos, Diputaciones, Consejos y Cabildos Insulares, en total 7.287, que representan más del 89% de los Gobiernos Locales Españoles.

7 Accesible en https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf. Última visita el 30-9-2021.

8 MUÑOZ MERINO (2017).

9 Disponible en https://www.transportenvironment.org/publications/impulsar-la-movilidad-el%C3%A9ctrica-trav%C3%A9s-de-la-fiscalidad, 22-10-2019.

10 Véase https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/transportes/Documents/2020/15062020_PlanAutomocion2.pdf.

11 No incluimos el ruido porque ya hay normas regulatorias (Ley 37/2003, de 17 de noviembre, del Ruido) e, incluso, una de las principales ventajas de los coches eléctricos como es su silencioso funcionamiento ha sido modificada pues desde el 1 de julio de 2021, todos los coches eléctricos a batería, con pila de combustible de hidrógeno e híbridos deberán contar con un Sistema de Alerta Acústica de Vehículos, para salvaguardar la seguridad de los invidentes. El sistema deberá funcionar hasta los 20 km/h y marcha atrás.

- el valor de los distintos vehículos, que puede basarse en las tablas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como señaló el Informe de la FEMP;

- el volumen de emisiones oficiales de CO_2;

- y la categoría Euro, que determina básicamente las emisiones de monóxido de carbono, hidrocarburos, óxidos de nitrógeno, compuestos orgánicos volátiles y partículas, para tener en cuenta otros factores contaminantes conforme al distintivo energético[12]. Los fabricantes de vehículos deben especificar la correspondiente categoría euro. El uso de categorías euro presenta la ventaja de su fácil gestión y permite seguir la propuesta del Parlamento Europeo según la cual el impuesto no sólo debe tener en cuenta las emisiones de dióxido de carbono, sino también otros factores contaminantes.

La proporción sobre la cuota total podría ser 50 por 100, 40 por 100 y 10 por 100, respectivamente. De este modo, el 50 por 100 del componente ambiental incentivaría la renovación del parque automovilístico más antiguo que tributaría por la totalidad[13]. Además, siendo un impuesto anual el estímulo es mayor que en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte que se cobra de forma indiferenciada del precio, lo que hace que, muchas veces, el contribuyente no sea consciente de su coste, a diferencia del Impuesto de Circulación. Lógicamente la renovación debe complementarse con ayudas financieras, pues las personas de renta baja que poseen vehículos contaminantes encontrarán dificultades para adquirir vehículos eléctricos o híbridos -más caros que los de gasolina- frente a las de renta elevada (ver epígrafe siguiente sobre algunas ayudas). En cuanto a la exención de los vehículos para personas de movilidad reducida debería establecerse una limitación con relación a la capacidad económica del titular del vehículo. También habría que suprimir o, al menos, reducir la bonificación del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tienen una antigüedad mínima de 25 años, por producir, junto a la contaminación acústica, un nivel importante de emisiones.

---

12 La Proposición de Ley sobre Fiscalidad Ambiental presentada por el Grupo Parlamentario de *Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds*, sobre la posible estructuración de un nuevo impuesto ambiental sobre circulación de vehículos, cuantificaba el impuesto correspondiente a los turismos y ciclomotores con base en las emisiones teóricas de dióxido de carbono y las diversas categorías Euro pero fue rechazada el 25 de mayo de 2010 (BOCG Congreso, de 31 de julio de 2009, núm. 190, p.1.).–desde Euro 6 hasta Euro 0 o más contaminante- Actualmente estamos en la tercera fase de la Euro 6 que legisla sobre siguientes contaminantes potencialmente peligrosos para la salud humana: el C02, el NOx o dióxido de carbono, los HC o hidrocarburos no quemados -durante la combustión en el motor-, y las PM o partículas en suspensión.

13 Como advierte GOMAR, el IVTM el que nos recuerda anualmente cuál es el coste fiscal de tener un vehículo y el que debería actuar de acicate en materia medioambiental, por lo que "una reducción drástica de la carga fiscal en la adquisición del vehículo y un severo incremento de la carga fiscal anual que recaiga en los vehículos más contaminantes favorecería notablemente la renovación del parque móvil". Ver GOMAR SÁNCHEZ (2021), p. 69.

3. MOVILIDAD ELÉCTRICA Y TRANSPORTE COLABORATIVO

El transporte es el sector que más energía consume en España, alcanzando un 40% del total nacional, lo que da cuenta de la importancia que supone establecer medidas para mejorar de su eficiencia energética[14].

De un lado, con medidas educativas, sustituyendo el transporte motorizado individual por el transporte colectivo, la bicicleta o caminar, siempre que sea posible. En España la mayoría de los trayectos en ciudad no superan los tres kilómetros y en muchos casos podrían hacerse andando y no en coche. De otro, las ayudas económicas, promoviendo la sustitución de tecnologías convencionales de automoción por vehículos, con tecnologías y/o combustibles alternativos, más eficientes: vehículos híbridos, eléctricos, de gas natural y de gases licuados del petróleo[15]. Por último, la utilización más racional del transporte privado, con una gestión eficiente de las flotas de transporte y promoción de viajes compartidos en coche (*car-pooling*) y del uso de clubes de coches (*car-sharing*).

En los últimos años se han implementado diversas medidas de apoyo a los vehículos eléctricos, que no emiten gases contaminantes ni de efecto invernadero, como los programas de incentivos a la movilidad eficiente y sostenible MOVES (vigente entre febrero y diciembre de 2019), MOVES II (vigente desde junio de 2020) y MOVES III para el fomento de la adquisición de vehículos eléctricos y programa de apoyo al despliegue de la infraestructura de recarga (vigente desde abril de 2021 hasta diciembre de 2023)[16].

De otra parte, el transporte colaborativo permite un uso más eficiente de los vehículos, generando externalidades positivas[17]. Hay que considerar que los viajes compartidos mejoran la eficiencia y pueden mitigar las emisiones en determinados casos. En cuanto a los vehículos compartidos suponen una menor necesidad de tener el vehículo en propiedad y devienen en un menor uso de este, reduciéndose la contaminación por la producción, uso y eliminación de los vehículos.

En tal sentido, cabe mencionar las siguientes ventajas de los viajes y vehículos compartidos:

---

[14] Web del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico (disponible en < https://www.idae.es/index.php/tecnologias/eficiencia-energetica/transporte >. Último acceso 5-11-2021.

[15] Como vehículos con una tecnología de motorización diferente a los motores convencionales de combustión interna que pueden funcionar con fuentes de energía renovable encontramos, en primer lugar, la pila de combustible, tecnología que se basa en un sistema electroquímico que transforma la energía química en energía eléctrica y vapor de agua -la ventaja de esta tecnología con respecto a los motores convencionales radica en que, además de ser más eficiente, permite utilizar hidrogeno como combustible, por lo que la única emisión producida es vapor de agua-; en segundo lugar, a los vehículos híbridos, que se caracterizan por disponer de un motor de combustión interna y un motor eléctrico y, por último, los coche eléctricos, que están alimentados por baterías. (*Vid*. en http://www.idae.es/Coches/portal/CombustiblesAlternativos/Com bustiblesAlternativos.asx). Última visita el 2-2-2021.

[16] Real Decreto 266/2021, de 13 de abril.

[17] El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo de 2014 puso de manifiesto la oportunidad que podía representar el consumo colaborativo para retomar la senda de un desarrollo sostenible en lo económico y en lo social, respetando el medio ambiente.

- Los viajes compartidos pueden reducir las emisiones si los usuarios previamente conducían sus propios vehículos. Además, la eficiencia es mucho mayor por la baja utilización de los vehículos en propiedad.

- Los vehículos compartidos que determinadas empresas gestionan en las grandes ciudades permiten usar la capacidad total (no solo de los acompañantes), generan cambios en el comportamiento del usuario (menos propietarios y menos kilómetros recorridos al utilizarse menos que el vehículo en propiedad), suponen un menor consumo y contaminación por tratarse normalmente de coches eléctricos, y se admite la elección del tamaño según necesidades puntuales (Avancar, Respiro, Bluemove) lo que implicará en ocasiones una reducción de la dimensión del vehículo, disminuyendo la congestión del tráfico y el espacio para los aparcamientos. También pueden compartirse vehículos entre particulares a través de plataformas (Drivy, Amovens).

Un informe de los países nórdicos basado en diversos estudios señala que un automóvil compartido podría reemplazar aproximadamente de 4 a 13 automóviles particulares. Si esta reducción se compensara en un 35% debido a las mayores ventas de vehículos compartidos, cuya vida útil es menor por su mayor utilización, la tasa de reemplazo se reduciría a alrededor de 3 a 8 automóviles personales. Estimando que la producción, el mantenimiento y el desecho de un automóvil genera aproximadamente 5 toneladas de emisiones de CO_{2e}[18], las emisiones de CO_{2e} por la producción, el mantenimiento y el desguace del automóvil podrían reducirse entre 15 y 35 toneladas por año[19].

Con base en la protección del medio ambiente consagrada en los arts. 45 CE, 191 TFUE y 3 TUE, podría justificarse el establecimiento de beneficios fiscales en aquellos supuestos en que se utilicen los recursos del modo más eficiente, lo que se plantea, fundamentalmente, en los viajes y los vehículos compartidos por particulares (no así en los vehículos con conductor). También hay que considerar la menor capacidad económica de determinados sectores de la economía colaborativa y la eficacia en la gestión tributaria (art. 103.1 CE) para fijar beneficios fiscales o determinados umbrales exentos de tributación.

Por ello se proponen las siguientes medidas relacionadas con estos tipos de transporte colaborativo:

- Viajes compartidos y transporte de mercancías por particulares sin ánimo de lucro: fijación de un umbral exento de tributación en el IRPF y en el IVA por razones ambientales, de capacidad económica y de gestión administrativa[20]. Además, la exención en el IVA

18 NEMRY, LEDUC, MONGELLI y UIHLEN (2008).

19 SKJELVIK, ERLANDSEN y HAAVARDSHOLM (2017).

20 En Bélgica se ha fijado un umbral de 5.000 euros por debajo del cual se aplica un tipo fijo del 10 por ciento en el IRPF, exento de IVA y sin contribuciones a la Seguridad Social, cuando el servicio se preste a través de una plataforma entre personas físicas que actúen como particulares. Además, se requiere que se pague a través de la plataforma y que esta practique una retención por dicho importe ingresándola a las autoridades fiscales. Si excede de esa cifra tributará

impediría la deducción del IVA soportado por lo que la pérdida de ingresos para la Hacienda Pública sería menor. El beneficio fiscal podría cifrarse en 3.000 euros anuales. Hay que tener en cuenta que cuando se incorpora el mínimo exento personal al IRPF en la Ley 40/1998, aplicable sobre la base, se fijó en 550.000 pesetas, equivalente a 3.305 euros. Una cifra similar se utiliza en las declaraciones informativas. El modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceros incluye a clientes, proveedores o acreedores a los que se haya comprado o vendido bienes o servicios por valor superior a los 3.005 euros durante todo el ejercicio anterior. El modelo 184 de declaración informativa para entidades en régimen de atribución de rentas se aplica cuando ejerzan una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales[21]. Como puede observarse, la cifra de 3.000 euros se ha consolidado como importe a partir del cual la información y la consiguiente tributación tiene carácter relevante para la Hacienda Pública.

- Vehículos compartidos por particulares: fijación del mismo umbral de tributación en el IRPF y en el IVA por los mismos motivos. Además, puede ayudar a frenar el envejecimiento del parque automovilístico incorporando vehículos más eficientes y menos contaminantes, pues la rentabilidad del coche propio permitirá renovarlo con más periodicidad[22]. No obstante, en el IRPF, como impuesto que en mayor medida contribuye a la progresividad del sistema tributario, podría establecerse una imposición mínima del 10 por ciento hasta dicho importe, operando en el resto la tarifa de la base liquidable general que, salvo regulación distinta por las comunidades autónomas, iría del 19 al 47 por ciento, aunque según la última estadística de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el mayor número de declarantes se sitúa en el tramo del 24 por ciento[23]. En este segundo caso lo más efectivo sería establecer una obligación de retención por parte de Drivy o Amovens a los arrendadores, eximiéndoles de presentar la autoliquidación.

- Vehículos compartidos por empresas: restablecimiento de la deducción por inversiones ambientales suprimida en 2011 en el Impuesto sobre Sociedades, con fundamento en el beneficio ambiental que pueden generar. Sería aplicable a la adquisición de vehículos con reducción de emisiones por empresas de la economía colaborativa. Podría cifrarse en el 10 por ciento para vehículos eléctricos y el 8 por ciento para vehículos híbridos por su mayor contaminación. La base de deducción tendría que minorarse en las subvenciones

como renta empresarial. En Finlandia el transporte de pasajeros y de mercancías está exento de los requisitos de licencia por debajo de 10.000 euros de facturación anual.

21 También el modelo 171 de "Declaración Informativa. Declaración anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento" obliga a incluir todas las imposiciones, disposiciones de fondos y cobros de cualquier documento que se realicen en moneda metálica o billetes de banco cuando su importe sea superior a 3.000 euros,

22 Con este objeto, Drivy llegó a un acuerdo de colaboración con Carnovo, el primer comparador de ofertas de coches nuevos de concesionarios oficiales de España. Ver GONZÁLEZ (2017).

23 4.756.153 declarantes entre 12.000 y 21.000 euros, frente a 3.141.176 entre 21.000 y 30.000 y 3.326.134 entre 30.000 y 60.000 euros. Ver Estadística de los declarantes en el IRPF, AEAT (https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2016/jrubikf72ed1a85bb22a3c9f3ba8de0a47a248ee439d1b3.html).

recibidas para la promoción de la movilidad sostenible (plan MOVES y plan VEA de la Ley de Presupuesto Generales del Estado). Sería preciso el mantenimiento de los vehículos durante tres años o su vida útil.

La aplicación de estos beneficios fiscales requiere analizar su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado. Podría calificarse como una ventaja indirecta, al beneficiar a los usuarios de las plataformas, de acuerdo con los parágrafos 115 y 116 de la 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[24]. En tal caso, su compatibilidad con la normativa de la Unión requeriría verificar la aplicación del Reglamento de exención por categorías, si las ayudas permiten a las empresas ir más allá de las normas de la Unión, o su incardinación en el régimen de ayudas de minimis del Reglamento

4. EL TELETRABAJO Y LA REDUCCIÓN DE LA CONTAMINACIÓN

Con las ciudades confinadas por la pandemia se confió en que el trabajo remoto contribuiría a la reducción de las emisiones, pero el informe de situación sobre la crisis climática difundido por Naciones Unidas en septiembre de 2021 advirtió de que "no hay indicios de un crecimiento más ecológico: las emisiones de dióxido de carbono están aumentando rápidamente tras la disminución pasajera debida a la desaceleración económica"[25]. Probablemente porque a raíz de la pandemia tanto en el sector público como en el privado se decidió que el trabajo se realizara *online* durante los primeros meses y en algunos casos se ha mantenido parcialmente el teletrabajo, pero en muchos otros se ha vuelto a la presencialidad. No obstante, recientes informes ven la pandemia como una oportunidad para el cambio en el modelo de trabajo[26].

En Madrid comparando el nivel de tráfico en septiembre y octubre de 2019 con el de 2021 se ha observado una recuperación del 90% de la circulación de automóviles de la época prepandemia, mientras que la vuelta al transporte público está siendo mucho más lenta con una recuperación del 70% de la afluencia registrada en 2019 por el miedo al contagio[27]. Una de las paradojas del teletrabajo es que cuando se hace de forma parcial, por ejemplo, dos días a la semana, no sale rentable el transporte público por el coste del abono transporte sustituyéndose por el vehículo propio, y hay una tendencia hacia un modelo híbrido trabajo presencial-trabajo remoto varios días a la semana en un 62% de las compañías[28].

---

24 2016/C 262/01. En tal sentido se posiciona MORENO GONZÁLEZ, S. (2019), pp. 399 y ss.

25 Disponible en <https://www.un.org/en/climatechange/reports> Último acceso 2-11-2021.

26 En su informe sobre España el FMI señaló la pandemia desencadenó una aceleración de la automatización y otras adaptaciones tecnológicas, así como cambios en los consumidores y preferencias de los trabajadores hacia actividades en línea y/o en el hogar, frente a actividades presenciales, "lo que puede conducir a transformación estructural significativa". Ver *IMF Country Report* No. 22/46, 26-2-2022, p. 3. Disponible en <file:///C:/Users/05378738/Downloads/1ESPEA2022002%20(1).pdf> (último acceso 18-2-2022).

27 Borja CARABANTE, delegado de Medio ambiente y movilidad del ayuntamiento de Madrid, ABC 23 octubre 2021, p. 15.

28 NUÑEZ MARTÍN y PIN ARBOLEDAS, "El líder ante las nuevas formas de trabajo pospandemia", 2021 <El líder ante las nuevas formas de trabajo | Antonio Núñez Martín (antonionunezmartin.com)>. Última visita el 25 de octubre de 2021.

También hay que considerar que España está a la cola de la OCDE en trabajos que se pueden hacer a distancia con un 35 % de la población y en muchas ciudades de tamaño medio el 25 %. De otro lado, un informe de NÚÑEZ y PIN alerta de que el teletrabajo ha supuesto un incremento de los costes para el 67 % de las empresas españolas[29]. Una menor productividad podría implicar una merma de la competitividad.

La Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia, lo regula diferenciando entre trabajo a distancia, como una forma de organización del trabajo o de realización de la actividad conforme a la cual se presta en el domicilio de la persona trabajadora (o en un lugar elegido por esta) durante toda su jornada o parte de ella, con carácter regular, y el teletrabajo, entendido como el trabajo a distancia llevado a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación[30]. Como advierte la exposición de motivos, el trabajo a distancia, en su concepción clásica de trabajo a domicilio, se ha visto superado por la realidad de un nuevo marco de relaciones y un impacto severo de las nuevas tecnologías, y esta nueva situación precisa una regulación fiscal adecuada. El trabajo a distancia es voluntario, para el trabajador y el empleador (art. 5).

La Ley 10/2021 lo regula desde la perspectiva laboral pero obvia la problemática fiscal. Recoge en los arts. 11 y 12 dos derechos de los trabajadores a distancia que, por su carácter económico, inciden en la tributación.

Primero, el derecho a la dotación suficiente y mantenimiento de medios, equipos y herramientas. Dado que no es para fines particulares, pues su finalidad es empresarial (son elementos imprescindibles para desarrollar el trabajo por vía telemática), en principio no constituirá retribución en especie del trabajo conforme al art. 42.1. 1ª LIRPF, pero si la Administración prueba una afectación parcial para esos fines podría calificarlo como renta en especie. Aquí se podría usar por analogía el art. 22.4 RIRPF, aplicable a los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, y permitir el uso por el trabajador de esos medios, equipos y herramientas para necesidades privadas de forma "accesoria y notoriamente irrelevante"[31]. Esto es más sencillo de probar en dispositivos electrónicos si la empresa instala sistemas de monitorización en sus equipos. Tratándose de otros medios o herramientas, salvo que sean específicos del trabajo realizado, se podría aplicar la regla del art. 30.2. 5º b) LIRPF que implicaría una afectación laboral de un 30% salvo prueba en contrario. Este porcentaje debería aplicarse sobre el coste del bien para el pagador, no sobre su valor de mercado, atendiendo al coste real y deducible para la empresa, en función del tiempo de uso para fines particulares[32]. La parte de renta en especie

---

29 *Ibídem*.

30 Sustituye el Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, con efectos de 13/10/2020. Se aplica al teletrabajo que tenga la consideración de teletrabajo "regular", considerándose "regular" el trabajo a distancia que se preste, en un periodo de referencia de tres meses, un mínimo del treinta por ciento de la jornada, o el porcentaje proporcional equivalente en función de la duración del contrato de trabajo (art. 1).

31 Véase CHICO DE LA CÁMARA (2021), p. 58.

32 En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje

incrementaría la base de cotización a la Seguridad Social. En todo caso, la tributación del teletrabajo debería ser conceptualmente similar a la del trabajo presencial, y siendo la finalidad de la dotación poner a disposición del trabajador los medios necesarios para desarrollar su trabajo a distancia en las mismas condiciones que lo realizaría de forma presencial -no una retribución por su trabajo- no debería computarse como renta en especie[33].

Segundo, el derecho al abono y compensación de gastos, y no podrá suponer la asunción por parte de la persona trabajadora de gastos relacionados con los equipos, herramientas y medios vinculados al desarrollo de su actividad laboral. Aquí pueden incluirse los gastos de luz, teléfono, calefacción, agua, wifi, etc. Estas cantidades si se sufragan por la empresa, previo anticipo por el trabajador con la factura a nombre de aquella, no deberían constituir renta del trabajo. En cambio, si constan a nombre del trabajador con una compensación posterior de la empresa en principio serán renta dineraria del trabajo, aunque habría que diferencia según sea un pago a tanto alzado o en función del consumo de los trabajadores. Las cantidades entregadas a tanto alzado serían renta dineraria, mientras que si la compensación resarce exclusivamente el gasto ocasionado por la realización del trabajo no constituiría obtención de renta, según Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, V0932-14, de 2 de abril[34]. No obstante, en caso de satisfacer un importe global debería aplicarse una exención, como sucede con las dietas por gastos de locomoción, alojamiento y manutención relacionadas con la actividad laboral[35]. Este mecanismo se ha implementado en países como Francia, con una exención de 550 euros de las asignaciones a tanto alzado desde 2020, y Bélgica, donde las compensaciones a tanto alzado son obligatorias desde el 1 de abril de 2020 y no tributan en el IRPF del trabajador[36]. Dada la dificultad de cuantificación se podría aplicar también aquí la presunción de afectación del 30% a la actividad laboral[37]. Llama la atención que se ha modificado el art. 42.3.a) LIRPF considerando exenta como

resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

33 Como observa DURÁN-SINDREU BUXADÉ (2020): "No hay, *"estricto sensu"*, un centro de trabajo independiente, pero el domicilio, o el lugar que el trabajador elija (art. 7 f) del RDL), se convierte *"de facto"* en el lugar del trabajo. Coexisten, pues, el trabajo *"presencial"* y el trabajo *"a distancia"*. Y coexisten, por tanto, dos lugares *"físicos"* en donde se desarrolla el trabajo. En este contexto y, en nuestra opinión, no hay ninguna duda de que la fiscalidad del teletrabajo no puede ser conceptualmente distinta de la que corresponde al trabajo presencial".

34 Se trataba de una empresa que por política de ahorro quería eliminar los móviles corporativos y sustituirlos por subvenciones a los empleados por el uso de su móvil personal para fines profesionales (uso de voz y datos). Se trata de una práctica generalizada en el mundo anglosajón denominada "BYOD" (*Bring your own device*). El *IRS* norteamericano se ha pronunciado sobre esta cuestión hace años y permite desgravar a las empresas el gasto realizado en el impuesto sobre sociedades. Esos pagos son justificados con hojas de gasto por los empleados. No se considera renta para el empleado puesto que es un gasto necesario para su trabajo.

35 Así lo señala CHICO DE LA CÁMARA, ob. cit., p. 59. También es la propuesta del COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022), p. 600. Señala el informe que "esta solución contribuiría a proporcionar un tratamiento fiscal más neutral entre trabajo presencial y a distancia, que no penalice o desincentive el desarrollo de estas nuevas formas de trabajo, y aportaría mayor seguridad jurídica".

36 Por gastos relacionados con el teletrabajo: alquiler, conexión a internet, electricidad, calefacción, equipo informático, mobiliario y material de oficina. Ob. ult. cit. (2022), notas 576 y 577.

37 CHICO DE LA CÁMARA, *ibídem*.

renta en especie la entrega de "tarjetas de restaurante" también en los supuestos de trabajo a distancia o teletrabajo por el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, y que no se haya hecho lo mismo con estos otros supuestos carentes de regulación[38]. Al respecto la consulta V-1035-21 señala que cumpliendo los vales entregados a trabajadores en teletrabajo o con jornada continua los requisitos del artículo 45 del Reglamento sería una fórmula indirecta de prestación del servicio de comedor de empresa, calificándose como rendimiento del trabajo en especie exento, con el límite de 11 euros diarios.

En cuanto a la empresa pagadora, de acuerdo con el art. 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrá derecho a la deducción de los gastos correlacionados con los ingresos, cumpliéndose los requisitos de inscripción contable, imputación temporal y justificación. No debería tener problemas cuando conste a su nombre la factura de los medios, equipos y herramientas entregados al trabajador. En cuanto a los suministros, debería desglosarse en la factura el gasto de suministro satisfecho por la empresa o imputado a la jornada laboral. En otro caso se podría aplicar la regla del 30% ya apuntada.

Aparte de esta necesaria regulación, considerando el mayor coste que para las empresas supone adaptar los puestos de trabajo para la realización del trabajo a distancia o el teletrabajo, y el beneficio ambiental por la reducción de emisiones que puede conllevar, podrían instrumentarse incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades para los empleadores dado que son éstos los que determinan quien puede o no trabajar a distancia pese a su voluntariedad[39]. Los incentivos pueden establecerse sobre la base, los tipos de gravamen o la cuota. Para conseguir una mayor transparencia y respetar el principio de neutralidad son preferibles los que operan sobre la cuota a los que se aplican en la base.

En tal sentido, podrían establecerse deducciones en la cuota, como sucede con la deducción por creación de empleo. Estas deducciones se condicionarían a que la mayor parte de la jornada fuera a distancia, incrementándose en razón a su aumento para fomentar el trabajo en el domicilio. Por ejemplo, 600 euros por trabajador si fueran tres días a la semana, 800 euros cuatro días a la semana, y 1000 euros toda la semana. De este modo se incentivaría en mayor medida el trabajo a distancia íntegro que es el que mejor permite cumplir los objetivos de reducción de emisiones, según se señaló. Para evitar fraudes debería establecerse como requisito el mantenimiento de la relación laboral durante tres años desde la fecha de inicio del trabajo a distancia documentada en el contrato de trabajo registrado en la oficina de empleo. Su incumplimiento determinaría la pérdida de la deducción y su ingreso mediante la correspondiente regularización, junto a los intereses de demora.

38 Modificado por el Real Decreto-ley 35/2020, con efectos desde 1-1.2020.

39 El trabajador también puede solicitarlo para hacer efectivo su derecho a la conciliación de la vida familiar y laboral, conforme al art. 34.8 del Estatuto de los Trabajadores.

5. CONCLUSIONES

La relevancia del transporte en las emisiones totales de gases de efecto invernadero en España requiere implementar medidas fiscales como instrumentos complementarios oportunos y útiles para su reducción, junto a las ayudas públicas y las campañas educativas.

Se proponen para ello tres posibles vías.

La primera, modificar el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para una mayor ambientalización, tomando en consideración, junto al valor de los vehículos, el volumen de emisiones de CO_2 y la categoría euro.

Segunda, promoviendo determinados sectores del transporte colaborativo, como el uso temporal de vehículos y los viajes compartidos, fijando un umbral exento de tributación en el IRPF y el IVA en la economía colaborativa *estricto sensu* (entre particulares), y restableciendo la deducción por inversiones ambientales para los vehículos compartidos por empresas.

Por último, impulsando el teletrabajo para evitar desplazamientos, en la medida en que lo permita la actividad laboral, con una adecuada regulación en materia fiscal de la dotación de medios y compensación de gastos por el empresario al trabajador, otorgando seguridad jurídica a las partes del contrato de trabajo e incentivando al empleador, que puede ser más renuente a su adopción.

Bibliografía

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021), "Aspectos tributarios controvertidos del «teletrabajo»", *El Notario del Siglo XXI*, n. 96.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022), *Libro Blanco para la reforma del sistema tributario,* Instituto de estudios Fiscales.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. (2020), ¿Preocupa de verdad la fiscalidad del teletrabajo?, disponible en: https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/preocupa-de-verdad-la-fiscalidad-del-teletrabajo

FEMP (2008), *La financiación local en España. Radiografía del presente y propuestas de futuro*.

GOMAR SÁNCHEZ, J. I. (2021), "Algunas claves para rediseñar el impuesto de vehículos de tracción mecánica en clave medio ambiental, de capacidad económica y de suficiencia financiera local", en AAVV, *La reforma ambiental de las Haciendas Locales*, Documentos de trabajo, IEF, n. 7.

GONZÁLEZ, M. (2017), "Carnovo y Drivy se unen en la transformación del mercado automovilístico", El Referente, 22-3-2017 (http://www.elreferente.es/mas---/carnovo-drivy-acuerdo-coches-31868).

MINISTERIO DE HACIENDA (2014): *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, 2014.

MINISTERIO DE HACIENDA y FEMP (2017): *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del modelo de financiación local*, 2017

MORENO GONZÁLEZ, S. (2019), "El tratamiento tributario de la «economía colaborativa» y las normas sobre ayudas de estado", en Antón Antón, A., y Bilbao Estrada, I. (Coord.), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital*, Aranzadi.

MUÑOZ MERINO, A., *et al*. (2017), "Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local", Gobierno de España-FEMP.

NEMRY, F.; LEDUC, G.; MONGELLI, I., y UIHLEN, A. (2008), *Environmental Improvement of Passenger Cars* (IMPRO-Car), Joint Research Centre, Institute for Prospective Technological Studies, Sevilla.

SKJELVIK, J. M.; ERLANDSEN A. M., y HAAVARDSHOLM, O. (2017), *Environmental impacts and potential of the sharing economy*, Nordic Council of Ministers.

SUÁREZ PANDIELLO, J. (coord.) (2008), "La financiación local en España. Radiografía del presente y propuestas de futuro", FEMP, Madrid.

TRANSPORT & ENVIRONMENT (2019): *Propuesta de actuaciones para impulsar la movilidad eléctrica en España*

CAPÍTULO 9

HACIA UNA POSIBLE IMPLEMENTACIÓN DE UN TRIBUTO AMBIENTAL SOBRE LA CARNE

PALOMA GARCIA CÓRDOBA*
Universitat Pompeu Fabra

1. Consideraciones previas. 2. Una externalidad negativa como punto de partida; 3. un tributo ambiental sobre la carne como respuesta. 3.1. El diseño del tributo ambiental sobre la carne; 4. reflexiones finales. Bibliografía.

RESUMEN: El Pacto Verde Europeo es la mayor apuesta de la Unión Europea para alcanzar el objetivo de ser el primer continente climáticamente neutro de aquí al año 2050. Una de sus partes fundamentales es la estrategia "De la Granja a la Mesa", que procura un sistema alimentario más saludable y sostenible. Así, se sugiere que los sistemas impositivos de la UE deben reflejar sus verdaderos costes en los precios de alimentos en términos de contaminación, emisiones de gases de efecto invernadero y otras externalidades medioambientales.

La producción ganadera conlleva una elevada emisión de gases de efecto invernadero a la vez que el consumo de cierto tipo de carne tiene un impacto negativo en la salud de los seres humanos. En todo caso, un tributo ambiental puede ser una posible respuesta a la estrategia del Pacto Verde Europeo.

PALABRAS CLAVE: tributación ambiental, Pacto Verde Europeo, tributación de la carne.

ABSTRACT: The European Green Deal is the European Union's major commitment to achieving the goal of becoming the first climate-neutral continent by 2050. One of the key parts of this agreement is the "Farm to Fork" strategy, which aims for a healthier and more sustainable food system in the EU. It is suggested that EU tax systems should reflect their true costs in food prices, in terms of pollution, greenhouse gas emissions and other environmental externalities.

Livestock production leads to high greenhouse gas emissions while the consumption of certain types of meat has a negative impact on human health. In any case, an environmental tax could be a possible response to the European Green Deal.

KEYWORDS: environmental taxation, European Green Deal, meat taxation.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En la última década, la comunidad internacional ha manifestado una gran preocupación por el cambio climático y la imperante necesidad de tomar acción ante un fenómeno que no se detiene. En el ámbito de la Unión Europea (UE), una de las acciones que más se destaca es el paquete de

* Personal docente e investigador, Universitat Pompeu Fabra. Correo electrónico: paloma.garcia@upf.edu Esta publicación se encuentra enmarcada en el Proyecto I+D+i 2020 (PID2020-115834RB-C32).

medidas denominado "Pacto Verde Europeo"[1], cuya finalidad principal es lograr que la UE sea el primer continente climáticamente neutro de aquí al año 2050. Una de las piezas fundamentales de dicho pacto es la estrategia llamada "De la Granja a la Mesa"[2].

La mencionada estrategia propone mejorar la disponibilidad y el precio de los alimentos sostenibles, así como también promover dietas saludables. El documento publicado por la Comisión expone diversos datos entre los que cabe mencionar aquellos proporcionados por la Agencia Europea de Medio Ambiente, que asegura que la agricultura es responsable del 10,3% de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de la UE y casi el 70 % de esas emisiones proceden del sector animal. Asimismo, se afirma que la mayor parte de las emisiones de la agricultura no relacionadas con el CO2 proceden de la gestión del suelo de las tierras de cultivo, la fermentación entérica del ganado rumiante, el cultivo del arroz y la gestión del estiércol[3]. Las emisiones de GEI del sector animal (que consisten principalmente en metano y óxido nitroso) se pueden clasificar en emisiones directas (por ejemplo, provenientes del ganado) e indirectas (por ejemplo, por la deforestación o alimentación del ganado)[4]. Desde un punto de vista del cambio climático, ambas clases de emisiones deben ser reducidas.

A su vez, de acuerdo con un informe de la Comisión, la UE es el segundo productor de carne después de China y en el año 2017 se produjeron 47 millones de toneladas de carne compuesto por el ganado porcino, bovino, vacuno, ovino, caprino y avícola[5]. El mismo informe establece que en el año 2020, cada europeo/a consumió en promedio unos 69,5 kilogramos de carne.

Por otra parte, el sector agrícola es el segundo más importante en cuanto a emisiones de GEI (precedido por el sector energético[6]), por lo que, en la actualidad, las políticas públicas están focalizadas en la energía como fuente contaminante[7]. En un contexto en el que se requieren acciones urgentes, resulta oportuno tener en cuenta aquellas otras fuentes contaminantes distintas a la energía en la lucha contra el cambio climático.

Ahora bien, según la literatura especializada, existen dos grandes efectos negativos vinculados a la producción y el consumo de carne: por un lado, el impacto negativo en la salud humana y por el otro, el daño al medioambiente. En cuanto a los efectos negativos en la salud, un estudio reciente ha demostrado que el hecho de disminuir el consumo de carne roja contribuye a reducir los riesgos

---

1 COMISIÓN UE (2019), "El Pacto Verde Europeo", COM (2019) 640 final.

2 COMISIÓN UE (2020), "Estrategia «de la granja a la mesa» para un sistema alimentario justo, saludable y respetuoso con el medio ambiente", COM (2020) 381 final.

3 BEACH, R. H.; DEANGELO, B. J.; ROSE, S.; CHANGSHENG LI, y SALAS, W., DEL GROSSO, S. J. (2020), pág. 110.

4 Comisión UE, Dirección General de Agricultura y Desarrollo Rural, PEYRAUD, J., y MACLEOD, M. (2020), *Future of EU livestock: How to contribute to a sustainable agricultural sector? final report,* pág. 8.

5 Comisión UE, Dirección General de Agricultura y Desarrollo Rural, PEYRAUD, J., y MACLEOD, M. (2020), *"Future of EU livestock: How to contribute to a sustainable agricultural sector? final report"*, pág 2.

6 AGENCIA EUROPEA DE MEDIOAMBIENTE (2021): "Annual European Union greenhouse gas inventory 1990–2019", pág. 6.

7 Por ejemplo, en uno de los documentos borradores del Pacto Climático de Glasgow (ONU, 2021) se hace hincapié en la necesidad de una transición hacia sistemas energéticos de bajas emisiones y medidas de eficiencia energética.

de padecer enfermedades cardiovasculares y cáncer[8]. Además, son diversos los trabajos que dan cuenta de la conexión que existe entre los productos ganaderos y el cambio climático[9].

La estrategia "De la Granja a la Mesa" sugiere específicamente que los incentivos fiscales deberían encauzar la transición hacia un sistema alimentario sostenible y animar a los consumidores a elegir dietas sostenibles y saludables. También se dice que, en dicha transición, los sistemas impositivos de la UE deben garantizar que el precio de los diferentes alimentos refleje sus costes reales en términos de uso de recursos naturales finitos, contaminación, emisiones de gases de efecto invernadero y otras externalidades medioambientales.

Teniendo en cuenta las ideas antes expuestas junto con el relevante rol de los sistemas tributarios como un instrumento para influenciar sobre el comportamiento humano y así proteger al medioambiente mediante el ajuste de los precios[10], resulta oportuno examinar la posible implementación de un tributo sobre la carne[11] para contrarrestar aquellos efectos nocivos y así cumplir los objetivos del Pacto Verde Europeo.

Este trabajo se encarga de exponer una problemática medioambiental específica (es decir, la producción y el consumo excesivo de carne) y una posible solución desde el punto de vista tributario. Es de carácter meramente exploratorio, con la finalidad de exponer la problemática y fomentar un debate, dado que la temática no ha sido abordada en profundidad desde la óptica de la tributación medioambiental.

Por lo tanto, la pregunta que se intentará responder en estas líneas es la siguiente: ¿es un tributo ambiental sobre la carne un instrumento para cumplir con los fines del Pacto Verde Europeo ante los elevados índices de contaminación vinculados con la carne? A tal fin, y luego de esta breve introducción, el primer apartado se refiere al concepto de externalidad negativa como punto de partida. Más adelante, el segundo apartado revisa la idea de un tributo ambiental a la carne como una posible respuesta y más adelante se exponen algunas ideas en cuanto al diseño del tributo. Para culminar, el último apartado se destina a unas reflexiones finales.

---

8 BEACH, R. H.; DEANGELO, B. J.; ROSE, S.; CHANGSHENG LI, SALAS, W., y DEL GROSSO, S. J. (2020), pág. 3.

9 Véase, por ejemplo: ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA ALIMENTACIÓN Y LA AGRICULTURA (FAO), *Soluciones ganaderas para el cambio climático*, pág. 2.

10 Véase MILNE (2002), pág. 15.

11 La denominación "tributo sobre la carne" no es del todo precisa ni técnica, aunque en la literatura especializada existe una cierta uniformidad en utilizar dicho concepto (principalmente el término en inglés, *-meat tax-*) y es por eso por lo que se utilizará esa denominación, si bien sería más apropiado hablar de "tributo ambiental sobre la carne" o algo similar que denote su finalidad medioambiental.

2. UNA EXTERNALIDAD NEGATIVA COMO PUNTO DE PARTIDA

La literatura especializada afirma que, si se propician cambios en la alimentación para aminorar el consumo de alimentos de origen animal, se pueden obtener beneficios significativos debido a la reducción de la mortalidad relacionada con el cambio en la alimentación y las emisiones de GEI[12]. En otras palabras, los estudios demuestran que reducir el consumo de alimentos de origen animal (como la carne) puede traer beneficios tanto para la salud de los seres humanos como también para el medioambiente.

Tanto la contaminación ambiental como los efectos perjudiciales sobre la salud ligados a la carne pueden ser entendidos como "externalidades negativas", en el sentido que existen costes no solo económicos sino también sociales que no son internalizados en las actividades económicas. Basta con revisar la noción de externalidad negativa, aquel concepto económico que es elemental en materia de tributación ambiental. En palabras de Samuelson y Nordhaus, una externalidad puede ser definida como una "actividad cuyos efectos no se reflejan completamente en los precios y en las transacciones de mercado"[13] y es de carácter negativo cuando no se compensa a la comunidad en su conjunto por ese daño que se provoca (como, por ejemplo, un daño al medioambiente).

Herrera Molina comenta que, a partir de las ideas planteadas por Pigou, se deben establecer gravámenes para internalizar aquellos costes externos derivados de la contaminación[14]. Ruiz Almendral, por su parte, explica que un tributo ambiental implica la internalización de un fallo de mercado, como puede ser el consumo excesivo y perjudicial de ciertos productos[15]. De este modo, un tributo sobre la carne reestablecería el equilibrio en el sistema económico originalmente alterado por aquel fallo de mercado, es decir ocasionado por aquella externalidad.

Ello se vincula directamente con la noción de tributo extrafiscal, considerado como el gran género donde se ubican los tributos ambientales. En palabras de Salassa Boix, los tributos extrafiscales "son aquellos gravámenes que, sin despojarse del objetivo recaudatorio, no tienen como finalidad esencial la de obtener recursos sino la de alentar o desalentar determinadas conductas que benefician a toda la sociedad, sin importar cual sea la asignación presupuestaria de los fondos obtenidos"[16]. Por lo tanto, están sentadas las bases para hablar de extrafiscalidad y específicamente de tributación ambiental como una manera de internalizar aquellos costes producidos por las externalidades negativas.

Si bien son dos los efectos negativos derivados del consumo y producción de carne, una investigación sostuvo[17] (con razón) que la protección del medioambiente es más directa que la protección de la salud para justificar un tributo ambiental sobre la carne. Esta lógica se asienta el concepto mismo de externalidad negativa. Una manera sencilla de explicar dicha lógica es la

---

12 SPRINGMANN, M.; GODFRAY, C.; RAYNERA, M., y SCARBOROUGH, P. (2016), pág. 41.

13 SAMUELSON y NORDHAUS (2006), pág. 359.

14 Véase HERRERA MOLINA (2000), pág. 4.

15 Véase RUIZ ALMENDRAL (2018), pág. 81.

16 Véase SALASSA BOIX (2013), pág. 143.

17 BONNET, C.; BOUAMRA-MECHEMACHE, Z.; RÉQUILLART, V., y TREICH, N. (2020), 101847.

siguiente: una persona que no consume carne se ve igualmente perjudicada por los efectos negativos medioambientales, aunque no perciba los daños en su salud, con lo cual se puede afirmar que la protección del medioambiente abarca la totalidad de circunstancias. Es por ese motivo que un posible tributo ambiental sobre la carne debe responder de manera directa a la finalidad de proteger el medioambiente.

De todos modos, es evidente que existen beneficios colaterales sobre la salud humana si se establece un tributo de estas características[18] y que pueden motivar su implementación, pero la estructura y el diseño estarán guiados por una finalidad estrictamente ambiental.

3. UN TRIBUTO AMBIENTAL SOBRE LA CARNE COMO RESPUESTA

Existen diversos motivos para afirmar que la introducción de un tributo ambiental sobre la carne es un instrumento adecuado de mitigación ante la problemática que se presenta. En primer lugar, distintas organizaciones a nivel internacional recomiendan la creación de figuras de este tipo por sus potenciales efectos beneficiosos. Así, un informe de la Comisión de la UE sostiene que es probable que los impuestos sobre la carne reduzcan la demanda de este tipo de productos, lo que se traduce en una disminución de las emisiones de GEI debidas al consumo de carne[19]. Asimismo, la Organización Mundial de la Salud (OMS) ha recomendado la implementación de impuestos, subvenciones y precios directos para influir en los precios de los alimentos con el fin de fomentar una alimentación sana[20].

De igual manera, un tributo ambiental es adecuado si se tiene en cuenta que existen diversos mecanismos estatales de protección ambiental, que pueden ser clasificados de instrumentos restrictivos y permisivos. Los instrumentos restrictivos, abarcan las llamadas prácticas de obligación, control y sanción de las administraciones públicas mientras los instrumentos permisivos "otorgan un mayor grado de discrecionalidad, ya que de entre todas las opciones posibles se permite al administrado elegir la que mejor se ajusta a sus intereses económicos"[21]. La tributación ambiental se encuentra dentro de la clasificación de instrumentos permisivos (también llamados económicos o de mercado). En lo que aquí concierne, no se intenta prohibir ni eliminar por completo el consumo o producción de la carne, por lo que la utilización de un tributo ambiental se adapta a la finalidad específica de reducir la emisión de GEI. Se trata de una conducta que se busca modificar o restringir, pero de ninguna manera prohibir, lo cual es consistente con la definición básica de tributo ambiental[22].

---

18 Para mayor evidencia al respecto, véase: BROEKS, M. J.; BIESBROEK, S.; OVER, E. A. B.; VAN GILS, P. F.; TOXOPEUS, I.; MARJA BEUKERS, M. H., y TEMME, E. H. M. (2020), pág. 1.

19 Comisión UE, Dirección General de Agricultura y Desarrollo Rural, PEYRAUD, J., y MACLEOD, M. (2020), *Future of EU livestock: How to contribute to a sustainable agricultural sector? final report,* pág. 61.

20 ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD, *"Implementing fiscal and pricing policies to promote healthy diets: a review of contextual factors",* pág. 7.

21 FORADORI y SALASSA BOIX, (2015), pág. 93.

22 HERRERA MOLINA, (2000), pág. 63.

Un tributo sobre la carne también refleja el reconocido principio "quien contamina paga"[23]. El tributo sobre la carne se fundamenta entonces en una cuestión lógica: el precio real de la carne debe reflejar todos los costes económicos, por lo que se debería incluir el coste a nivel de emisión de GEI y así reflejar el principio antes mencionado. Existen distintas estrategias de mitigación de GEI, concretamente puede tratarse de medidas dirigidas a la reducción del consumo de productos ganaderos por sus efectos nocivos. Dentro de esta última categoría, un tributo ambiental basado en las emisiones de GEI puede ser una opción viable para reducir el consumo de estos productos[24].

Por lo tanto, resulta clara la justificación del tributo y que éste podría ser una respuesta ante la problemática que se presenta. El siguiente paso es decidir si se crea un nuevo tributo o se adaptan los tributos ya existentes[25]. Así, algunos autores sugieren una suba del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en estos productos para evitar que existan tipos impositivos beneficiosos y que tributen en su máximo posible[26]. En la mayoría de los países, el único impuesto sobre la carne es el IVA, a menudo con tipos reducidos[27]. De hecho, esta posibilidad está siendo analizadas como políticas públicas concretas como por ejemplo en abril de año 2020, el ministro de finanzas de los Países Bajos presentó una propuesta para identificar opciones políticas eficaces que reflejen los precios reales de la carne. En dicha propuesta se expusieron dos vías alternativas: un impuesto especial sobre el consumo de carne y un aumento del tipo de IVA[28]. Si bien el aumento del IVA es una opción válida, la alternativa que cobra más fuerza por su potencial efecto favorable al medioambiente es aquella que propone que la creación de un tributo de carácter ambiental[29]. Esto se explica porque un tributo ambiental se puede estructurar teniendo en cuenta esa finalidad específica.

Así, resulta conveniente la creación de un nuevo tributo y concretamente un impuesto. Se propone un impuesto y no de otra figura tributaria porque en el ámbito de la tributación ambiental las tasas y las contribuciones especiales se utilizan más bien para la recolección de residuos o para el tratamiento de aguas[30] por lo que un impuesto se adapta se adapta a las necesidades concretas de este caso. Además, cabe destacar que en materia de tributación ambiental se "desdibuja" la línea que distingue entre tasa, impuestos y contribuciones especiales[31].

---

23 En el marco de la UE, este principio se encuentra regulado en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

24 HERRERO, M.; HENDERSON, B.; HAVLÍK, P.; THORNTON, P. K.; CONANT, R. T., SMITH, P.; WIRSENIUS, S.; HRISTOV, A. N.; GERBER, P.; GILL, M.; BUTTERBACH-BAHL, K.; VALIN, H.; GARNETT T., y STEHFEST, E. (2016), pág. 454.

25 En palabras de HERRERA MOLINA (2000), se trata de introducir "elementos tributarios ambientales" lo que equivale a incorporar un interés en la protección del medioambiente a alguno de los impuestos llamados "ordinarios", esto es, aquellos impuestos que tienen como finalidad la recaudación y ninguna otra finalidad extrafiscal.

26 RAPOULA, (2021), pág. 1.

27 Véase FUNKE, F.; MATTAUCH, L.; VAN DEN BIJGAART, I.; GODFRAY, C.; HEPBURN, C. J.; KLENERT, D.; SPRINGMANN, M., y TREICH, N. (2021), pág. 8.

28 Véase la carta del Ministro de Finanzas de los Países Bajos recuperada desde https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2020Z07213&did=2020D15415 .

29 NORDGREN, A. (2012), 109.

30 BARDE y GODARD (2012), pág. 34.

31 VILLAR EZCURRA (2010), pág. 238.

Asimismo, una sólida literatura respalda esta idea y se refiere a lo conveniente que resulta la idea de implementar un impuesto sobre la carne. Por ejemplo, un estudio realizado en Suecia[32] sostuvo que el precio de la carne importa y que, con los incentivos adecuados, los consumidores estarían dispuestos a cambiarse a los sustitutos de la carne. Dicho estudio se basó en la lógica de "disposición a pagar" (*willingness to pay*) y se demostró que, utilizando instrumentos fiscales, se podría modificar el comportamiento humano en relación con el consumo de carne.

Una investigación llevada a cabo en Alemania propuso cuatro escenarios distintos de tributación sobre la carne procesada y analizó los efectos en la salud en cada uno de esos escenarios[33]. La conclusión fue que, desde una perspectiva de la medicina preventiva, a medida que la carga tributaria aumentaba, mayor era el impacto positivo en los índices sanitarios y en relación con la cantidad de muertes vinculadas al consumo de carne.

Mas allá de esta literatura que respalda esta idea, se deben mencionar algunos de los inconvenientes que se pueden presentar dado que este impuesto puede ser difícil de implementar ante la convergencia de ciertas cuestiones políticas, éticas y económicas. Lo cierto es que aparecen algunos puntos débiles, como por ejemplo que, desde una perspectiva global, este tipo de medidas resulta de compleja implementación en países en vías de desarrollo en los cuáles la cuestión alimentaria presenta otro tipo de problemáticas. Ello explica por qué las investigaciones aquí analizadas y este trabajo en concreto se enfocan en el ámbito europeo, consciente de dicha limitación.

Asimismo, a nivel político y económico, una medida de estas características puede ser rechazada por diversos sectores. Por un lado, la población en general puede mostrar su oposición ante esta medida teniendo en cuenta que impacta directamente sobre la economía de los hogares y los hábitos alimentarios de toda la sociedad. Por otra parte, este impuesto puede ser considerado como perjudicial para el sector ganadero y toda la industria vinculada a la producción de carne. Especialmente si se tiene en cuenta la crisis económica de los últimos años ocasionada por la pandemia mundial y que produjo un profundo cambio en la cadena de producción. En este sentido, el proceso productivo sufrió graves perjuicios e incluso algunos productores tuvieron que reformular su modelo de producción teniendo en cuenta las recomendaciones sanitarias. Según un reciente estudio de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), a partir de la crisis del COVID-19, se observaron alteraciones en las cadenas de valor ganaderas, ante lo cual resultaba necesario brindar ayudas como facilidades financieras para ayudar al sector[34]. Este es un punto más que relevante a considerar, dado que el sector ganadero puede verse amenazado por la creación de un nuevo impuesto en un contexto en el que todavía se encuentra en fase de recuperación.

---

32 CARLSSON, F.; MITESH, K., y LAMPI, E. (2021), pág. 19

33 SILKE, T.; LHACHIMI, S. K., y SCHOENBACH, J. K. (2017). pág.1.

34 ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA AGRICULTURA Y LA ALIMENTACIÓN (2020). *Mitigating the impacts of COVID-19 on the livestock sector,* pág. 5.

De ahí que un impuesto ambiental sobre la carne pueda presentar ciertas dificultades y oposición en algunos sectores. En todo caso, algunas de estas cuestiones pueden ser tenidas en cuenta en el diseño del tributo y, de esta manera, se pueden conciliar las necesidades de los sectores involucrados.

3.1. El diseño del tributo ambiental sobre la carne

Se han expuesto las bases teóricas y los fundamentos de un impuesto ambiental sobre la carne, con lo cual el siguiente paso es analizar concretamente las características de este impuesto. Es decir que en el apartado previo se intentó justificar la implementación de un impuesto ambiental sobre la carne y en este apartado, la pregunta es ¿cómo sería ese impuesto sobre la carne?

Es necesario reiterar que el fundamento del impuesto de carácter ambiental, por lo que el diseño del tributo debe reflejar esa finalidad extrafiscal que se persigue. Dicho diseño puede ser una ardua tarea y ciertas decisiones deberán ser tomadas a la hora de su puesta en marcha. Algunas de estas complejidades serán brevemente expuestas en este apartado.

Ciertamente, la tributación ambiental sobre la carne intenta dar respuesta a los lineamientos establecidos en la UE y una opción es crear un impuesto a nivel de cada Estado Miembro bajo los lineamientos generales de la UE o incluso, por iniciativa de cada Estado. Sin embargo, es preferible una propuesta armonizada en toda la UE, aunque puede resultar más complejo[35]. Las soluciones unilaterales no son deseables para una problemática de esta magnitud, por lo que resultaría conveniente adoptar una política uniforme en el territorio de la UE para alcanzar verdaderamente el objetivo ambiental y, asimismo, evitar cualquier tipo de conflicto vinculado al Derecho de la UE[36].

La legislación de la UE debería ser revisada en detalle y, además, la medida exige la convergencia de dos grandes ámbitos: ambiente y tributación[37]. Si a nivel de la UE se adopta esta medida, se deberían revisar concretamente las limitaciones en materia de tributación y ambientales, especialmente lo establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Por otra parte, también deberían tenerse en cuenta las limitaciones desde el punto de vista del comercio internacional, como las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y los acuerdos comerciales.

Pero la cuestión más problemática en relación con este impuesto se vincula con sus elementos de cuantificación. Una propuesta sugirió un impuesto sobre la incidencia y alteración del medioambiente por la realización de actividades ganaderas en régimen de engorde intensivo de ganado porcino y vacuno, cuya base imponible está constituida por el peso de los animales sacrificados en el período impositivo[38]. Sin embargo, un impuesto sobre la carne con estas

35 Especialmente, si se tiene en cuenta los establecido en el TFUE en los artículos 113 y 115.

36 Especialmente, en materia de ayudas de Estado y libertades fundamentales.

37 Sobre la protección del medioambiente en la UE, véase los artículos 11, 191 y 192 del TFUE y los artículos 113 y 115 del TFUE en materia de fiscalidad.

38 GARCÍA DE PABLOS (2019), pág. 47.

características no tendría conexión con la finalidad ambiental que se pretende alcanzar y necesariamente la base imponible debe reflejar dicha finalidad.

En ese sentido, otra investigación tuvo en cuenta esa finalidad ambiental y se calcularon las repercusiones de una potencial introducción de un impuesto sobre la carne en siete productos diferentes (carne de vacuno, cerdo, pollo, leche, productos fermentados, queso y nata) en términos de emisiones de gases contaminantes[39]. El estudio reveló que un impuesto sobre el consumo de carne puede ser conveniente debido a sus efectos sobre varios contaminantes y que el nivel impositivo para cada producto cárnico debería ser calculado a partir del daño medioambiental causado por los GEI en la fase de producción, aunque el impuesto debe necesariamente recaer sobre el consumo.

Por lo tanto, resulta acertado tener en cuenta los parámetros fundamentales a la hora de cuantificar el tributo: que se distinga la carga contaminante de los distintos productos (es decir, diversos tipos de gravamen en función de la emisión por cada tipo de ganado), que la base imponible tenga en cuenta las emisiones de GEI de dichos productos y, finalmente, que el tributo recaiga sobre el consumo. La idea de gravar el consumo resulta un instrumento político más eficaz que un tributo basado en las emisiones de la producción, dado que la opción de gravar la producción tiene elevados costes de control y un escaso potencial técnico de reducción de emisiones[40]. En otras palabras, si se quieren modificar los patrones de conducta, esto debe realizarse mediante un impuesto sobre el consumo y no sobre la producción.

A los fines de lograr los objetivos que se propone la medida, es indispensable distinguir el nivel de imposición de cada producto según el daño medioambiental causado por los GEI[41]. Así, puede haber una reducción considerable de las emisiones de GEI mediante la implementación de un tributo sobre el consumo de la carne teniendo en cuenta la emisión de GEI[42].

Si el impuesto se basa en las emisiones, es difícil establecer una medición directa para lo cual puede optarse por estimaciones objetivas[43]. Resulta interesante el aporte de Bahr[44], que plantea tres escenarios posibles para gravar un tributo sobre las emisiones de GEI ocasionadas por productos sobre la carne:

- Gravar las emisiones medias de GEI por unidad para cada categoría de carne para todos los productores en mercados enteros;
- Gravar de manera uniforme sobre la base de las emisiones medias de GEI por unidad para cada categoría de carne;
- Gravar las emisiones reales de GEI por unidad de carne de los productores individuales.

39 SÄLL y GREN (2015) pág. 48.

40 EDJABOU y SMED (2013), pág. 85.

41 SÄLL y GREN (2015), pág. 44.

42 EDJABOU y SMED (2013), pág. 91.

43 HERRERA MOLINA (2000), pág. 74.

44 BAHR (2015), pág. 163.

Así, con acierto, la autora considera que la primera opción es la conveniente dado que se deben tener en cuenta las emisiones medias de GEI por ser más práctico de implementar y menos costoso.

En cuanto al tipo impositivo, un estudio consideró que, para generar un impacto en relación con los objetivos de mitigación, los precios de la carne tendrían que aumentar más de un 20% si se aplica en países de renta alta[45], por lo que esta aproximación puede resultar de guía a la hora de crear el tributo.

Por lo tanto, resulta conveniente que el impuesto recaiga sobre el consumo y que distinga entre los distintos tipos de productos[46], a la vez que considere las emisiones medias de GEI.

La tributación ambiental casi nunca existe de forma aislada y deben adoptarse también otras medidas para hacer frente al problema principal[47]. Dichas medidas pueden ser subsidios para el sector agropecuario o el establecimiento de precios mínimos que garanticen una renta vital a los agricultores. Es importante plantear algún tipo de ayuda al sector de los productores teniendo en cuenta la reticencia de este sector ante estas medidas en el contexto actual, tal como se dijo anteriormente.

También se pueden adoptar regulaciones que promuevan las practicas agrícolas más favorables con el medioambiente y el abastecimiento sostenible, como por ejemplo mediante la gestión sostenible de la tierra acompañados por una asignación estratégica de recursos públicos, así como también mecanismos para fomentar las inversiones del sector privado[48]. Este tipo de ayudas deben animar a los agricultores a elegir practicas sostenibles por lo que además del impuesto, es necesario aumentar la inversión en el sector ganadero y promover así́ las practicas sostenibles[49].

Paralelamente, se pueden implementar beneficios fiscales para fomentar el consumo de otro tipo de alimentos saludables, como por ejemplo frutas y verduras. De esta manera también se evita que, ante la adopción de un impuesto ambiental sobre la carne, la población opte por carnes más económicas y procesadas menos saludables o alimentos altamente procesados de origen vegetal[50].

---

45 SPRINGMANN *et al.* (2018): pág. 2

46 WIRSENIUS, HEDENUS y MOHLIN (2011), pág. 159.

47 MILNE (2002), pág. 15.

48 ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA AGRICULTURA Y LA ALIMENTACIÓN (2011): *"The State of the Worlds Land and Water Resources for Food and Agriculture Managing systems at risk"*, pág. 226.

49 HERRERO, M.; HENDERSON, B.; HAVLÍK, P.; THORNTON, P. K.; CONANT, R. T.; SMITH, P.; WIRSENIUS, S.; HRISTOV, A. N.; GERBER, P.; GILL, M.; BUTTERBACH-BAHL, K.; VALIN, H.; GARNETT T., y STEHFEST, E. (2016), pág. 452.

50 Comisión UE, Dirección General de Agricultura y Desarrollo Rural, PEYRAUD, J., y MACLEOD, M. (2020), *Future of EU livestock: How to contribute to a sustainable agricultural sector? final report,* pág. 62.

4. REFLEXIONES FINALES

En la actualidad, es evidente que los patrones alimentarios de la UE requieren un cambio de paradigma desde el punto de vista ambiental. Las investigaciones revisadas revelan que puede ser conveniente implementar instrumentos económicos para contrarrestar los efectos negativos sobre el medioambiente y la salud. Concretamente, una de las alternativas es incorporar el concepto de externalidad negativa mediante la implementación de un impuesto ambiental sobre la carne.

El diseño del impuesto es un elemento fundamental y que exige un análisis detenido sobre la cuestión. El impuesto debe recaer sobre el consumo y debe tener en cuenta las emisiones y los distintos tipos de producto en la cuantificación. Esta es la manera que, en principio, parece ser la más eficaz al establecer el gravamen.

Ante la pregunta inicial ¿es un tributo ambiental sobre la carne una respuesta a esta problemática? La respuesta es afirmativa. Un tributo ambiental sobre la carne permite aplicar el principio "quien contamina paga" a la vez que se internalizan esos costes que de otro modo habrían sido soportados por toda la comunidad.

Un punto central para destacar es que en la búsqueda de soluciones ante una problemática global como es el cambio climático, no debe menospreciarse el importante rol de la tributación y tener en cuenta este tipo de medidas por el potencial impacto que tienen.

Esta medida puede ser una pieza clave en la transición sugerida por el marco del Pacto Verde Europeo. Se requiere acción conjunta por parte de la UE y tal vez es el momento de comenzar a construir políticas unificadas en materia de tributación ambiental.

Bibliografía

AGENCIA EUROPEA DE MEDIOAMBIENTE (2021): *Annual European Union greenhouse gas inventory 1990–2019*. Recuperado desde: https://www.eea.europa.eu/publications/annual-european-union-greenhouse-gas-inventory-2021 .

BAHR, C. C. (2015): "Greenhouse Gas Taxes on Meat Products: A Legal Perspective", *Transnational Environmental Law*, vol.4, nº 1.

BARDE, J. P., y GODARD, O. (2012): "Economic principles of environmental fiscal reform", en Milne, J. E., y Andersen, M. S. (editores): *Handbook of Research on Environmental Taxation*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham.

BEACH, R. H.; DEANGELO, B. J.; ROSE, S.; CHANGSHENG L.; SALAS, W., y DEL GROSSO, S. J. (2008): "Mitigation Potential and Costs for Global Agricultural Greenhouse Gas Emissions", *Agricultural Economics*, nº 38.

BROEKS, M. J.; BIESBROEK, S.; OVER, E. A. B.; VAN GILS, P. F.; TOXOPEUS, I.; MARJA BEUKERS, M. H., y TEMME, E. H. M. (2020): "A social cost-benefit analysis of meat taxation and a fruit and vegetables subsidy for a healthy and sustainable food consumption in the Netherlands", *BMC public health*, vol. 20, nº 1.

BONNET, C.; BOUAMRA-MECHEMACHE, Z.; RÉQUILLART, V., y Treich, N. (2020): "Regulating meat consumption to improve health, the environment and animal welfare", *Food Policy*, nº 97.

CARLSSON, F.; KATARIA, M., y LAMPI, E. (2021): "How much does it take? Willingness to switch to meat substitutes", *Ecological Economics*, nº 193.

COMISIÓN UE, DIRECCIÓN GENERAL DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL; PEYRAUD, J., y MACLEOD, M. (2020): *Future of EU livestock: How to contribute to a sustainable agricultural sector? final report.* Recuperado de https://data.europa.eu/doi/10.2762/3440.

EDJABOU, I. D., y SMED, S. (2013): "The effect of using consumption taxes on foods to promote climate friendly diets–The case of Denmark"*, Food policy* nº 39.

FORADORI, M. L., y SALASSA BOIX, R. (2015): "La educación ambiental y la fiscalidad ambiental: puntos de encuentro", *Anuario XV del Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de Córdoba*.

FUNKE, F.; MATTAUCH, L.; VAN DEN BIJGAART, I.; GODFRAY, C.; HEPBURN, C. J.; KLENERT, D.; SPRINGMANN, M., y TREICH, N. (2021): "Is Meat Too Cheap? Towards Optimal Meat Taxation." I*NET Oxford Working Paper No. 2021-*08 http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3801702.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2019): "El aumento de la tributación sobre el consumo de carne", *Quincena fiscal*, nº 21.

GONZÁLEZ, N.; MARQUÈS, M., y MARTÍ NADAL, J. D. (2020): "Meat consumption: Which are the current global risks? A review of recent (2010–2020) evidences", *Food Research International*, nº 137.

HERRERO, M.; HENDERSON, B.; HAVLÍK, P.; THORNTON, P. K.; CONANT, R. T.; SMITH, P.; WIRSENIUS, S.; HRISTOV, A. N.; GERBER, P.; GILL, M.; BUTTERBACH-BAHL, K.; VALIN, H.; GARNETT T., y STEHFEST, E. (2016): "Greenhouse gas mitigation potentials in the livestock sector", *Nature Climate Change* vol. 6, nº 5.

HERRERA MOLINA, P. (2000): *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid.

CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE EL CAMBIO CLIMÁTICO (2021): *Pacto Climático de Glasgow*. Recuperado desde: https://unfccc.int/sites/default/files/resource/cma2021_L16_adv.pdf.

NORDGREN, A. (2012): "A climate tax on meat?" en T. Potthast y S. Meisch (editores): *Climate change and sustainable development - Ethical perspectives on land use and food production*, Wageningen Academic Publishers, Wageningen.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA ALIMENTACIÓN Y LA AGRICULTURA (2018): *Soluciones ganaderas para el cambio climático*. Recuperado desde: https://www.fao.org/3/I8098ES/i8098es.pdf

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA AGRICULTURA Y LA ALIMENTACIÓN (2011): *The State of the Worlds Land and Water Resources for Food and Agriculture Managing systems at risk*. Recuperado desde: https://www.fao.org/3/i1688e/i1688e00.htm

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA AGRICULTURA Y LA ALIMENTACIÓN (2020): *Mitigating the impacts of COVID-19 on the livestock sector*. Recuperado desde https://doi.org/10.4060/ca8799en

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD (2021): *Implementing fiscal and pricing policies to promote healthy diets: a review of contextual factors.* Recuperado desde: https://www.who.int/publications/i/item/9789240035027.

RAPOULA, M. (2021): "Increase the VAT burden on meat products: The perfect solution?", *International Tax Review,* Recuperado desde: https://www.internationaltaxreview.com/article/b1t8d0gtrg8ysy/increase-the-vat-burden-on-meat-products-the-perfect-solution

RUIZ ALMENDRAL, V. (2018): "La imposición sobre las bebidas azucaradas envasadas: su compatibilidad con los límites y principios del ordenamiento tributario", *Quincena fiscal,* nº 18.

SAMUELSON, P., y NORDHAUS, W. (2006): *Economía,* 18 ed., McGraw Hill, Madrid.

SALASSA BOIX, R. (2013): "Cuestiones elementales sobre los tributos ambientales," Facultad de *Revista de Derecho de la Universidad Centroamericana*, vol.16, núm. 6.

SÄLL, S., y GREN, M. (2015): "Effects of an environmental tax on meat and dairy consumption in Sweden", *Food Policy*, nº 55.

SPRINGMANN, M.; MASON-D'CROZ, D.; ROBINSON, S., WIEBE, K., y SCARBOROUGH, P. (2016): "The health co-benefits of a global greenhouse-gas tax on food", presentado en el 19th Annual Conference on Global Economic Analysis, Washington DC, USA. Purdue University, West Lafayette, n: Global Trade Analysis Project (GTAP). Recuperado desde https://www.gtap.agecon.purdue.edu/resources/res_display.asp?RecordID=5038.

SPRINGMANN, M.; GODFRAY, C.; RAYNERA, M., y SCARBOROUGH, P. (2016): "Analysis and valuation of the health and climate change cobenefits of dietary change", *Proceedings of the National Academy of Sciences*, vol. 113 nº. 15.

SPRINGMANN, M.; MASON-D'CROZ, D.; ROBINSON, S.; WIEBE, K.; GODFRAY, C. J.; RAYNER, M., y SCARBOROUGH, P. (2018): "Health-Motivated Taxes on Red and Processed Meat: A Modelling Study on Optimal Tax Levels and Associated Health Impacts", *Plos One*, vol. 13, nº 11.

SILKE, T.; LHACHIMI, S. K., y SCHOENBACH, J. K. (2017): "Potential health impacts of processed meat taxation: a quantification study from Germany", *European Journal of Public Health*, vol. 27 nº 3.

VILLAR EZCURRA, M. (2010): "Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental", *Crónica tributaria*, nº 135.

WIRSENIUS, S.; HEDENUS, F., y MOHLIN, K. (2011): "Greenhouse gas taxes on animal food products: rationale, tax scheme and climate mitigation effects", *Climatic change*, nº 108.

CAPÍTULO 10

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN AYUDA DE UN FUTURO MÁS SOSTENIBLE

EVA MARÍA SÁNCHEZ SÁNCHEZ
Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Rey Juan Carlos

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

RESUMEN: Los impuestos ambientales están diseñados para hacer frente al cambio climático y son esenciales para fomentar un medio ambiente más limpio, gravando el comportamiento que es perjudicial para la salud del planeta, con el objetivo de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero para 2030 y conseguir un futuro más sostenible.

En la actualidad, la fiscalidad ambiental europea es un instrumento útil para ayudar a promover el crecimiento sostenible, en apoyo de la equidad intergeneracional, que puede ayudar a alcanzar los objetivos impulsando el cambio hacia una energía más limpia, una industria más sostenible y hábitos más ecológicos.

PALABRAS CLAVE: Pacto Verde Europeo; fiscalidad energética; impuestos medioambientales; economía sostenible; cambio climático.

ABSTRACT: Environmental taxes are designed to address climate change and are essential to foster a cleaner environment, taxing behaviour that is harmful to the health of the planet, with the aim of reducing greenhouse gas emissions by 2030 and achieving a more sustainable future.

Today, European environmental taxation is a useful instrument to help promote sustainable growth, in support of intergenerational equity, which can help achieve the goals by driving the shift towards cleaner energy, a more sustainable industry and greener habits.

KEYWORDS: European Green Deal; energy taxation; environmental taxes; sustainable economy; climate change.

1. INTRODUCCIÓN

Los impuestos medioambientales están diseñados con el fin de hacer frente al cambio climático y son basilares para fomentar un medio ambiente más limpio, gravando aquellas actitudes que son perjudiciales para la salud del planeta, con el objetivo de interrumpir las "emisiones de gases de efecto invernadero para 2050"[1] y conseguir un futuro más sostenible.

[1] ESTRADA GARCÍA, A., y SANTABÁRBARA GARCÍA, D. (2021): "Recycling carbon tax revenues in Spain. Enviromental economic assessement of selected green reforms", *Documentos de trabajo del Banco de España,* nº 19, pp. 2-39.

En la actualidad, la fiscalidad ambiental es un instrumento útil para ayudar a promover el crecimiento sostenible, en apoyo de la equidad intergeneracional, que puede favorecer alcanzar los objetivos impulsando el cambio hacia una energía más limpia, una industria más sostenible y hábitos más ecológicos.

Si observamos los fundamentos de la fiscalidad, en buena parte son proporcionar la recaudación pública, tanto de la Administración del Estado, como de las Comunidades Autónomas y los entes locales. Sin embargo, independientemente de los ingresos que proporcionan los impuestos, tienen una particularidad disuasoria cuando se refieren al medio ambiente, para cambiar la conducta de los contribuyentes y tomen conciencia de los efectos negativos de sus actividades sobre la salud, la biodiversidad y los recursos naturales. Por ello, deben ser un pilar central de la política de crecimiento y protección del medio ambiente[2].

La recuperación de la economía y de la pandemia de COVID-19 es también una estrategia de crecimiento de los Estados y, en ese contexto, la fiscalidad sobre el medio ambiente puede ayudar a su reconstrucción. La Unión Europa ofrece la oportunidad de ampliar el alcance y el uso de los impuestos medioambientes, como respuesta a medio y largo plazo para paliar la crisis, con el objetivo de hacer las economías más sostenibles y mejor preparadas para los desafíos y oportunidades que se presenten de las transiciones ecológicas y digitales, garantizando que las mismas sean justas y equitativas.

Por tanto, desde la UE se anima a los Estados miembros a que, como parte de sus esfuerzos nacionales de recuperación, diseñen impuestos para el medio ambiente adecuados, que puedan recaudar los ingresos necesarios, pero al mismo tiempo recomienda, eliminar las subvenciones que recaigan sobre los impuestos que más contaminan o soportan las consecuencias de sus acciones, como es el caso de los combustibles fósiles. Dado que las consecuencias de la contaminación suelen golpear a los hogares con más bajos ingresos.

La política fiscal es un instrumento importante para que los gobiernos garanticen la consecución de los objetivos de la energía y, en particular, para facilitar la transición hacia una energía limpia, respetando el principio de subsidiariedad y proporcionalidad en todo momento.

Una posible solución al cambio climático a escala internacional vendría dada con el plan de acción integral de la UE que reflejará los objetivos que persigue el Pacto Verde Europeo para alcanzar la neutralidad climática, con la adopción de medidas ambiciosas para la construcción de un modelo de crecimiento más resiliente y beneficioso para la sociedad.

Ante la obligada necesidad de proteger y recuperar la naturaleza favoreciendo un cambio transformador y, para dar cumplimiento de estos preceptos, se deben diseñar modelos de desarrollo y realizar una consecuente educación ambiental de todos los ciudadanos sobre la naturaleza.

---

2 *Cfr.* LIBERALESSO, T.; OLIVEIRA CRUZ, C.; MATOS SILVA, C., y MANSO, M. (2020): "Green infrastructure and public policies: an international review of green roofs and green walls incentives" [en línea], *Land use policy: the international journal covering all aspects of land use,* nº 96. Disponible en: https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2020.104693 [Consulta: 12/06/2022].

2. LA FISCALIDAD ENERGÉTICA EN LA UNIÓN EUROPEA

La fiscalidad de la energía tiene una función relevante que cumplir en el progreso hacia la realización del mercado único de la energía que está en curso. Ello es debido a las diferencias que existen en los sistemas tributarios de cada uno de los Estados miembros, por el rechazo a perder su autonomía en beneficio de un objetivo común, como la protección del medio ambiente a través de la fiscalidad de la energía. La tendencia actual progresa hacia una fiscalidad más armonizada, de forma que las cargas que soportan sean gravadas teniendo en cuenta los daños causados en el medio ambiente.

La actual política energética a nivel europeo se sustenta en la sostenibilidad medioambiental, de hecho, la fiscalidad de la energía se ha convertido en uno de los medios para conseguir los objetivos de la protección del medio ambiente. De esta manera, la imposición sobre la energía es un instrumento al servicio de los países miembros para alcanzar y cumplir los objetivos de la Unión Europea en materia medioambiental.

El objetivo del Acuerdo de París (vigente desde noviembre de 2016) sobre el cambio climático que brindaba un marco duradero fue "mantener el aumento de la temperatura media mundial por debajo de 2º C", dado que las consecuencias podrían ser catastróficas. Organismos internacionales como Eurostat, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (AIE) o la propia Comisión Europea están de acuerdo que la fiscalidad ambiental es un instrumento clave para combatir el cambio climático.

Asimismo, definen los impuestos medioambientales que están basados principalmente en la energía, como "aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, verificado y específico en el medio ambiente"[3]. Los tributos medioambientales que se aplican al sector energético, su recaudación debe estar vinculada a gastos relacionados con la salvaguarda medioambiental, es decir, la recaudación obtenida de los impuestos medioambientales debe consagrarse a sufragar los gastos para el mejoramiento del medioambiente.

Estos tributos deben gravar el daño o riesgo que el ejercicio de las actividades o determinadas instalaciones puedan producir en el medio ambiente y, no meramente el ejercicio de estas actividades o la titularidad de dichas instalaciones. Esta vinculación al daño medioambiental que se realiza como objeto de gravamen es esencial para no infringir en doble imposición con otros impuestos que si gravan el ejercicio de determinadas actividades.

Por tanto, la razón de imponer el impuesto medioambiental no es crear una nueva fuente de ingresos con una finalidad estrictamente fiscal, o ser un mero gravamen de capacidad económica manifestada sino contribuir a disuadir a los contribuyentes de realizar una determinada conducta.

---

[3] MYKOLIUK, O.; KUCHEROVA, H.; FOSTOLOVYCH, V., y PRYLEPA, N.: «Recursyve modelling of intentions of fullfilling tax obligations by industrial enterprises in case of implementing a mechanism for promoting their energy efficiency» [en línea], *Estudios de economía aplicada,* Vol. 38, nº 4, 2020, pp. 1-3. ISSN-e 1697-5731. ISSN 1133-3197. Disponible en: https://doi.org/10.25115/eea.v38i4.4044 [Consulta: 21/12/2021].

Por último, la fiscalidad energética puede definirse como la forma de ordenar los tributos con el objeto de contribuir a la protección del medio ambiente, mediante la asignación de los costes ambientales generados por quienes los provocan, para modular los comportamientos degradadores del medio, tanto por sus efectos contaminantes como despilfarradores de energía y, por el otro, que sirva de incentivo para los ciudadanos que no contaminen y favorezcan el uso racional de la energía, siempre respetando la idea de justicia tributaria, presidida por el principio de capacidad económica que consagra nuestra Constitución española de 1978 en su art. 31.1. En esta línea Canadá ha puesto en marcha un impuesto que permite favorecer a los ciudadanos que no contaminan.

En consecuencia, la fiscalidad energética se explica a través de dos razones, es decir, no sólo es una importante fuente de recursos tributarios para el Estado, sino que se ha de entender como un instrumento para proteger el medio ambiente, dado que la carga fiscal que recae sobre los productos energéticos realiza una función resarcitoria del tributo afectado, para reparar la actividad contaminante.

Con la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, se confirmó el papel del sistema tributario como un instrumento de la política medioambiental, que incluía la fiscalidad energética. Los impuestos sobre la energía suponen "más de las tres cuartas partes de los ingresos totales"[4] que proceden de los impuestos medioambientales recaudados en la UE.

Todos los Estados europeos en cuanto a la fiscalidad energética se refiere, tienen en común la gran complejidad que supone acometer una verdadera reforma de la fiscalidad medioambiental, considerando que queda mucho por hacer en este proyecto. De todos modos, es evidente que muchos de ellos tienen impuestos que bien recaen directamente sobre emisiones contaminantes a la atmósfera, o bien su exacción financia directamente políticas medioambientales, por lo que quedan configuradas con una finalidad extrafiscal más respetuosa con el medio ambiente. En España, lo que se ha creado es el establecimiento de impuestos medioambientales por Comunidades Autónomas, lo que ha generado un mapa de impuestos verdaderamente complejo. Cabe destacar el uso de incentivos por algunos países para fomentar el uso de energías más limpias y la disminución de emisiones que contaminen la atmósfera. En definitiva, en lo que todos los gobiernos coinciden es en la intención de fomentar conductas menos nocivas y contaminantes para el planeta.

[4] *Vid.* ALMUDÍ CID, J. M., y ALONSO GARCÍA, R. (2021): "La declaración de compatibilidad del Impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) con el Derecho de la Unión Europea: asunto Oliva Park (STC del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220-19)", *Revista española de Derecho europeo,* nº 77, 2021, pp. 101-105.

3. LA CONSIDERACIÓN DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES COMO INSTRUMENTOS EFECTIVOS PARA LA NATURALEZA Y EFICIENTES ECONÓMICAMENTE

Diversidad y variedad de tributos que gravan al sector energético, se ven gravadas por los tres estamentos de la Administración[5], Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, inclusive los tributos medioambientales que han sido instituidos por determinadas Comunidades Autónomas, situando al sector en una situación de discriminación en conexión con otros sectores de la economía por un idéntico impuesto.

Bajo el paraguas de la fiscalidad medioambiental las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos, en los últimos tiempos han instituido un sinnúmero de tributos, como es el supuesto de las tasas, que, en ocasiones, han podido incumplir el principio de afectación en orden a destinar la recaudación obtenida a gastos de protección del medio ambiente.

La falta de homogeneidad mínima en cuanto a las reglas de exacción de los tributos medioambientales, dado que en base al territorio o Comunidad Autónoma donde se ejerza la actividad que pueda llevar una contaminación, se abonará o no un impuesto ecológico.

En España, el sistema de financiación autonómico actual, permite que la autonomía tributaria otorgada constitucionalmente a las Comunidades Autónomas tenga la facultad de instituir con normalidad tributos propios que faciliten con su recaudación poder absorber y gestionar los gastos de los servicios públicos que más inciden sobre el bienestar social y medioambiental. Por ello, al no existir reglas comunes, el sector energético se ha visto discriminado dentro de la fiscalidad medioambiental, ya que sobre esta figura recae la gran mayoría de los tributos ecológicos, no entendiendo en el supuesto de idénticas actuaciones perjudiciales para el medio ambiente, que se grave a otros sectores productivos de nuestra economía, como es el caso de las "líneas de transporte y distribución de la energía eléctrica"[6].

De tal modo, los entes autonómicos se configuran como titulares de un conjunto de materias sobre las que pueden ejercer sus competencias, de acuerdo con lo establecido en la Constitución española de 1978 y en su norma institucional básica que son sus respectivos Estatutos de Autonomía (art. 137 CE), para proceder a través de sus propios órganos a la realización y gestión de sus intereses. El goce de esta autonomía financiera deberá desarrollarse en todo caso, en armonía con el resto de los españoles.

En consecuencia, podemos concluir abogando, por una solución que combine adecuadamente las responsabilidades de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, con las competencias que posee el Estado sobre la Administración Tributaria, para garantizar los principios constitucionales de autonomía, coordinación, solidaridad e igualdad que rigen dentro de nuestro Estado Social y Democrático de Derecho. Sin que pueda conciliarse, una doble imposición de

---

5 CARPIZO BERGARECHE, J. (2019): "La fiscalidad energética autonómica y local", *Presupuesto y gasto público,* nº 97, p. 122.

6 YAÑEZ, C. (2021): "Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria" [Base de datos], *Actualidad jurídica Aranzadi,* nº 972, pp. 1-3. Disponible en: https://www.thomsonreuters.es [Consulta: 12/06/2022].

carácter interno, producida entre el poder tributario de índole estatal y los poderes tributarios de los territorios autonómicos[7]. Dado que existe una salvaguarda legal, para que las Comunidades Autónomas no degenere en doble imposición sobre aquellos hechos imponibles que ya han sido gravados por el Estado.

Al respecto, recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que la energía es un ámbito que está estrictamente reglado, donde el Estado ostenta la competencia para regular todos los riesgos que se deriven de las mismas y, además, tiene la obligación legal de realizar todos los planes que estime necesarios para su contención, todo ello dentro del marco jurídico legal.

4. LA ECONOMÍA CIRCULAR COMO MOTOR DEL DESARROLLO INDUSTRIAL SOSTENIBLE EN EUROPA

La manifestación del Pacto Verde Europeo era presentada por la Unión Europea como pórtico de la Ley Europea del Clima propuesta en marzo de 2020 para dar soporte jurídico a los objetivos planteados. La nueva estrategia industrial, como plan de acción para el crecimiento del bienestar de las actuales y futuras generaciones, está destinada a impulsar "el uso eficiente de los recursos y transformar la comunidad europea en una sociedad próspera que de paso a una economía moderna, competitiva y eficiente para restaurar la biodiversidad, con el objetivo de reducir a cero las emisiones netas de gases de efecto invernadero desde ahora hasta 2050"[8] y el crecimiento estará desunido del uso de los recursos.

Europa necesita una política industrial que fomente las innovaciones para reducir los residuos, disminuir la producción de carbono y optimizar el uso de materias primas que ayudan a nuestras industrias a ser más eficientes y sostenibles. La industrialización sigue siendo el motor clave de la transformación estructural y la prosperidad. Sin embargo, los esfuerzos de industrialización actuales y futuros deben colocarse en el contexto de los límites europeos y la crisis ambiental en curso. La convergencia de la economía circular y la industrialización ha adquirido una importancia creciente que puede fomentar y ser impulsada por la innovación.

Los impulsos para avanzar hacia patrones de consumo y producción sostenibles demandan que los bienes industriales cumplan con las normas ambientales europeas cada vez más exigentes. Así, el Plan de Economía Circular de la Unión Europea en el marco del Pacto Verde Europeo supuso

---

7 SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M. (2020): "Los instrumentos medioambientales considerados instrumentos eficientes económicamente y efectivos para la naturaleza: comentario a la Sentencia núm. 84/2020, de 15 de julio, del Tribunal Constitucional" [en línea], *Revista de Estudios Jurídicos,* nº 20, pp. 569-576. Disponible en: https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/5929/5260 [Consulta: 27/10/2021].

8 PARLAMENTO EUROPEO (2021): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones "Objetivo 55": cumplimiento del objetivo de la UE para 2030 en el camino hacia* la neutralidad climática [en línea]. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0550&from=ES [Consulta: 12/06/2022] y CONSEJO EUROPEO (2022): "Objetivo 55: plan de la UE para la transición ecológica" [en línea]. Disponible en: https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/fit-for-55-the-eu-plan-for-a-green-transition [Consulta: 12/06/2022].

un impacto en la naturaleza de los acuerdos comerciales y los requisitos técnicos para los productos industriales mundiales que buscan entrar en los mercados de la UE.

En este sentido, la economía circular refuerza la noción de un ecosistema colaborativo y sostenible a través del intercambio de energía, agua y flujos de recursos para el bien común. Asimismo, la aplicación de los principios de la economía circular puede conducir a esfuerzos de industrialización que satisfagan las demandas globales de sostenibilidad y los requisitos de entrada al mercado.

Del mismo modo, el último desafío para el desarrollo sostenible es la separación del crecimiento económico del uso de los recursos, que muy probablemente tendrá un impacto positivo en el medio ambiente. Por tanto, la economía circular refuerza la noción de un ecosistema colaborativo y sostenible a través del intercambio de energía, agua y flujos de recursos para el bien común.

A nivel estatal, la economía circular promueve la diversificación mediante el establecimiento y la consolidación de nuevos sectores y actividades circulares. Avanzar en el Plan de la economía circular supone impulsar sectores relevantes que actúan sobre tres factores claves como son la "producción, el consumo y la gestión de residuos"[9]. Se trata de un Plan aplicable al conjunto de la industria productiva, en la que se generan diversas áreas prioritarias, entre ellas, nos referimos a los plásticos.

Una economía industrial circular es aquella que el valor de los productos materiales y recursos puede persistir en la economía durante el máximo tiempo que sea viable, consiguiendo minimizar la creación de residuos. Por ello, la transición a una economía más circular ha sido una de las principales prioridades de la Unión Europea, sobre todo desde la implantación del Plan de Acción de 2021, al abordar el área de los residuos de plástico, electrónica y TIC, entre otros.

En España, la "Estrategia de Economía Circular 2030" sigue la línea de la Unión Europa, dado que ante la necesidad de adoptar medidas urgentes sobre la creciente demanda de compuestos plásticos, adoptó en 2018, una Estrategia europea sobre los plásticos y los residuos plásticos en el medio ambiente, como iniciativa política de la economía comunitaria para abordar la dependencia de Europa de las materias primas importadas, concretamente los productos petrolíferos.

4.1. Estrategia de la Unión Europea en materia de plásticos

Los plásticos son un material importante en nuestra economía y en nuestra vida cotidiana. Tanto, que han resultado ser los materiales más adecuados para las exigencias de envases y embalaje en su fabricación, es considerado el sector de consumo más importante de estos materiales. No obstante, pueden tener graves efectos negativos sobre el medio ambiente y la salud de las personas.

9 Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de febrero de 2021, sobre el nuevo Plan de acción para la economía circular, apartado A.

La citada Estrategia adoptada por la Unión Europea en materia de plásticos, forma parte del plan de acción europeo y se basa en las medidas existentes para reducir los residuos plásticos, en el encaje de la economía circular. Tiene por finalidad transformar la cadena industrial de diseño, producción, utilización y reciclado de los productos del plástico en la comunidad europea, lo que contribuirá a alcanzar los "Objetivos de desarrollo sostenible de 2030 de la UE", de que todos los envases de plástico deberán ser reutilizables o reciclables en esta fecha. Estima la Unión Europea que casi "55 millones de toneladas de los residuos plásticos se generan en el continente cada año de plásticos nuevos"[10].

Proteger el medio ambiente y minorar el sometimiento a los combustibles fósiles importados, es la esencia de la Estrategia europea del plástico y, de esta forma, soslayar formas de consumo y producción de plásticos más sostenibles y fiables.

Todo ello implica que la Estrategia del plástico europea resulta un elemento cúspide de la transición de Europa hacia una economía circular y neutra en carbono, para reducir los desechos y la contaminación.

En la misma línea, en febrero de 2021, como hemos señalado anteriormente, la Unión Europea lanzó la Alianza Mundial sobre Economía Circular y Eficiencia de los Recursos, como parte del Pacto Verde Europeo, teniendo como objetivo proporcionar un impulso global para las iniciativas relacionadas con la transición de la economía circular, que pondrá a la Unión Europea a la vanguardia de la transición ecológica. En la actualidad, son varios los países que se han unido a la Alianza, entre los que se encuentra Colombia. El Gobierno de Colombia presentó la Estrategia Nacional de Economía Circular para su país, al objeto de promover la recuperación de residuos y materiales para encaminar hacia una economía más productiva, eficiente y sostenible.

Al respecto, Li Yong, director general de la ONUDI, manifestó que "tendremos una solución prometedora en nuestras manos para salvaguardar y proteger la riqueza natural de nuestro planeta de las catástrofes climáticas, de biodiversidad, de degradación de los océanos y la tierra y abordar la ambición de los países en desarrollo de una industrialización inclusiva y sostenible, si elegimos un camino hacia una economía circular y hacemos que esta transición sea justa. Esto también permitirá la prosperidad económica, las oportunidades de negocio, las innovaciones y los empleos verdes".

4.2. Normativa de la Unión Europea sobre los plásticos de un solo uso

La actual normativa de la Unión Europea dirigida a abordar los plásticos de un solo uso que, implican un drástico impacto sobe el medio ambiente al tener más probabilidades de terminar en nuestros mares, aparece recogida en 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".

---

10 *Cfr.* PARLAMENTO EUROPEO (2021): *El Parlamento pide medidas urgentes en la UE para reducir los residuos marinos* [en línea]. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/spain/es/prensa/communicados_de_prensa/pr-2021/el-parlamento-pide-medidas-urgentes-en-la-ue-para-reducir-los-residuos-marinos.HTML [Consulta: 12/06/2022].

Producto de plástico de un solo uso tal como se define en el artículo 3, punto 2, de la presente Directiva es un "producto fabricado total o parcialmente de plástico y que no está concebido, diseñado o comercializado para realizar, dentro de su vida útil",[11] múltiples viajes o rotaciones al ser devuelto a un productor para su recarga o reutilización para el mismo fin para el que fue concebido.

La citada Directiva promueve enfoques circulares que dan primacía a los productos y sistemas de reutilización sostenibles y no tóxicos en lugar de a los productos de un solo uso, con el objetivo principal de reducir la cantidad de residuos generados. La Unión Europea consciente del problema global suscitado la conservación de los mares y océanos debe ejercer su papel en la prevención y la lucha contra la basura marina y aspirar a ser un estándar para el mundo y lo hace con los esfuerzos de la presente Directiva.

Los datos facilitados por la Unión Europea señalan que entre el 80 y el 85% de la basura marina es producida por artículos de plástico de un solo uso, que rara vez se reciclan y son propensos a convertirse en basura, representando un grave riesgo para los ecosistemas marinos, la biodiversidad y la salud de los individuos. Sin embargo, la implantación de las medidas tomadas no es suficiente, por las diferencias y ambiciones entre las medidas nacionales para restringir la basura marina.

A efectos de la presente Directiva y para unir esfuerzos donde más se necesitan, solo entran en su ámbito de aplicación los productos de plástico de un solo uso que se recogen en las playas del contorno europeo, dejando fuera del objeto de la misma, cualquier envase de vidrio o metal que tienen poca importancia en las playas. Asimismo, se define el término *plástico de un solo uso* como aquellos que fueron concebidos y destinados a ser utilizados una sola vez. Se es consciente en la Unión Europea que no todos los productos de plástico de un solo uso disponen de alternativas adecuadas y sostenibles para suplantarlos, por lo que se espera siga el aumento de consumo de la mayoría de estos productos de plástico de un solo uso.

A fin de impulsar los esfuerzos hacia soluciones más sostenibles, la Unión Europea exige a los Estados miembros que adopten las medidas necesarias para lograr una reducción ambiciosa y sostenida del consumo de dichos productos, se calcula que los plásticos de un solo uso contemplados en la presente Directiva suponen alrededor del 86% de los que se encuentran en las playas comunitarias.

Finalmente, para invertir sustancialmente dicha inclinación de consumo se insta a los países que prohíban su comercialización, a fin de limitar el impacto adverso en el medio ambiente de estos productos de plástico de un solo uso. Al hacerlo, se promovería la viabilidad de cambiar los patrones de consumo de dichos productos y conducir a una reducción cuantitativa mesurable. Los Estados miembros en consonancia con el principio de "quien contamina paga", deberán apelar a la responsabilidad del productor para cubrir las gestiones de costes y de limpieza para reducir la

[11] *Véase* GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2021): "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico", *Quincena Fiscal,* nº 11, pp. 31-35.

basura vertida en la naturaleza, con total transparencia, de conformidad con el principio de proporcionalidad y sin discriminación alguna.

El esfuerzo en la lucha contra la basura de plásticos debe ser reforzado y se ha de participar entre todos, es decir con las autoridades competentes, los productores y los consumidores, incluidas las instituciones europeas, en un afán de predicar con el ejemplo, como es el caso de la "Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular incorpora un nuevo Impuesto sobre los Envases de Plástico no reutilizables, que entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2023"[12].

5. CONCLUSIONES

La Comisión Europea sugiere que los impuestos ambientales crezcan y desempeñen un papel más importante para que puedan ayudar a los países a mantener los ingresos al tiempo que reducen otros más desfiguradores y la presión fiscal sobre la creación de empleo, que pesa mucho sobre los salarios más bajos de todos los ciudadanos. Si bien la propuesta destaca a su vez, que el deterioro sustancial de las finanzas públicas debido a la pandemia ha incrementado los incentivos para para utilizar los impuestos ambientales con fines de ingresos.

El apoyo político a la introducción de nuevas políticas fiscales ambientales sigue variando sustancialmente en toda la UE a nivel nacional, y existe un claro riesgo de que, por desacuerdos intergubernamentales son muchos los países de la UE liderados por coaliciones que incluyen dos o más partidos con puntos de vista distintos sobre la legislación ambiental y se muestren reacios a aumentar los impuestos medioambientales.

La Unión Europea también ha tomado medidas para hacer frente a la contaminación plástica y la basura marina a fin de acelerar la transición a una economía de plásticos circular y eficiente con los recursos, donde están incluidos los plásticos de un solo uso.

Desde la contaminación plástica hasta la calidad del aire y el cambio climático, los impuestos ambientales pueden desalentar el comportamiento que es perjudicial para el medio ambiente y las personas. Al mismo tiempo, los impuestos ambientales alientan a las empresas a operar de una manera más respetuosa con el medio ambiente.

Son muchos los países que ahora contemplan la expansión de la fiscalidad ambiental, presentamos algunas de las historias de éxito más emblemáticas de Europa.

Finlandia instituyó uno de los sistemas más exitosos de la economía circular de Europa para minorar la contaminación de los envases en el año mil novecientos cincuenta. Hoy en día, aplica un impuesto a los envases de plástico que no se fabrican a partir de recursos naturales renovables y se han de recolectar botellas de vidrio y plástico (PET) desechables y recargables. Con importes que oscilan entre "0,10 € y 0,40 € por envase, las tasas de devolución para envases de un solo

[12] COBOS GÓMEZ, J. M. (2021): "El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de la ley de residuos", *Crónica Tributaria,* nº 178, pp. 11-13.

uso alcanzaron un máximo del 93% en 2020, lo que suponía un retorno de más de dos mil millones de botellas"[13], a través de máquinas de devolución de envases. Esto se atribuyó a la estrecha cooperación entre el gobierno, la sociedad civil, los minoristas y la industria de bebidas.

En consonancia con la política de residuos de la Unión Europea, los países miembros deben adoptar las medidas oportunas para el logro de una minoración ambiciosa y continuada del consumo de productos de plástico de un solo uso y prevenir con ello, las tendencias crecientes del consumo desmesurado que existe actualmente.

Bibliografía

ALMUDÍ CID, J. M., y ALONSO GARCÍA, R. (2021): "La declaración de compatibilidad del Impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) con el Derecho de la Unión Europea: asunto Oliva Park (STC del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220-19)", *Revista española de Derecho europeo,* nº 77, pp. 101-118.

CALVO VÉRGEZ, J. (2021): "A vueltas con la creación de un gravamen medioambiental sobre el plástico: situación actual y perspectivas de futuro a nivel comunitario (y estatal)" [Base de datos], *Unión Europea Aranzadi,* nº 3. Disponible en: https://www.thomsonreuters.es [Consulta: 12/06/2022].

CARPIZO BERGARECHE, J. (2019): "La fiscalidad energética autonómica y local", *Presupuesto y gasto público,* nº 97, pp. 121-138.

COBOS GÓMEZ, J. M. (2021): "El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de la ley de residuos", *Crónica Tributaria,* nº 178, pp. 11-60.

CONSEJO EUROPEO (2022): "Objetivo 55: plan de la UE para la transición ecológica" [en línea]. Disponible en: https://www.consilium.europa.eu/es/policies/green-deal/fit-for-55-the-eu-plan-for-a-green-transition [Consulta: 12/06/2022].

ESTRADA GARCÍA, A., y SANTABÁRBARA GARCÍA, D. (2021): "Recycling carbon tax revenues in Spain. Enviromental economic assessement of selected green reforms", *Documentos de trabajo del Banco de España,* nº 19, pp. 2-39.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2021): "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico", *Quincena Fiscal,* nº 11, pp. 31-54.

LIBERALESSO, T.; OLIVEIRA CRUZ, C.; MATOS SILVA, C., y MANSO, M. (2020): "Green infrastructure and public policies: an international review of green roofs and green walls incentives" [en línea], *Land use policy: the international journal covering all aspects of land use,* nº. 96. Disponible en: https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2020.104693 [Consulta: 12/06/2022].

MYKOLIUK, O.; KUCHEROVA, H.; FOSTOLOVYCH, V., y PRYLEPA, N. (2020): "Recursyve modelling of intentions of fullfilling tax obligations by industrial enterprises in case of implementing a mechanism for promoting their energy efficiency" [en línea], *Estudios* de economía aplicada, Vol. 38, nº 4. Disponible en: https://doi.org/10.25115/eea.v38i4.4044 [Consulta: 12/06/2022].

PARLAMENTO EUROPEO (2021): *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones "Objetivo 55": cumplimiento del objetivo de la*

[13] CALVO VÉRGEZ, J. (2021): "A vueltas con la creación de un gravamen medioambiental sobre el plástico: situación actual y perspectivas de futuro a nivel comunitario (y estatal)" [Base de datos], *Unión Europea Aranzadi,* nº 3. Disponible en: https://www.thomsonreuters.es [Consulta: 12/06/2022].

UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática [en línea]. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0550&from=ES [Consulta: 12/06/2022].

PARLAMENTO EUROPEO (2021): *El Parlamento pide medidas urgentes en la UE para reducir los residuos marinos* [en línea]. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/spain/es/prensa/communicados_de_prensa/pr-2021/el-parlamento-pide-medidas-urgentes-en-la-ue-para-reducir-los-residuos-marinos.HTML [Consulta: 12/06/2022].

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M. (2021): *El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria*. Aranzadi-Thomson Reuters-Universidad Rey Juan Carlos, Navarra, 1ª ed., 160 pp.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M. (2020): "Los instrumentos medioambientales considerados instrumentos eficientes económicamente y efectivos para la naturaleza: comentario a la Sentencia núm. 84/2020, de 15 de julio, del Tribunal Constitucional" [en línea], *Revista de Estudios Jurídicos,* nº 20, pp. 579-576. Disponible en: https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/5929/5260 [Consulta: 12/06/2022].

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M. (2016): *El principio de igualdad en materia tributaria*. Aranzadi-Thomson Reuters, Navarra, 1ª ed., 478 pp.

YAÑEZ, C. (2021): "Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria" [Base de datos], *Actualidad jurídica Aranzadi,* nº 972. Disponible en: https://www.thomsonreuters.es [Consulta: 12/06/2022].

PARTE IV

ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN LA ERA POST-COVID

CAPÍTULO 1

DISCIPLINA PRESUPUESTARIA DE LA UE: LA CRISIS DE LA COVID-19 COMO CATALIZADOR DE REFORMAS LATENTES*

ESTER MARCO PEÑAS
Profesora Contratada Doctor
Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

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

RESUMEN: En este trabajo se analiza la incidencia de la crisis de la COVID-19 en el marco fiscal europeo. Para ello, se examina la situación preexistente, los mecanismos adoptados por las Instituciones de la UE para apoyar financieramente a los Estados miembros y, por último, se apuntan las posibles líneas de reforma de la disciplina presupuestaria europea. El estudio refleja como gran parte de las iniciativas que se han materializado debido a la crisis de la COVID-19 eran objeto ya de debate de forma previa; de este modo, la pandemia ha actuado como catalizador de procesos que estaban ya latentes.

PALABRAS CLAVE: Disciplina presupuestaria; mecanismos de apoyo financiero; *Next Generation*; Pacto de Estabilidad y Crecimiento; déficit y deuda públicos.

ABSTRACT: This paper analyzes the impact of the COVID-19 crisis on the European fiscal framework. To this end, it examines the pre-existing situation, the mechanisms adopted by the EU institutions to financially support the Member States and, finally, it points out the possible lines of reform of the European budgetary discipline. The study shows how many of the initiatives that have materialized due to the COVID-19 crisis were previously under debated; thus, the pandemic has acted as a catalyst for processes that were in the pipeline.

KEY WORDS: Budgetary discipline; financial support mechanisms; *Next Generation*; Stability and Growth Pact; government deficits and debt.

* Este trabajo se ha llevado a cabo en el marco de las actividades del proyecto "El sector público al servicio de la responsabilidad estratégica del Estado" (Ref. PID 2020-115834RB-C31).

1. PLANTEAMIENTO

A lo largo de este trabajo analizaremos el modo en que la crisis de la COVID-19 ha incidido en la evolución de la disciplina presupuestaria de la Unión Europea (en adelante, UE). Una de las principales ideas que quiere transmitirse a lo largo de este estudio es que la crisis de la COVID-19, en términos de disciplina presupuestaria de la UE, no ha sido un elemento disruptivo, sino que, como en otros sectores del Derecho, la crisis de la COVID-19 ha sido un elemento que ha acelerado un conjunto de medidas, reformas y proyectos en el ámbito fiscal europeo que estaban latentes de forma previa a su irrupción, pero que la falta de consenso entre los distintos Estados miembros había impedido, en muchas ocasiones, que se materializaran.

Para argumentar esta y otras ideas, el trabajo se dividirá en tres partes. En la primera de ellas se detalla la situación previa a la crisis de la COVID-19, examinando tanto la situación política y económica en la que se encontraba la UE, como las principales iniciativas de reforma que se estaban fraguando.

En la segunda parte, se analizan los mecanismos de apoyo financiero a los Estados miembros adoptados durante la crisis de la COVID-19, centrando este examen en dos aspectos. Por un lado, en las diferencias existentes entre los mecanismos actuales y los adoptados durante la crisis de deuda soberana de 2010; este análisis comparativo permitirá detectar los verdaderos avances a nivel de endeudamiento y solidaridad entre los Estados miembros. Por otro lado, en el modo cómo estos mecanismos inciden en la estabilidad presupuestaria del conjunto de Estados miembros, puesto que, a nuestro parecer, este ha sido un elemento clave a la hora de configurar los distintos mecanismos de apoyo financiero.

En la tercera parte del trabajo, se apuntan cuáles son las potenciales líneas de reforma del marco fiscal europeo. Como es sabido, entre otros cambios, se espera una reforma inminente del Pacto de Estabilidad y Crecimiento a lo largo de 2022, o 2023, tras haber concluido la consulta pública abierta por la Comisión, en la cual se invitaba a los actores interesados (entre los que se encuentran las instituciones europeas, las autoridades nacionales, los interlocutores sociales y el mundo académico) a expresar su opinión sobre cómo ha funcionado hasta el momento la disciplina presupuestaria y la gobernanza económica europea, y sobre posibles soluciones para mejorar su eficacia.

Este trabajo se cierra con unas conclusiones en las que se reflexiona sobre los objetivos que se pretenden alcanzar, o se están ya alcanzando, a través de la disciplina presupuestaria de la UE. Estos objetivos claramente van más allá de lograr la estricta estabilidad presupuestaria, entendida esta como el cumplimiento de los criterios del déficit y la deuda del art. 126 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE); criterios que, por otro lado, y especialmente el relativo a la deuda pública, en muchas ocasiones no se alcanzan.

2. SITUACIÓN DE LA UE PREVIA A LA CRISIS DE LA COVID-19

2.1. Situación política y económica de la UE, en particular, la política de compras de valores públicos del BCE

Las marcadas tendencias europeístas puestas de manifiesto a la hora de afrontar la crisis de la COVID-19, a nuestro parecer, no tienen su origen en el año 2020, sino que, en esencia, estas se iniciaron en el año 2014. Varios elementos corroboran esta idea.

El primero de ellos es el propio cambio en la Comisión, de la Comisión *Barroso* a la Comisión *Yunker*. Desde que el 1 de noviembre de 2014, asumiera sus funciones la Comisión presidida por *Jean-Claude Juncker* la orientación de sus políticas fue totalmente distinta a la seguida por su antecesora. La prioridad de la Comisión *Yunker* era reforzar la competitividad de Europa y estimular la inversión para crear empleo. La máxima expresión de este cambio de estrategia fue el lanzamiento del Plan de Inversiones para Europa[1], propuesto por la Comisión en noviembre de 2014, cuya pieza central era el Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas (creado por el Reglamento (UE) núm. 2015/1017, de 25 de junio de 2015, relativo al Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas). Una de las funciones del Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas era asumir parte del riesgo que corresponde al Banco Europeo de Inversiones (en adelante, BEI), permitiendo así a este último invertir en proyectos más arriesgados. A su vez, la participación conjunta de la Comisión y el BEI atraía inversiones privadas hacia los proyectos garantizados. En cuanto al funcionamiento del Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas, en concreto, para que este pudiera respaldar las inversiones, la Comisión proporcionó una garantía de 16.000 millones de euros, con cargo al presupuesto de la UE y, por su parte, el BEI facilitó una garantía de 5.000 euros.

A través del Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas se movilizaron, en los tres primeros años, 315.000 millones de euros[2]. Posteriormente, se amplió la duración del Fondo hasta diciembre de 2020 (Reglamento (UE) núm. 2017/2396, de 13 de diciembre de 2017) y las garantías aportadas por la UE y el BEI ascendieron a 26.000 millones de euros y 7.500 millones de euros, respectivamente. A través de estas garantías se logró movilizar más de medio billón de euros (514.000 millones). En cuanto a las materias en las cuales se quería fomentar la inversión (infraestructuras, energía, investigación e innovación, banda ancha y educación), estas tienen claras similitudes con los seis pilares del actual Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR)[3].

---

1 Un Plan de Inversiones para Europa, COM(2014) 903 final. Bruselas, 26.11.2014.

2 El efecto multiplicador global era de 1'15, respecto a los 21.000 millones de euros totales garantizados, generándose una inversión global de hasta 315.000 millones de euros. Esto significaba, según las previsiones, que por cada euro de dinero público que utilizaba el Fondo se generaban 12 euros procedentes de inversores privados y 3 euros procedentes del BEI. El efecto multiplicador exacto era distinto en cada proyecto.

3 Como establece el art. 3 del Reglamento (UE) núm. 2021/241, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, el Mecanismo incluye ámbitos de actuación de importancia europea, estructurados en seis pilares: a) transición ecológica; b) transformación digital; c) crecimiento inteligente, sostenible e integrador, que incluya la cohesión económica, el empleo, la productividad, la competitividad, la investigación, el

Por tanto, si bien el funcionamiento del Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas es, como analizaremos, muy distinto al del MRR, las materias que a través de ambos instrumentos quieren impulsarse son parejas, reflejando la existencia de una hoja de ruta tendente a promover el avance en estas cuestiones de forma previa a la crisis de la COVID-19.

En segundo elemento que refleja este cambio de tendencia es la aprobación del Pilar Europeo de Derechos Sociales, que fue firmado conjuntamente por el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión el 17 de noviembre de 2017, en la Cumbre social en favor del empleo y crecimiento justo celebrada en Gotemburgo. El Pilar Europeo de Derechos Sociales establece veinte principios y derechos esenciales destinados a fomentar mercados de trabajo y sistemas de protección social equitativos. No obstante, el Pilar Europeo de Derechos Sociales no tiene carácter vinculante, por ello, fue proclamado con tanta solemnidad institucional como, posteriormente, cuestionado su valor jurídico[4]. En todo caso la mera aprobación del Pilar Europeo de Derechos Sociales marcó una señal de cambio, siendo un punto de partida para recuperar el proceso de integración en una Europa más social. De igual forma, es significativa su vinculación con la disciplina presupuestaria, en la medida en que los indicadores sociales que acompañan al Pilar deben incorporarse en el Semestre Europeo.

El tercer aspecto que evidencia el cambio de la orientación de la estrategia global de la UE son las políticas monetarias del Banco Central Europeo (en adelante, BCE). A pesar de que el conocido *"whatever it takes"* fue pronunciado por Mario Dragui el 26 de julio de 2012, el programa de compras a través del cual esta afirmación se materializó, el *Outright Monetary Transaction* (en adelante, OMT), de septiembre de 2012, funcionó como un anuncio, puesto que no se llegó a adquirir ningún título de deuda soberana de ningún Estado miembro a través de este programa.

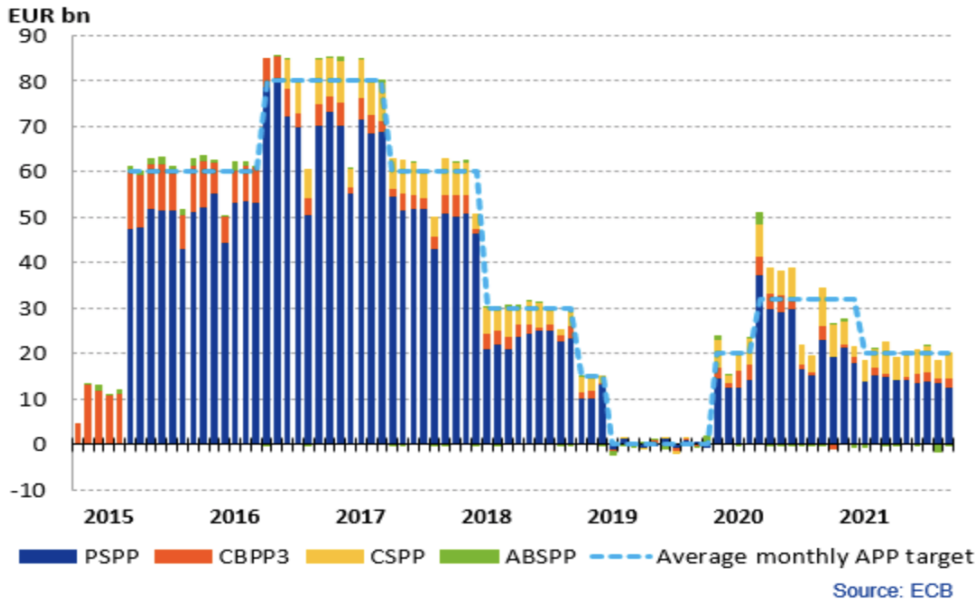
Esta realidad del OMT contrasta con la contundencia del programa *Asset Purchase Programme* (en adelante, APP), que inició de forma efectiva las compras de deuda en octubre del año 2014. En el marco del APP, en marzo de 2015, se puso en marcha el programa de compra de valores públicos en los mercados secundarios (el denominado, *Public Sector Purchase Programme*, conocido por sus siglas en inglés PSPP)[5]. El objetivo del PSPP era incluir en el programa de compras del BCE deuda emitida por gobiernos centrales, regionales y locales de la zona euro e Instituciones europeas. A su vez, en términos cuantitativos, mediante el PSPP se pretendía suministrar una liquidez al sistema de, aproximadamente, el 11 % del PIB de la zona euro. El PSPP tenía prevista su finalización, inicialmente, en septiembre de 2016, sin embargo, su vigencia fue

desarrollo y la innovación, y un mercado interior que funcione correctamente con pymes sólidas; d) cohesión social y territorial; e) salud y resiliencia económica, social e institucional, con objeto, entre otros, de aumentar la preparación y capacidad de reacción ante las crisis; y f) políticas para la próxima generación, la infancia y la juventud, tales como la educación y el desarrollo de capacidades.

4 Véase LASA LÓPEZ, A. (2019), págs. 135 y ss.

5 El PSPP venía a sumarse a los existentes programas de adquisiciones de bonos de titulización de activos (*asset-backed securities purchase programme*, ABSPP) y de adquisiciones de bonos garantizados (*covered bond purchase programme*, CBPP). Posteriormente, se añadiría un cuarto programa de compras de bonos corporativos (*corporate sector purchase programme 3*, CSPP3). Estos cuatro subprogramas componen el programa ampliado de compras (*extended asset purchase programme* o APP).

secuencialmente prorrogándose. En la medida en que las cantidades que son objeto de amortización se reinvierten y que se han adicionado cantidades nuevas (en septiembre de 2019 se reanudaron las compras netas, produciéndose una inyección adicional en marzo de 2020), el volumen total del programa APP alcanzó los tres billones de euros a final de septiembre de 2020. En el conjunto de compras del APP destacan, como se observa en el gráfico siguiente, las realizadas en el marco del PSPP.



En síntesis, se puede concluir que, si bien el OMT actuó en la práctica como un fantasma, el PSPP ha supuesto un cambio decisivo en la política monetaria del BCE[6].

Paralelamente, como es sabido, en la sentencia *Weiss*[7], de 11 de diciembre de 2018, el TJUE analizó la adecuación del PSPP al Derecho de la UE[8]. A los efectos que nos ocupan, puesto que la sentencia tiene otras derivadas, en *Weiss* se reitera la dificultad (que ya se había reflejado en la sentencia del TJUE *Pringel*, de 27 de noviembre de 2012, relativa a la reforma del art. 136 TFUE articulada para la creación del Mecanismo Europeo de Estabilidad[9]) de deslindar la política

6 Encontramos críticas a la financiación monetaria de los Estados en OJEDA RUIZ, A. (2020), págs. 358-405.

7 C-493/17 *Heinrich Weiss* y otros, de 11 de diciembre de 2018 (ECLI:EU:C:2018:1000).

8 El Tribunal Constitucional alemán, en Auto de la Sala Segunda de 14 de enero de 2014, planteó cuestión prejudicial al TJUE sobre el anuncio del lanzamiento del programa de compra de títulos OMT por el BCE. El TJUE dio respuesta a la cuestión prejudicial en la Sentencia *Peter Gauweiler* y otros contra *Deutscher Bundestag*, de 16 de junio de 2015 (ECLI:EU:C:2018:1000). De nuevo, el 18 de julio de 2017, el Tribunal Constitucional alemán actuó como Tribunal *a quo* y planteó cuestiones prejudiciales sobre el PSPP, que fueron resueltas en la STJUE *Weiss*. Dado el objeto de nuestro trabajo no analizaremos exhaustivamente la jurisprudencia del TJUE y el Tribunal Constitucional alemán sobre los programas de compras de deuda por el BCE, sobre la misma véase, entre otros, GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J. (2014), págs. 119-163; HOFMANN, H. C. H. (2015), págs. 1-22; CRAIG, P., y MARKAKIS, M. (2016), págs. 1-41; SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO, D. (2016), págs. 63-74; HOFMANN, H. C. H. (2018), págs. 1-29; GALETTA, D-U., y ZILLER, J. (2020), págs. 179-212; RODRÍGUEZ BEREIJO, M. (2022).

9 ECLI:EU:C:2012:756.

monetaria de la económica. Para el TJUE, una medida de política monetaria no puede equipararse a una medida de política económica por el mero hecho de que pueda tener efectos indirectos a cuya consecución también pueda aspirarse en el marco de la política económica (*Weiss*, párrafo 61). Por tanto, para determinar si una política es monetaria debe atenderse a su objetivo principal y a sus instrumentos, sin que efectos indirectos de carácter económico desvirtúen esa calificación. Además, a nivel competencial, si bien el BCE tiene como función principal mantener la estabilidad de precios, el art. 127.1 TFUE prevé que el Sistema Europeo de Bancos Centrales (en adelante, SEBC) debe apoyar las políticas económicas generales de la Unión, y actuar respetando los principios establecidos en el art. 119 TFUE (*Weiss*, párrafo 60).

A su vez, algunas de las características del PSPP permiten al TJUE afirmar su proporcionalidad. Entre ellas se encuentran, en primer lugar, su carácter no selectivo, por tanto, no responde a las necesidades de financiación de determinados Estados, sino que incide en las condiciones financieras de la zona euro en su conjunto. En segundo lugar, la existencia de estrictos criterios de admisibilidad del emisor y de la emisión. Y, en tercer lugar, el carácter temporal del programa, limitado a lo estrictamente necesario para alcanzar su objetivo.

Respecto a la cuestión de si el PSPP comporta una financiación de los Estados prohibida por el art. 123.1 TFUE, la sentencia *Weiss* mantiene la línea ya sentada en la sentencia del TJUE *Gauweiler*, en relación con *Pringle*, al fijar que el art. 123.1 TFUE no excluye, con carácter general, la facultad del SEBC de comprar títulos a los acreedores de los Estados, en la medida en que: por un lado, esta compra en los mercados secundarios no tenga un efecto equivalente al de la adquisición directa; y, por otro lado, que el programa de compra no neutralice los incentivos del Estado de aplicar una sana política presupuestaria. En el caso del PSPP la compra no puede equiparase a una adquisición directa de bonos soberanos, toda vez que el operador no tiene la certeza de que el SBCE adquirirá los bonos que él ha comprado; por ello el programa tiene las siguientes características: los bonos emitidos por un Estado miembro no pueden ser inmediatamente adquiridos (el operador privado no actúa de intermediario del SEBC); las compras se distribuyen entre los Bancos Centrales de los Estados miembros con arreglo a la clave para la suscripción del capital del BCE, de lo cual no puede deducirse que el importe asignado a un Banco Central se destinará a la adquisición de bonos procedentes de autoridades y organismos públicos; y, por último, los Bancos Centrales del Eurosistema no pueden poseer más del 33 % de una determinada emisión.

En relación con la potencial neutralización de la incitación a los Estados miembros de aplicar una política presupuestaria sana, el TJUE precisa que, a pesar de que la existencia de un programa de esta naturaleza permite anticipar, con cierta probabilidad, que el SEBC adquirirá en los meses siguientes una parte no desdeñable de los bonos emitidos por un Estado miembro, esta certeza es, en todo caso, relativa. Los motivos son varios, entre estos se encuentran: el carácter temporal del programa de compras PSPP; la facultad del SEBC de revender los bonos adquiridos (adaptando dicho programa a la actitud de los Estados beneficiarios y al mantenimiento de políticas presupuestarias saneadas); las limitaciones cuantitativas del programa (solo puede adquirirse el 33 % de los bonos emitidos por los Estados miembros, con lo cual el resto de la financiación debe obtenerse en los mercados de capitales); y, por último, el hecho que las adquisiciones de los

Bancos centrales nacionales solo pueden ser de valores de emisores públicos de su propio Estado, y deben llevarse a cabo con arreglo a su clave para la suscripción de capital del BCE[10], y no siguiendo otros criterios como podría ser el peso de la deuda pública emitida por cada Estado miembro. De este modo, si un Estado incrementase las emisiones de deuda para cubrir un elevado déficit, fruto de no seguir una política presupuestaria sana, el SEBC no podría aumentar, en el marco del PSPP, la cantidad de bonos que adquiere de este Estado miembro.

Antes de concluir, debemos destacar que dos de las limitaciones del PSPP, que permitieron al TJUE afirmar su adecuación al Derecho de la UE en la sentencia *Weiss*, como son, por un lado, el límite máximo de compra del 33 % de una determinada emisión de bonos y, por otro lado, que las compras se realicen con arreglo a la clave para la suscripción del capital del BCE, no se han establecido en el *Pandemic Emergency Purchase Programme* (programa de compra de deuda pública introducido durante la crisis de la COVID-19). Este hecho ya ha despertado dudas sobre la compatibilidad del *Pandemic Emergency Purchase Programme* con el art. 123 TFUE[11].

2.2. Creación del Fondo Monetario Europeo vs. reforma del MEDE

A pesar de la situación descrita, algunos procesos y reformas, esenciales para reforzar la cohesión de la unión económica de la UE, no llegaban a materializarse. Entre estos destaca la creación del Fondo Monetario Europeo.

En diciembre de 2017, la Comisión había presentado una propuesta de Reglamento para la creación del Fondo Monetario Europeo (Propuesta de Reglamento relativo a la creación del Fondo Monetario Europeo[12]). Según lo establecido en la propuesta, el Fondo Monetario Europeo se fundaría en el marco del Derecho de la Unión y sucedería y sustituiría al Mecanismo Europeo de Estabilidad (en adelante, MEDE[13]) en todos sus derechos y obligaciones. Una de las principales diferencias entre el MEDE y el futuro Fondo Monetario Europeo era que muchas de las decisiones de este último, y en particular la concesión de ayuda financiera, se adoptarían por mayoría cualificada reforzada (el 85 % de los votos emitidos), cuando los procedimientos vigentes del MEDE exigen la unanimidad, salvo en el procedimiento de votación de urgencia cuando la Comisión y el BCE concluyen que la no adopción de forma urgente de una decisión para conceder o aplicar una asistencia financiera amenaza la sostenibilidad económica y financiera de la zona del euro (art. 4 Tratado Constitutivo del MEDE). Por otra parte, en el funcionamiento del Fondo Monetario Europeo se reduciría el papel de los Parlamentos nacionales a un control *ex post* de las actuaciones del Fondo, mientras que, en la actualidad, los Parlamentos de algunos de los Estados miembros tienen derecho de veto de las decisiones del MEDE[14].

---

10 Esta clave se calcula tomando en consideración la participación de los respectivos países en la población y en el producto interior bruto de la UE. Estos dos factores tienen igual peso a efectos de dicho cálculo.

11 Véase POIARES MADURO, M. (2020) y RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.ª (2021), pág. 303.

12 Bruselas, 6.12.2017 COM(2017) 827 final 2017/0333 (APP).

13 Sobre el MEDE véase infra apartado 3.2. Mecanismo de apoyo financiero a los Estados miembros.

14 Véase https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2019/635535/EPRS_ATA(2019)635535_ES.pdf

A su vez, y este era el cambio más significativo, en el Fondo Monetario Europeo no participaba el FMI. La participación del FMI en los mecanismos de rescate a los Estados miembros de la UE no había estado exenta de controversia, siendo cuestionada tanto desde fuera como desde dentro del propio FMI[15]. La voluntad de crear, ya antes de la crisis derivada de la COVID-19, un Fondo Monetario Europeo, sustituto del FMI en Europa, reflejaba las diferencias surgidas entre el FMI y la UE durante la gestión de la crisis de deuda soberana de 2010.

Además, junto al Fondo Monetario Europeo, se pretendían desarrollar nuevos instrumentos financieros, en particular, la creación de la Función Europea de Estabilización de las Inversiones, cuya base jurídica era el art. 175 TFUE, con una labor esencial de estabilización (sin condicionalidad). La Función Europea de Estabilización de las Inversiones proporcionaría asistencia financiera, en forma de préstamos, para la realización de inversión pública a aquellos Estados que estuvieran experimentando una gran perturbación asimétrica. Para financiar esta inversión, se autorizaba a la Comisión para contraer empréstitos en los mercados de capitales. Ahora bien, los préstamos que la Comisión podría conceder a los Estados miembros con arreglo a este instrumento tenían un límite máximo de 30.000 millones de euros. La Función Europea de Estabilización de las Inversiones, por tanto, tenía algunas similitudes con el actual MRR, en la medida en que se apoyaba al Estado que se encontraba en una situación controvertida a través de la financiación de inversión pública, la cual se sufragaba mediante empréstitos suscritos por la Comisión. No obstante, las principales diferencias entre uno y otro mecanismo son el volumen máximo de apoyo posible, mucho más reducido en el caso de la Función Europea de Estabilización de las Inversiones, y el carácter de subvenciones, y no préstamos, de gran parte de la ayuda concedida a los Estados a través del MRR.

La propuesta de creación del Fondo Monetario Europeo, para cuya aprobación se requería la unanimidad en el Consejo, no avanzó en esta última institución. Al contrario, a raíz de las exigencias de la Nueva Liga Hanseática, en diciembre de 2018, se decidió que el MEDE conservaría su carácter intergubernamental.

La principal novedad introducida a través de la reforma del MEDE ha sido dotarlo de una función de protección del Fondo Único de Resolución (en adelante, FUR)[16]. En particular, el MEDE puede otorgar préstamos al FUR con un límite de 68.000 mil millones de euros para financiar una resolución bancaria. El respaldo del MEDE funciona como mecanismo de último recurso, en aquellos supuestos en los que los fondos del FUR se agotan y la Junta Única de Resolución no puede recaudar fondos suficientes a tasas aceptables. Los préstamos al FUR se reembolsarán con contribuciones bancarias. Por tanto, la reforma del MEDE implica un avance en la unión bancaria, pero no tanto en la unión económica, como hubiera supuesto la creación del Fondo Monetario Europeo.

---

15 En esta materia, véase CASANOVA DOMENECH, M., y MILLET SOLER, M. (2019), págs. 151-168.

16 El FUR se nutre de las aportaciones de las entidades de crédito y de ciertas empresas de inversión en los diecinueve Estados miembros participantes en la Unión Bancaria. A través de este mecanismo se persigue garantizar que el sector financiero ayude a pagar la estabilización del sistema financiero.

La firma de la reforma del Tratado de reforma del MEDE se demoró por las dudas de Italia respecto a la introducción de Cláusulas de Acción Colectiva (CAC). Finalmente, el 27 de enero y el 8 de febrero de 2021, los países miembros del MEDE firmaron el Acuerdo que modifica el Tratado del MEDE. El Tratado reformado entrará en vigor cuando sea ratificado por los parlamentos de los diecinueve miembros del MEDE.

De la evolución descrita podemos concluir que, a pesar de las tendencias europeístas señaladas, de forma previa a la crisis de la COVID-19, en el ámbito de las medidas de apoyo financiero a los Estados miembros era difícil superar el carácter intergubernamental de los mecanismos, y crear instrumentos en el seno del Derecho de la UE como han sido los introducidos a raíz de la crisis de la COVID-19. A su vez, la capacidad de la Comisión de contraer empréstitos en los mercados de capitales se limitaba a volúmenes reducidos de endeudamiento, a través de los cuales difícilmente podría hacerse frente a una crisis de gran envergadura de un Estado miembro, o que a afectase a varios Estados miembros como la derivada de la COVID-19.

2.3. Flexibilización del Pacto de Estabilidad y Crecimiento

A partir del año 2014, también se apreció un cambio de tendencia en la aplicación de la disciplina presupuestaria europea. La reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento llevada a cabo en 2011 (aprobación del *Six Pack*) y 2013 (aprobación del *Two Pack*) supuso un claro endurecimiento de la disciplina presupuestaria europea, en aras de reducir unos niveles de déficit y deuda públicos que en algunos Estados miembros habían alcanzado porcentajes tan elevados que hacían peligrar la estabilidad de la zona euro en su conjunto.

Transcurridos cuatro años desde la reforma del PEC[17], las instituciones europeas valoraban de forma positiva los resultados alcanzados[18]. Se había reducido en gran medida el número de Estados que tenían abierto un procedimiento de déficit excesivo, pasando de veintitrés Estados en 2011, a once Estados en 2014.

A pesar de estos avances, las Instituciones europeas eran conscientes de la necesidad de dotar de cierto margen de maniobra a los Estados para que estos pudieran llevar a cabo políticas presupuestarias que comportasen un incremento del gasto público, puesto que, de no ser así, algunos de los Estados miembros podían entrar en una fase de lento crecimiento o incluso

[17] Sobre los cambios que supuso la reforma, véase, entre otros, VV. AA. (2012), págs. 3-14 y CRESPO CARRASCO, C. (2012), págs. 39 – 58.

[18] COMISIÓN EUROPEA, *Revisión de la gobernanza económica. Informe sobre la aplicación de los Reglamentos (UE) nº. 1173/2011, 1174/2011, 1175/2011, 1176/2011, 1177/2011, 472/2013 y 473/2013*, (COM (2014) 905 final, de 28 de noviembre de 2014). En este segundo Informe, la Comisión evalúa la efectividad de los nuevos siete Reglamentos para alcanzar sus respectivos objetivos.

decrecimiento económico[19], debido en gran medida a la disminución de la inversión pública[20]. Por este motivo, la Comisión aprobó, en enero de 2015, el documento *"Aprovechar al máximo la flexibilidad que ofrecen las actuales disposiciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento"*[21]. La Comisión calificó expresamente este documento como un texto interpretativo de los Reglamentos, sin que su aprobación comportase la sustitución o reforma de las normas vigentes desde 2011[22]. Esta nueva interpretación era posible debido al carácter abierto que muchas de las disposiciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento poseen[23].

Ahora bien, este documento no supuso una flexibilización general del conjunto de mandatos contenidos en los Reglamentos que conforman el Pacto, sino que introdujo flexibilidad para fomentar, esencialmente, la inversión y el desarrollo de reformas estructurales.

De este modo, se fomentaba la inversión, pero esta debía canalizarse bien a través del Fondo Europeo de Inversiones Estratégicas, bien mediante la aplicación de las denominadas "cláusulas de inversión". Las inversiones efectuadas a través del Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas tenían un tratamiento preferente a efectos del cumplimiento de la disciplina presupuestaria. En particular, las aportaciones de los Estados al Fondo se consideraban medidas puntuales (*one–off measures*), que no incrementaban los niveles de déficit público a efectos de la determinación del esfuerzo fiscal que hace el Estado en el marco del procedimiento de déficit excesivo. No obstante, las aportaciones realizadas por los Estados miembros (por ejemplo, de 1.500 millones hechas por España) no suponían recibir, en todo caso, inversión, puesto que el Fondo Europeo de Inversiones Estratégicas tenía una Junta Directiva que determinaba los proyectos que eran financiados. El segundo aspecto ventajoso de la canalización de inversión a través del Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas, era que la cofinanciación que se aportaba

---

19 En el Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento de 2015, la Comisión señaló que, tras la recuperación inicial, los avances se habían ralentizado desde la primavera de 2014. Entre las principales causas la Comisión apuntaba que se encontraban: «*el exiguo aumento de la productividad, los bajos niveles de inversión y el elevado desempleo estructural limitan las perspectivas de crecimiento en Europa*». COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones, Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento para 2015*, COM(2014) 902 final, de 28 de noviembre de 2014, Bruselas, pág. 3.

20 La disminución de la inversión pública fruto de la disciplina presupuestaria es un problema recurrente de la aplicación del Pacto. Desde la entrada en vigor del Pacto de Estabilidad y Crecimiento en 1997, la doctrina ha señalado la afectación directa que sus normas tienen en los niveles de inversión pública, véase entre otros, BALASSONE, F., y FRANCO, D. (2000), págs. 209 y ss. y PELAGIDIS, T., y DESLI, E. (2004), pág. 468. Es más, como apunta RAMALLO MASSANET, existe una contradicción entre los dos objetivos del PEC: la estabilidad y el crecimiento. Véase RAMALLO MASSANET, J. (2007), págs. 17 y 18. De hecho, el Pacto originariamente propuesto, en 2016, era un Pacto de estabilidad, sin embargo, para disipar las preocupaciones de Francia, que tenía en ese momento unos elevados niveles de desempleo, se incluyeron cláusulas relativas al crecimiento.

21 COMISIÓN EUROPEA, *Aprovechar al máximo la flexibilidad que ofrecen las actuales disposiciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento*, COM(2015) 12 final, de 13 de enero de 2015.

22 COMISIÓN EUROPEA, *Aprovechar al máximo la flexibilidad (…)*, *op. cit.*, pág. 4.

23 La doctrina ha afirmado que no existe la necesidad de reformar los Reglamentos que integran el PEC, debido a la flexibilidad de muchas de sus disposiciones. Véase MICOSSI, S., y PEIRCE, F. (2014), pág. 10.

a los proyectos financiados por dicho Fondo se tomaba en consideración para la aplicación de las "cláusulas de inversión".

En cuanto al recurso a las cláusulas de inversión, su aplicación se restringe a inversiones que tengan efectos presupuestarios "directos, positivos y verificables". La Comisión señala como determinadas inversiones son equivalentes a reformas estructurales, y su consecución permite desviaciones en el cumplimiento del objetivo presupuestario a medio plazo[24], es decir, del cumplimiento del art. 5 del Reglamento (CE) nº 1466/97, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas (en adelante, Reglamento de Supervisión), en su versión tras la reforma de 2011. Ahora bien, la aplicación de las "cláusulas de inversión" no debe confundirse con la aplicación de la regla de oro (*golden rule*), que supone la exclusión de las inversiones que generan crecimiento en el cálculo del techo del déficit. Para evitar interpretaciones dispares respecto a la aplicación de las "cláusulas de inversión", la Comisión estableció las condiciones que debían concurrir para que un Estado pudiese acogerse a una "cláusula de inversión". Entre ellas se encuentra: la existencia de una situación económica muy específica, de nulo crecimiento o decrecimiento; a nivel presupuestario, el Estado debe dar cumplimiento a los mandatos de disciplina presupuestaria, en concreto, cumplimiento del objetivo presupuestario a medio plazo[25], o estar en la senda de ajuste hacia dicho objetivo. En todo caso, en última instancia, la aplicación de la "cláusula de inversión" por un Estado miembro debe ser aceptada por la Comisión[26].

Del mismo modo, para poder aplicar las "cláusulas de reformas estructurales", la reforma acometida debe ser considerada como "estructural" por la Comisión y generar efectos presupuestarios a largo plazo directos (de reducción de déficit), o indirectos (fruto del aumento de la productividad). Y, a nivel de disciplina presupuestaria, es necesario que: las desviaciones derivadas de la reforma no superen el 0,5 % del PIB; el objetivo presupuestario a medio plazo se alcance en el período de cuatro años establecido en el programa de estabilidad o convergencia en el que se active la cláusula de reforma estructural; y, por último, el Estado debe preservar el margen de seguridad adecuado con respecto al valor de referencia del 3 % del PIB[27].

En términos generales, observamos que la flexibilización del Pacto se introdujo en áreas muy concretas (esencialmente, inversión y reformas estructurales), y siempre tras la aprobación y supervisión de la Comisión. Es más, la determinación del cumplimiento del Pacto de Estabilidad y

---

24 Véase COMISIÓN EUROPEA, Aprovechar al máximo la flexibilidad (...), *op. cit.*, págs. 9 y 10.

25 En la actualidad, el art. 2 bis del Reglamento de Supervisión establece que "cada Estado miembro tendrá un objetivo a medio plazo para su situación presupuestaria diferenciado. Estos objetivos presupuestarios a medio plazo específicos de cada país podrán diferir del requisito de alcanzar una situación de proximidad al equilibrio o superávit".

26 Bajo estos parámetros, las cláusulas de inversión, en 2014, se aplicaron por Estados que no estaban inmersos en procedimientos de déficit excesivo (en concreto, Bulgaria, Rumania y Eslovaquia). Por el contrario, la Comisión se mostró contraria a aceptar la aplicación de la "cláusula de inversión" en el caso de Italia (tras la petición formulada por Italia en otoño de 2013), argumentando que el Estado italiano no había dado cumplimiento a la senda de reducción del déficit y la deuda públicos predeterminada por las instituciones europeas.

27 Véase COMISIÓN EUROPEA, Aprovechar al máximo la flexibilidad (...), *op. cit.*, págs. 11-16.

Crecimiento reforzado por un Estado miembro dependía, en gran medida, de las evaluaciones de la Comisión, sobre la existencia de supuestos que permiten desviaciones, o permitiendo desviaciones en el momento de evaluar el cumplimiento del Pacto, durante el *ex post assessment*[28]. Este amplio margen de maniobra de la Comisión en la aplicación del componente preventivo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento será objeto de análisis con mayor detalle en el apartado cuarto de este trabajo.

3. MEDIDAS ADOPTADAS POR LA UE FRENTE A LA CRISIS DE LA COVID-19

3.1. Suspensión de las reglas fiscales y adopción del marco temporal en ayudas de Estado

El 20 de marzo de 2020, se publicó la Comunicación de la Comisión al Consejo relativa a la activación de la cláusula general de salvaguardia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento[29]. Pocos días después, el 23 de marzo de 2020, los Ministros de Hacienda de la UE aprobaron una Declaración manifestando estar de acuerdo con la evaluación de la Comisión respecto a la concurrencia de las condiciones para la activación de la cláusula general de salvaguardia del PEC, habida cuenta de la crisis de la COVID-19. La cláusula general de salvaguardia no suspende los procedimientos del PEC, pero permite a la Comisión y al Consejo tomar las medidas necesarias de coordinación de las políticas en el marco del Pacto, pero al margen de las obligaciones presupuestarias que, normalmente, resultarían de aplicación[30].

Debemos significar que la cláusula de salvaguardia se recoge en el art. 5 del Reglamento de Supervisión. En este precepto se regulan aspectos como la trayectoria de ajuste hacia la consecución del objetivo presupuestario a medio plazo de cada Estado miembro, o la regla de gasto. Como analizaremos con posterioridad, para muchos de los Estados miembros, que se encontraban antes de la crisis de la COVID-19 en el componente preventivo del Pacto, era complejo alcanzar el objetivo presupuestario a medio plazo. A su vez, la regla de gasto se había convertido en la principal limitación para los Estados miembros, al incidir en la vertiente del presupuesto (el gasto) que los Gobiernos controlan como mayor facilidad. De este modo, paradójicamente, el precepto que establece los mandatos más estrictos del componente preventivo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento fija también la cláusula que ha permitido la suspensión de las reglas fiscales durante más de dos años, por el momento.

Junto a la suspensión de las reglas fiscales, la Comisión también aprobó un régimen de excepcionalidad en materia de ayudas de estado, el denominado "Marco temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de

---

28 Así se refleja en la interpretación llevada a cabo por la Comisión sobre la aplicación de la vertiente preventiva del Pacto a través del *Vade mecum on the Stability and Growth Pact*. Véase COMISIÓN EUROPEA, *Vade mecum on the Stability and Growth Pact*, Economic and Financial Affairs, Institutional Paper, 101, 2 abril de 2019, págs. 33 y ss.

29 COM(2020) 123 final, Bruselas, 20.3.2020.

30 COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión al Consejo relativa a la activación de la cláusula general de salvaguardia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento*, *op. cit.*, pág. 2.

COVID-19" (Comunicación de la Comisión, de 19 de marzo de 2020[31]). El Marco Temporal es una guía que determina los criterios según los cuales la Comisión considera compatibles las ayudas con el mercado interior. Las ayudas deben seguir siendo notificadas a la Comisión antes de hacerse efectivas, pero, si siguen los criterios establecidos en el Marco Temporal, la compatibilidad de la ayuda con el Derecho de la UE se produce de forma expedita, generalmente en un plazo menor a una semana. En el Marco Temporal inicial, las medidas se centraban fundamentalmente en el refuerzo de la liquidez y el acceso a la financiación (se recogían, entre otras, ayudas de tipo directo, garantías de préstamos, bonificaciones de tipos de interés). No obstante, dado el alcance de la crisis, la Comisión ha procedido a una progresiva ampliación temporal y de alcance del Marco Temporal inicial. La última modificación tuvo lugar el 28 de enero de 2021[32], y en ella la Comisión decidió ampliar el alcance del Marco Temporal hasta finales de 2022, aumentar los límites máximos establecidos en él, y permitir la conversión de algunos instrumentos reembolsables en subvenciones directas bajo determinadas condiciones.

3.2. Mecanismos de apoyo financiero a los Estados miembros

Tras la activación de la cláusula de salvaguardia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y la aprobación del Marco Temporal en materia de ayudas de Estado, la siguiente decisión clave que debía adoptar la UE era el diseño de los mecanismos de apoyo financiero a los Estados miembros. Si una lección se había aprendido de la crisis de deuda soberana es que cuanto más se tarda en actuar, mayor es el volumen de ayuda necesario[33].

Como observaremos, uno de los elementos determinantes a la hora de configurar los medios de apoyo financiero a los Estados, tanto durante la crisis de deuda soberana como durante la crisis de la COVID-19, ha sido el impacto que estos tienen en los niveles de déficit y deuda del conjunto de Estados miembros. Por ello, a lo largo de las dos crisis, las instituciones europeas han articulado diferentes mecanismos que intentan reducir la incidencia de la ayuda financiera de la UE en los presupuestos del resto de Estados.

Para una mejor comprensión de los instrumentos que la UE ha creado para hacer frente a la crisis de la COVID-19, así como para evaluar los avances que estos suponen en el funcionamiento y cohesión de la UE, primeramente, analizaremos la naturaleza de los mecanismos adoptados durante la crisis de deuda soberana de 2010. El examen no será exhaustivo, sino que se centrará en aquellas características de los distintos mecanismos que determinan su impacto en la estabilidad presupuestaria.

---

31 2020/C 112 I/01.

32 El Marco temporal ha sido modificado en cinco ocasiones hasta la fecha: El 3 de abril 2020, el 8 de mayo 2020, el 29 de junio 2020, el 13 de octubre de 2020 y el 28 de enero de 2021.

33 COMMON MARKET LAW REVIEW, EDITORIAL COMMENT (2011), pág. 1774. En relación con la crisis de deuda soberana, los autores afirman que si hace dos años (año 2009) la cantidad de dinero necesaria simplemente se hubiera puesto sobre la mesa, unos 300.000 millones de euros probablemente hubieran sido suficientes para limitar la crisis de deuda soberana de Grecia, sin embargo, en la actualidad (año 2011) un billón de euros se considera insuficiente (puesto que, si bien es una cantidad muy elevada, es solo la mitad de la deuda pública de Italia).

3.2.1. *Mecanismos de apoyo financiero adoptados durante la crisis de deuda soberana*

La gravedad de la crisis de deuda pública (especialmente en algunos Estados como Grecia, Portugal o España), unida a la interdependencia de las economías de los Estados de la zona euro, debido, entre otros factores, a la existencia de una moneda común, forzó a la UE a introducir distintos mecanismos de apoyo financiero. El objetivo prioritario era evitar que las dificultades de financiación que atravesaban algunos Estados pudieran incidir negativamente en otros Estados, e incluso que pudieran afectar a la estabilidad de la zona euro en su conjunto. Para dar una respuesta inmediata a la crisis de la deuda griega, el Eurogrupo introdujo un programa[34], con una duración de tres años, de préstamos bilaterales mancomunados por parte de los Estados de la zona euro a Grecia[35]. Esta era la primera vez que se firmaba un acuerdo de préstamo a un país de la Unión Económica y Monetaria. Como contrapartida, Grecia se comprometía a cumplir un severo plan de reajuste fiscal[36], cuya fundamentación jurídica se encontraba en la Decisión del Consejo de 10 de mayo, basada en los art. 126(9) y 136 TFUE[37] . Junto a este Acuerdo interno en el seno de la UEM, Grecia firmó un Acuerdo *Stand-by* con el FMI[38]. Sin embargo, estos préstamos bilaterales por parte de los Estados miembros y el acuerdo con el FMI, pronto se mostraron insuficientes para evitar un posible efecto contagio de la crisis de deuda soberana griega.

a) Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera

Bajo estas circunstancias, durante los días 9 y 10 de mayo de 2010, el Consejo, en sesión extraordinaria, decidió adoptar un paquete de medidas para preservar la estabilidad financiera. Entre estas medidas destacaba la creación de un Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (*European Financial Stabilisation Mechanism*), a través del Reglamento (UE) núm. 407/2010, de 11 de mayo, por el que se establece un mecanismo europeo de estabilización financiera.

El Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (en adelante, MEEF) tiene su anclaje jurídico en el art. 122.2 del TFUE, que abre la posibilidad, bajo circunstancias especiales, a la UE a prestar

---

34 Acuerdo de Servicio de Préstamo entre los Estados miembros cuya moneda es el euro y la República Helénica y el Banco de Grecia, formalizado el 8 de mayo de 2010.

35 El programa se conformaba por dos acuerdos, un Acuerdo de Servicio de Préstamos (*Loan Facility Agreement*) entre Grecia y los Estados prestamistas, representados por la Comisión Europea y un Acuerdo entre Acreedores (*Intercreditors Agreement*) entre los Estados miembros, en el que los Estados se comprometían a aportar una cuantía equivalente a su cuota de participación en el capital del BCE, ajustada a los Estados miembros de la zona euro, excluida Grecia. Véase SERRANO LEAL, C., y KÖLLING, M. (2011), pág. 15 nota al pie 19.

36 Para información detallada sobre el Plan de Ajuste Inicial firmado por Grecia, véase, COMISIÓN EUROPEA (2010).

37 CONSEJO EUROPEO, *Decision addressed to Greece with a view to reinforcing and deepening fiscal surveillance and giving notice to Greece to take measures for the deficit reduction judged necessary to remedy the situation of excessive deficit*, (2010/320/EU). DO L 145/6, de 11 de junio de 2010.

38 Un Acuerdo *Stand – by* es un convenio de crédito por el que el FMI se compromete con un Estado a autorizar sus peticiones de recursos financieros, en forma escalonada, en la medida en que el Estado dé cumplimiento a unas determinadas metas, que son objeto de seguimiento mientras dura el acuerdo. El Acuerdo *Stand – by* con Grecia fue por valor de 30.000 millones de euros, frente a los 80.000 millones de euros del programa de préstamos bilaterales.

ayudas de carácter financiero (préstamos y líneas de crédito[39]) a un Estado miembro de la zona euro. Su activación fue precedida de un constante control por parte de las instituciones de la UE y del FMI (art. 3 del Reglamento (UE) núm. 407/2010). A través del MEEF, la Comisión podía tomar prestados hasta un total de 60.000 millones de euros en los mercados financieros o instituciones financieras, para posteriormente prestar al Estado afectado[40]. Los préstamos efectuados por la Comisión tienen la garantía del presupuesto de la UE.

Por tanto, a nivel de endeudamiento, el MEEF es la figura que guarda mayores similitudes con el actual MRR. En ambos mecanismos es la Comisión la encargada de suscribir empréstitos y sus operaciones se avalan con el presupuesto de la Unión. La problemática del MEEF, que ha debido sortearse en el mecanismo actual, era el alcance limitado de sus recursos que, como señala el art. 2.2 Reglamento núm. 407/2010, están limitados al margen disponible por debajo del límite máximo de los recursos propios para los créditos de pago (remisión al art. 3 Decisión del Consejo, 200/436/CE Euratom, de 7 de junio, sobre recursos propios de las Comunidades Europeas)[41].

De lo anterior podemos concluir que, dada la existencia del MEEF, el hecho que la Comisión emita deuda en los mercados de capitales no constituye una novedad derivada de la crisis de la COVID-19. De hecho, la posibilidad de que la Unión preste a Estados miembros ya existía desde los años setenta, a través del mecanismo de asistencia financiera a medio plazo (creado por la Decisión 71/143, de 22 de marzo de 1971), este mecanismo fue ampliado a lo largo de los años ochenta. La figura vigente es el Mecanismo de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de pagos, creado por el Reglamento (CE) núm. 332/2002, del Consejo, de 18 de febrero de 2002[42].

b) Sociedad Facilidad Europea de Estabilización Financiera

Debido a las limitaciones cuantitativas del MEEF apuntadas, se introdujo un segundo mecanismo de apoyo, la Sociedad Facilidad Europea de Estabilización Financiera (*European Financial Stability Facility*), en adelante FEEF. La FEEF se creó a través de un Acuerdo Marco intergubernamental y adoptó la forma jurídica de una Sociedad instrumental *(Special Purpose Vehicle*), sita en Luxemburgo, cuyos accionistas eran los Estados miembros de la zona euro. Esta sociedad se incorporó en el ordenamiento jurídico luxemburgués el 7 de junio de 2010, y comenzó sus operaciones el 4 de agosto de 2010. La dotación inicial de la FEEF fue de 60.000 millones de

39 La ayuda financiera materializada a través de un préstamo o una línea de crédito al Estado afectado se concederá mediante una Decisión del Consejo por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión. Las características básicas de estas ayudas financieras se determinan en el art. 3 Reglamento (UE) núm. 407/2010.

40 El MEEF desembolsó un total de 48.500 millones de euros, 22.500 millones de euros para Irlanda y 26.000 millones de euros para Portugal, que debían ser reembolsados en el plazo de tres años.

41 Como señaló GREGORIO MERINO la cantidad de 60.000 millones era una cantidad casi insignificante para un mecanismo que debía ser percibido por los mercados de capitales como un potente cortafuegos capaz de asistir a algunas de las mayores economías de la zona euro, que estaban en el "radar de los mercados"; especialmente si tomamos en consideración que eran necesarios unos 500.000 millones para que el mecanismo de último recurso pudiera ser efectivo. Véase GREGORIO MERINO, A. (2012), pág. 1619.

42 Entre los beneficiarios actuales del Mecanismo de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de pagos se encuentran: Hungría, Letonia y Rumania.

euros aportados por la Comisión, a cargo del MEEF, y hasta 250.000 millones de euros del FMI. La FEEF se creó con una vigencia temporal limitada, hasta el 30 de junio de 2013.

La actuación de la FEEF como mecanismo de apoyo financiero tuvo dos grandes obstáculos. El primero, el carácter limitado de sus actuaciones, puesto que solo a partir de marzo de 2011, la FEEF pudo adquirir deuda pública de los Estados con problemas de financiación en los mercados primarios, y, desde julio de 2011, pudo hacerlo en los mercados secundarios, así como llevar a cabo operaciones de recapitalización de entidades financieras a través de préstamos a los Estados[43]. Además, los plazos y la severa condicionalidad de los préstamos de la FEEF hacían prácticamente inviable su devolución en los términos pactados por los Estados afectados[44].

El segundo obstáculo fue el modo como Eurostat (Oficina Estadística de la Unión Europea) clasificó sus operaciones a efectos de control de los niveles de déficit y deuda públicos. Eurostat, en su Decisión *"The statistical recording of operations undertaken by the European Financial Stability Facility"*, de 27 de enero de 2011[45], afirmó, en primer lugar, que la FEEF no poseía todos los requisitos necesarios para ser considerada una unidad institucional independiente bajo los criterios del Sistema Europeo de Cuentas[46], entonces vigente SEC-95[47], actual SEC-2010[48]. A pesar de tener personalidad jurídica y un sistema de cuentas completo[49], la FEEF no tenía capacidad de iniciativa y su autonomía de decisión en el ejercicio de su función principal (la concesión de préstamos a Estados miembros de la zona euro) era nula[50], puesto que las decisiones relativas a esta función estaban sujetas a la aprobación previa, por lo general por unanimidad, de

---

43 Flexibilidad en el funcionamiento de la FEEF acordada en la Declaración de los jefes de estado o de gobierno de la zona del euro y las instituciones de la UE, 21 de julio de 2011, apartado 8. Para la introducción de estas medidas era necesaria la modificación del Acuerdo Marco de creación de la FEEF, y su ratificación por los parlamentos de los Estados miembros, demorándose su efectiva aplicación hasta octubre de 2011.

44 Como señala MOLTÓ CALVO, la lentitud de la UE en tomar las medidas y hacerlas efectivas, así como el enfoque nacional que adoptaron los principales países de la zona euro para resolver la crisis de deuda soberana, generó una falta de credibilidad por parte de los mercados, que hizo que los movimientos especulativos después del inicio de los programas de la FEEF incluso incrementaran. Véase MOLTÓ CALVO, M. (2012), pág. 55.

45 EUROSTAT, *The statistical recording of operations undertaken by the European Financial Stability Facility*, News Releases, 13/2011, enero de 2011, Luxemburgo. En la actualidad el análisis sobre la clasificación de la FEEF se recoge en: EUROSTAT (2019), págs. 74 y 75.

46 El SEC es la metodología que deben aplicar los Estados miembros para elaborar los datos sobre sus niveles de déficit y deuda públicos que remiten a Eurostat a efectos de determinar el cumplimiento de los mandatos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

47 Reglamento (CE) núm. 2223/96 del Consejo de 25 de junio de 1996, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad.

48 Reglamento (UE) núm. 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea.

49 Véase EUROSTAT, *Treatment of the European Financial Stability Facility (EFSF). Background note*, 27 de junio de 2011, Luxemburgo, pág. 2.

50 La dependencia del Eurogrupo no era solo para la adopción de decisiones excepcionales o para la delimitación del marco estratégico de actuación (como es el caso de una empresa normal bajo el control de sus accionistas), sino que esta dependencia alcanzaba a las actuaciones ordinarias. Véase EUROSTAT, *Treatment of the European Financial Stability Facility (EFSF). Background note*, pág. 2.

los Estados miembros de la zona euro que participan en la operación de apoyo. En segundo lugar, Eurostat descartó la clasificación de la FEEF como institución financiera internacional, ya que no poseía ninguna de las características habituales de este tipo de instituciones[51]. En tercer lugar, Eurostat declaró que la FEEF no podía consolidarse en las cuentas de alguna de las Instituciones europeas creadas por el Tratado (Comisión, Consejo o Parlamento), dado que, en la práctica, la FEEF solo informaba de sus actividades a los Estados miembros del Eurogrupo[52], y no estaba sujeta al control de las Instituciones europeas existentes. El análisis anterior llevó a Eurostat a considerar la FEEF una herramienta de contabilidad y tesorería, que actuaba en nombre y bajo el control de los Estados miembros del Eurogrupo, para aportar préstamos a otros Estados. Al no ser una unidad institucional, sus operaciones debían ser parcialmente consolidadas en las cuentas nacionales de las unidades institucionales a las que pertenecía, por tanto, en las cuentas de los Gobiernos de los Estados de la zona euro. En resumen, la deuda emitida por la FEEF en cada operación de apoyo a un Estado miembro debía ser reasignada a las cuentas públicas de los Estados que ofrecían las garantías, en proporción igual a su participación en su capital, incrementando, por tanto, sus niveles de déficit y deuda públicos a efectos del cumplimiento de la disciplina presupuestaria. Este hecho constituía un escollo insalvable, puesto que el apoyo financiero a los Estados en riesgo podía afectar a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad de las finanzas públicas de otros Estados miembros de la zona euro.

c) Mecanismo Europeo de estabilidad (MEDE)

Tomando en consideración el carácter temporal del FEEF, así como las limitaciones apuntadas, el Consejo Europeo, en su reunión de los días 28 y 29 de octubre de 2010[53], acordó la creación de un mecanismo permanente de gestión de crisis y de salvaguarda de la estabilidad financiera de la zona euro en su conjunto. Finalmente, en el Consejo Europeo de los días 16 y 17 de diciembre de 2010, se alcanzó el consenso político suficiente para la creación del Mecanismo Europeo de Estabilidad, conocido por sus siglas MEDE (en inglés, *European Stability Mechanism*, ESM)[54]. A partir del 1 de julio de 2013, las operaciones del MEDE sustituyeron tanto a los préstamos bilaterales llevados a cabo en un primer momento, como a los dos mecanismos introducidos posteriormente (el MEEF y la FEEF).

---

51 Véase EUROSTAT, *Treatment of the European Financial Stability Facility (EFSF). Background note*, cit., pág. 2.

52 El Eurogrupo no está reconocido como una unidad supranacional ni como una institución oficial de la UE. No tiene un presupuesto independiente ni un personal propio. Así, el Eurogrupo no se considera una unidad institucional, sino un grupo de trabajo informal establecido por los Ministros de Finanzas en el marco del ECOFIN (configuración del Consejo de la UE). De este modo está reconocido en el Protocolo núm. 24 anejo al Tratado, sobre el Eurogrupo. El Eurogrupo no actúa en nombre ni de la Comisión ni del Consejo. Véase EUROSTAT, Treatment of the European Financial Stability Facility (EFSF). Background note, *op. cit*., págs. 4 y 5.

53 CONSEJO EUROPEO, Conclusiones Consejo Europeo 28 y 29 de octubre de 2010, EUCO 25/1/10, Bruselas, 30 de noviembre de 2010.

54 Véase CONSEJO EUROPEO, Conclusiones Consejo Europeo 16 y 17 de diciembre de 2010, EUCO 30/1/10 REV 1, 25 de enero de 2011, Bruselas.

Uno de los elementos esenciales de la creación del MEDE fue la no incidencia de sus operaciones en los niveles de déficit y deuda públicos de los Estados miembros del MEDE. A diferencia de la FEEF, a través del MEDE se logra disminuir, en gran medida, el impacto que el apoyo financiero tiene en la estabilidad presupuestaria del conjunto de Estados miembros.

El 7 de abril de 2011, Eurostat emitió un pronunciamiento preliminar sobre la contabilización de las operaciones del futuro MEDE[55]. Tras la entrada en vigor del MEDE, en enero de 2013, el Comité de Estadísticas Monetarias, Financieras y de Balanzas de Pagos (*Committee on Monetary, Financial and Balance of Payments*), en adelante, CMFB[56], ratificó la idoneidad de la calificación del MEDE inicialmente efectuada por Eurostat[57]. Actualmente, la clasificación sectorial del MEDE se encuentra en el *Manual del SEC-2010*[58].

En su pronunciamiento, Eurostat atribuyó al MEDE la condición de organización internacional de la UE. Esta calificación conlleva que las posibles deudas del MEDE, fruto de su recurso a los mercados de capitales, se contabilicen como deuda del MEDE, y no como deuda pública de los Estados miembros que participan en él. Así, en términos de SEC-2010, la deuda prestada a un Estado en dificultades es debida por ese Estado al MEDE, sin que la misma tenga que reasignarse a los Estados miembros del MEDE, como sucedía en el caso de la FEEF. La Decisión de Eurostat se fundamentó, principalmente, en la elevada cuantía de las primas de emisión que debían desembolsar los Estados, con independencia de la ayuda financiera que finalmente se hiciera efectiva. A diferencia de la FEEF, el MEDE posee un importante capital, formado por los desembolsos de los Estados en concepto de primas de emisión, con el que puede hacer frente a un potencial incumplimiento de un Estado que ha recibido ayuda financiera. Por ello, las posibilidades de que los Estados avalistas tengan que responder son sustancialmente inferiores en el caso del MEDE. Este menor riesgo hace que, en términos de SEC-2010, el capital potencialmente exigible a los Estados miembros del MEDE, en su condición de avalistas, no tenga impacto directo en sus cuentas públicas, al ser considerado una obligación contingente cuya materialización dependerá de las circunstancias futuras. Así, solo si los Estados tuvieran que cubrir deudas del MEDE, o deficiencias en los pagos por parte de un deudor del MEDE, estas operaciones serían contabilizadas como gastos del Estado (concretamente, como transferencias de capital que incrementan el déficit público).

---

55 Eurostat condicionó la validez de su pronunciamiento a que el MEDE fuera finalmente aprobado con las características establecidas en las Conclusiones del Consejo de los días 24 y 25 de marzo de 2011, en las que Eurostat basaba su decisión.

56 El CMFB, creado por la Decisión del Consejo, de 25 de febrero de 1991 (91/115/CEE), es un órgano independiente que asesora a la Comisión europea en la elaboración y ejecución de programas de trabajo relativos a aspectos monetarios, financieros y de balanzas de pagos. Este no tiene potestad legislativa. El CMFB se conforma por representantes de las autoridades estadísticas nacionales, de los bancos centrales nacionales de los Estados miembros y del BCE. En los últimos años, el CMFB ha desempeñado un importante papel de asesoramiento en las cuestiones estadísticas relacionadas con las decisiones en el marco del procedimiento de déficit excesivo.

57 El CMFB confirmó que el MEDE tiene el estatus de organización internacional y su condición de unidad institucional en términos de SEC–95. Véase CMFB, *Opinion on the recording in national accounts of the European Stability Mechanism (ESM)*, de 22 de enero de 2013, Newport.

58 Véase EUROSTAT (2019), págs. 74 y 75.

En cuanto al pago inicial de las primas de emisión, este se consideró un incremento de capital del Estado miembro del MEDE. Este incremento se calificó como operación financiera que tampoco tuvo impacto en el déficit público.

La única duda que surgió durante la clasificación del MEDE por Eurostat fue la relativa a su independencia respecto del Eurogrupo. En este punto, el CMFB apuntó la existencia de posiciones divergentes entre las autoridades estadísticas, bancos centrales e instituciones europeas consultadas. Algunas de estas instituciones pusieron de manifiesto que la estructura de gobierno del MEDE podía poner en peligro el cumplimiento del requisito de existencia de "autonomía de decisión en el ejercicio de su función principal", establecido por el SEC–95 (actual SEC-2010) para considerar que existe una unidad institucional autónoma[59]. Sin embargo, la presencia de divergencias en el seno del CMFB, no supuso la modificación de la calificación del MEDE como unidad institucional. Para Eurostat, el MEDE tiene una estructura organizativa (Consejo de Gobernadores, Consejo de Administración y un Director Ejecutivo) similar a la de otras organizaciones internacionales en materia financiera, como el FMI, con notables competencias. Además, algunas de las decisiones del MEDE, que no puede considerarse que tengan un impacto menor, no son adoptadas por unanimidad[60]; unanimidad que sí se requería en el caso de la FEEF.

3.2.2. *Mecanismos de apoyo financiero adoptados durante la crisis de la COVID-19*

Bajo estos parámetros, tras el inicio de la crisis de la COVID-19, si la Unión quería aprobar un sistema de apoyo financiero a sus Estados miembros basado en el Derecho europeo, superando mecanismos previos intergubernamentales (como el MEDE) y, a su vez, perseguía que el sistema de apoyo incidiera en la menor medida posible en la disciplina presupuestaria del conjunto de Estados, el funcionamiento del mecanismo de apoyo debía pivotar sobre el presupuesto de la UE y ser la Comisión quien llevase a cabo la emisión de deuda, como ya había sucedido en el MEEF.

Ahora bien, para evitar las limitaciones cuantitativas de las que adolecía el MEEF, era necesario modificar el sistema de recursos propios de la Unión. Este último factor constituye uno de los principales avances del MRR respecto a los sistemas de apoyo financiero preexistente (como también lo es la naturaleza de subvenciones, y no préstamos, de gran parte de las ayudas canalizadas a través del MRR). Lógicamente, fue en estos dos puntos donde hubo mayores dificultades, políticas y jurídicas, tanto a nivel europeo como nacional. Por este motivo, y dada la

---

[59] La duda sobre la existencia de autonomía de decisión surgida en 2011, se mantuvo dos años después y es, a nuestro parecer, uno de los elementos más controvertidos de la calificación del MEDE. Véase CMFB, *Opinion on the recording in national accounts of the European Stability Mechanism (ESM)*, enero de 2013, Newport, (apartado 5). A estas dudas se suma que el *System of National Accounts* 1993 de la ONU dispone que *"ciertas organizaciones internacionales poseen todos los atributos esenciales de las unidades institucionales"*, de lo cual se extrae que no todas las organizaciones internacionales tienen dichos atributos esenciales. Véase CMFB, *Opinion on the recording in national accounts of the European Stability Mechanism*, 10 de marzo de 2011, Lisboa, (Anexo).

[60] Como observamos, las decisiones claves del MEDE se adoptan por mutuo acuerdo (unanimidad), o por el procedimiento de urgencia (un 85 % de los votos), lo cual puede restringe la autonomía de decisión de la entidad, haciéndola convergente con la del Eurogrupo.

premura de las circunstancias, paralelamente, se adoptaron otras medidas, de carácter urgente, de apoyo financiero a los Estados que detallamos en el siguiente apartado.

a) Medios de carácter urgente establecidos por la UE

El 23 de abril Consejo aprobó un conjunto de medidas que constituían, en palabras de su presidente, una triple red de seguridad para trabajadores, empresas y Estados. Entre ellas se encontraban:

- Pandemic crisis support: la participación del MEDE en la crisis de la COVID-19.

El 9 de abril de 2020, el Eurogrupo alcanzó un acuerdo para establecer un programa de apoyo específico del MEDE ante Crisis Pandémicas (el denominado, *Pandemic crisis support*), basado en una línea de crédito precautoria con condicionalidad reforzada (*Enhanced Conditions Credit Line*, en adelante, ECCL[61]), ajustada a las circunstancias de la pandemia derivada de la COVID-19. A pesar de tratarse de una ECCL, que implica una condicionalidad reforzada (arts. 12 y 14 Tratado Constitutivo del MEDE), el único requisito que se ha establecido para acceder al apoyo financiero es que los Estados miembros solicitantes se comprometan a destinar la financiación del *Pandemic crisis support* a sufragar gastos sanitarios, directos e indirectos, relacionados con la crisis de la COVID-19 que se hayan generado desde febrero de 2020[62]. La posibilidad de acceder a las ECCL del MEDE se encuentra en la línea de los mecanismos de apoyo financiero establecidos durante la crisis de deuda soberana, pero no comporta un avance significativo en la solidaridad entre Estados miembros (más allá de la relajación en la condicionalidad asociada a los préstamos del MEDE). Los Estados miembros, dada la existencia de otras vías de apoyo financiero, no han recurrido a las ECCL del MEDE.

- Fondo de garantía paneuropeo del BEI: garantías a la financiación de empresas

El 26 de mayo de 2020, el Consejo de Administración del BEI aprobó la estructura y el modelo de negocio de un nuevo Fondo de garantía paneuropeo para hacer frente a la crisis económica derivada de la pandemia de la COVID-19, que movilizaría 200.000 millones de euros. Este fondo fue refrendado por el Consejo Europeo el 23 de abril de 2020. Su objetivo es garantizar instrumentos de deuda y capital, así como abordar de manera coordinada las necesidades de financiación de aquellas empresas europeas (especialmente las pymes[63]) que son viables a largo

61 Tal como establece el art. 14.1 TMEDE, la asistencia precautoria del MEDE puede llevarse a cabo mediante una línea de crédito precautoria condicionada (*precautionary conditioned credit line*- PCCL) o a través de una línea de crédito con condicionalidad reforzada (*enhanced conditions credit line* – ECCL).

62 Este compromiso se incluye en un Plan de Respuesta a una Pandemia (PRP) individual, basado en unas condiciones estandarizadas para todos los Miembros del ESM. El análisis preliminar concluyó que todos los Estados de la zona euro podían solicitar la ECCL hasta una cuantía del 2 % de su RNB a finales de 2019.

63 De hecho, se establecen limitaciones en función del tamaño de las empresas, en concreto, al menos el 65 % de la financiación debe destinarse a pymes. Un máximo del 23 % podrá ir a empresas con doscientos cincuenta o más empleados, con restricciones aplicables a empresas más grandes, con más de tres mil empleados. Finalmente, un

plazo, pero que atravesaban dificultades de financiación debido a la pandemia. Estas medidas se adoptan siguiendo lo establecido en el art. 107, apartado 3, letra b) TFUE, que afirma la compatibilidad con el mercado interior de aquellas ayudas destinada a reparar perjuicios causados por desastres naturales o por acontecimientos de carácter excepcional.

- *SURE: préstamos de la Comisión para paliar los riesgos derivados del desempleo*

El 2 de abril de 2020, la Comisión remitió al Consejo la propuesta de Reglamento para el establecimiento de un instrumento europeo de apoyo temporal para atenuar los riesgos de desempleo a raíz del brote de COVID-19 (en adelante, SURE- *temporary support to mitigate unemployment risk in emergency*). El SURE se aprobó finalmente por el Reglamento (UE) núm. 672/2020, de 19 de mayo de 2020 y tiene como base jurídica el art. 122 TFUE. La capacidad máxima de asistencia financiera del SURE son 100.000 millones de euros. A través del SURE se pretende complementar las medidas nacionales adoptadas para hacer frente al aumento del gasto público derivado de la crisis de la COVID-19, especialmente, para financiar regímenes de reducción del tiempo de trabajo o medidas similares destinadas a proteger a los trabajadores por cuenta propia o ajena (como son los expedientes de regulación temporal de empleo -ERTE- en España) y, de manera accesoria, medidas relacionadas con la salud, en particular en el lugar de trabajo (art. 1 Reglamento (UE) núm. 672/2020).

La asistencia del SURE se canaliza a través de préstamos concedidos por la UE a los Estados miembros. Para financiar dichos préstamos la Comisión está facultada, por el Consejo, para contraer empréstitos en los mercados de capitales o con entidades financieras (art. 4 Reglamento (UE) núm. 672/2020) con cargo al presupuesto de la Unión. De este modo, el funcionamiento del SURE se asemeja a figuras como el MEEF, el Mecanismos de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de pagos (Reglamento (CE) núm. 332/2002) y el originario mecanismo de asistencia financiera a medio plazo (creado por la Decisión 71/173)[64]. Dada la capacidad de asistencia financiera del SURE, y la cuantía en ese momento del presupuesto de la UE, para que el SURE pudiera estar disponible era necesario complementar la garantía del presupuesto de la Unión con garantías de todos los Estados miembros (garantías irrevocables, incondicionadas y a la vista[65]). El importe garantizado por los Estados debía representar, al menos, el 25 % de la capacidad de asistencia financiera del SURE, la contribución de cada Estado corresponde a su contribución relativa a la renta nacional bruta (RNB) total de la UE (arts. 11 y 12 Reglamento (UE) núm. 672/2020)[66]. Ahora bien, el Reglamento (UE) núm. 672/2020 atribuye a estas garantías un carácter complementario al aval por parte del presupuesto de la Unión, en la medida en que, en

máximo del 5 % de la financiación podrá destinarse a empresas y organismos del sector público que trabajen en el ámbito de la salud o de la investigación sanitaria, o que presten servicios esenciales relacionados con la crisis sanitaria.

64 Véase nota al pie 42.

65 El pasivo contingente derivado de la asistencia financiera debe ser garantizado por los Estados para ser compatible con el marco financiero plurianual (MFP) y los límites máximos de recursos propios, tal y como precisa el considerando núm. 9 Reglamento (UE) 672/2020 que crea el SURE.

66 A nivel nacional el art. 4 del Real Decreto Ley 19/2020, autoriza el otorgamiento de avales a favor de la Comisión Europea en el marco del Instrumento SURE por importe máximo de 2.252 millones de euros.

caso de ser necesario, antes de solicitar la ejecución de dichas garantías, la Comisión puede servirse del margen disponible para los créditos de pago dentro del límite máximo de los recursos propios, en la medida en que considere que la situación es sostenible, teniendo en cuenta, entre otros elementos, el total de pasivos de la UE.

El modo como se configuran las garantías es clave para determinar la incidencia del SURE en el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria por parte del conjunto de Estados miembros[67]. El hecho que las garantías solo constituyan el 25 % del total de la asistencia financiera del SURE y que sean complementarias (antes de solicitar su ejecución debe hacerse uso del margen disponible de recursos propios del presupuesto de la UE), junto a la escasa probabilidad de que estas garantías acaben materializándose[68], son los elementos que permiten a Eurostat afirmar que las garantías no inciden en los niveles de déficit y deuda públicos de los Estados miembros garantes, sino que deben contabilizarlas como obligaciones contingentes. Esta fue, por tanto, la estructura seguida para lograr que el primer mecanismo de apoyo financiero introducido durante la crisis de la COVID-19 (el SURE) incidiera en la menor medida posible en el balance público de los Estados miembros que recurrían a él. A su vez, el SURE permite a los Estados miembros obtener financiación con menor coste, dada la calificación rating de la UE[69].

b) El instrumento Next Generation EU y, su pieza central, el Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia

El 28 de mayo de 2020[70], la Comisión determinó la creación de un instrumento de recuperación, que finalmente acabó aprobándose a través del Reglamento (UE) núm. 2020/2094, de 14 de diciembre de 2020, por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la Unión Europea para apoyar la recuperación tras la crisis de la COVID-19 (conocido como *Next Generation EU*, en adelante NGEU), y el reforzamiento del Marco Financiero Plurianual 2021-2027[71] (dotado con 1.074.300 millones de euros). Las negociaciones del Marco Financiero Plurianual para el período 2021-2027 se habían iniciado hacía dos años, y se encontraban bastante paralizadas en el momento en que llegó la pandemia, siendo esta, por tanto, en esta ocasión, un elemento que permitió el cambio de tendencia[72].

---

67 Véase EUROSTAT, *Clarification on the treatment of guarantees provided by member States under the SURE instrument*, Methodological note, Directorate D – Government Finance Statistics (GFS), 11 de septiembre de 2020.

68 Eurostat traza un paralelismo con los préstamos concedidos a los Estados miembros en el contexto de la crisis financiera de 2008 en el marco de la ayuda a la balanza de pagos, en los que no se observaron incumplimientos, y algunos de los préstamos se reembolsaron incluso antes de lo previsto.

69 La UE tiene una calificación *rating* de AAA/AAA/Aaa/AA/AAA por DBRS, Fitch, Moody's, S&P y SCOPE.

70 COMISIÓN, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. El momento de Europa: reparar los daños y preparar el futuro para la próxima generación*, COM(2020) 456 final.

71 Aprobado por el Reglamento (UE, EURATOM) 2020/2093 del Consejo, de 17 de diciembre de 2020, por el que se establece el marco financiero plurianual para el período 2021-2027.

72 Sobre el contexto previo a la crisis sanitaria, véase CARRERA HERNÁNDEZ, F. J. (2020), págs. 33-37.

En el marco del NGEU, la Comisión puede contraer empréstitos en nombre de la Unión por un máximo de 750.000 millones de euros hasta 2026 (art. 5.1 de la Decisión 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea) de los cuales, un máximo de 360.000 millones de euros puede utilizarse para conceder préstamos, mientras que los 390.000 millones de euros restantes pueden destinarse a sufragar gastos[73]. El reembolso de los fondos se iniciará antes de la clausura del Marco Financiero Plurianual para el período 2021-2027, y todos los pasivos contraídos mediante esta facultad, excepcional y temporal, de la Comisión deberán reembolsarse íntegramente a más tardar el 31 de diciembre de 2058 (art. 5.2 Decisión 2020/2053/UE)[74].

Dado el elevado pasivo que se generará hasta 2026, es necesario llevar a cabo un aumento extraordinario y temporal de los límites máximos de los recursos propios (art. 6 Decisión 2020/2053/UE), y prever ingresos excepcionales con los que hacer frente a dicho incremento (art. 2 Decisión 2020/2053/UE). En este punto, el objetivo es crear nuevas fuentes de recursos que permitan reducir el peso que el recurso propio basado en la RNB tiene en el presupuesto de la UE, lo cual constituye uno de los principales retos, entre otros factores, debido a las dificultades derivadas de la toma de decisiones por unanimidad en materia tributaria, con la consiguiente posibilidad de veto[75]. Entre estos nuevos recursos se encuentran: un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono[76]; un impuesto digital; el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE; un impuesto sobre las transacciones financieras; una contribución financiera vinculada al sector empresarial; y la base imponible común del impuesto sobre sociedades (considerando núm. 8 Decisión 2020/2053/UE). La mayor parte de los nuevos ingresos, como puede observarse, tienen una marcada naturaleza extrafiscal, y los fines que a través de ellos se persiguen alcanzar son, en gran medida, coincidentes con los objetivos del NGEU (desde la vertiente del gasto).

El NGEU se integra por siete programas, siendo el principal de ellos el Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia (en adelante, MRR)[77], que fue aprobado a través del Reglamento (UE) núm. 241/2021, de 12 de febrero, por el que se establece el MRR (en adelante, Reglamento MRR). El objetivo principal del MRR es movilizar inversión que actúe como apoyo financiero durante los primeros años de la recuperación. El MRR tiene una dotación de 672.500 millones de euros, de

---

73 Cifras en precios a 2018, a precios corrientes, la dotación del NGEU asciende a 807.000 millones de euros.

74 Dado el carácter voluntario de las subvenciones y los préstamos, la Comisión no emitirá "inmediatamente" bonos en los mercados de capitales por valor de 750.000 millones de euros, sino que recaudará fondos gradualmente tomando en consideración los importes solicitados por los Estados y los desembolsos aprobados por el Consejo.

75 Sobre esta problemática, véase COMISIÓN, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE*, de 15 de enero de 2019, COM(2019) 8 final.

76 Precisamente, el Mecanismo de ajuste en frontera de emisiones de carbono (conocido por sus siglas en inglés, CBAM, *Carbon Border Adjustment Mechanism*) ha sido aprobado, en julio de 2021, no atribuyéndole la condición de medida fiscal, para sortear la exigencia de la unanimidad.

77 Los otros componentes del NGEU son el REACT-UE (47.500 millones de euros); el Horizonte Europa (5.000 millones de euros); InvestEU (5.600 millones de euros); Desarrollo Rural (7.500 millones de euros); Fondos de Transición Justa (10 000 millones de euros); RescEU (1.900 millones de euros).

los cuales 312.500 millones de euros son subvenciones y 360.000 millones préstamos (art. 6 Reglamento MRR). En lo que respecta al apoyo financiero no reembolsable, el 70 % del importe total debe estar comprometido a finales de 2022, y el 30 % restante debe comprometerse en su totalidad a finales de 2023. Respecto a los préstamos, estos pueden solicitarse hasta diciembre de 2023[78].

Centrándonos en la incidencia del MRR en el cumplimiento de la disciplina presupuestaria del conjunto de Estados miembros, Eurostat, en su decisión preliminar, de 17 de noviembre de 2020, sobre la clasificación del MRR[79], determina que, en cuanto a las subvenciones del MRR, estas deben asimilarse a los fondos de la UE que reciben regularmente los Estados miembros y, por tanto, la regla, a nivel de déficit y deuda públicos, es la neutralidad. Entre los factores determinantes de esta clasificación se encuentran: en primer lugar, la vinculación de los desembolsos de los fondos con el cumplimiento de los objetivos e hitos fijados en el PRR, existiendo la posibilidad de que se detengan los pagos en caso de incumplimiento de los mismos. En segundo lugar, la ejecución de los fondos del MRR está vinculada a los Planes de Recuperación y Resiliencia, cuyos costes totales estimados han sido evaluados por la Comisión, y aprobados por el Consejo. En tercer lugar, los Estados miembros deben informar sobre el progreso de implementación de sus respectivos Planes de Recuperación y Resiliencia, que serán supervisados por la Comisión, en el marco del Semestre europeo, tomando en consideración la propuesta inicialmente aprobada. Por último, el MRR tiene como objetivo principal financiar proyectos de inversión, por lo que, al menos parcialmente, habrá un gasto incurrido que coincidiría con la subvención a fondo perdido de la UE. Estos aspectos diferencian al MRR de una *Cash-Flow Facility* (mecanismo de asistencia financiera temporal a Estados de reciente adhesión a la UE), que tiene la naturaleza de transferencias corrientes en el marco de la cooperación internacional (SEC-2010 apartados 4.121- 4.124).

Respecto a la deuda contraída por la Unión, Eurostat señala que en las ocasiones anteriores en las que la Comisión ha contraído deuda (por ejemplo, a través del Mecanismo de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de pagos), esta ha sido considerada deuda de la UE. La novedad del MRR es que la Comisión se endeuda no solo para financiar préstamos, sino también subvenciones y, en este segundo supuesto, no hay ningún flujo de caja futuro prediseñado que garantice la capacidad de reembolsar las obligaciones de la Unión, a menos que se decida, como ha sucedido,

---

78 España recibirá del MRR 140.000 millones de euros, 72.000 euros en ayudas directas, de los cuales unos 46.000 millones de euros (aproximadamente el 70 %) deberán ser comprometidas por la Comisión entre 2021 y 2022, y deberán ejecutarse antes de finales de 2024. Los 22.900 millones de euros restantes deberán comprometerse por la Comisión entre 2022 y 2023, y deberán ejecutarse antes de finales de 2026 (véase COMISIÓN, *Recovery and Resilience Facility – Grants allocation per Member State*). Además, hemos de tener en cuenta que, entre 2021 y 2023, deberán también ejecutarse los 12.400 millones de euros que le han sido asignados del programa REACT-EU.

Finalmente, España también cuenta con la financiación de los diferentes programas del Marco Financiero Plurianual (FEDER 20.886 millones de euros; Fondo Social Europeo 9.896 millones de euros; ETC Cohesión 606 millones de euros), fondos que deberán comprometerse entre 2021-2027, y ejecutarse antes de finales de 2030. Véase COMISIÓN, *MFF 2021-2027 Breakdown of Cohesion Policy allocations per Member State.*

79 EUROSTAT, *Methodological note. Draft guidance note on the statistical recording of the Recovery and Resilience Facility*, Directorate D- Government Finance Statistics (GFS), 17 de noviembre 2020.

ampliar los recursos propios. Para Eurostat, el hecho que los Estados miembros acuerden destinar recursos futuros adicionales al presupuesto de la UE (en este caso para cubrir los préstamos), no significa necesariamente que la deuda contraída por la UE para financiar subvenciones deba considerarse, a efectos del cumplimiento de la disciplina presupuestaria, deuda de los Estados miembros. Siguiendo el Informe del Servicio Jurídico del Consejo[80], los compromisos de los Estados, se califican como garantías de pago, las cuales, en términos de contabilidad nacional, en circunstancias normales, tienen la condición de pasivos contingentes. De todo lo anterior se concluye que se ha logrado crear un mecanismo con escasa, o nula, incidencia en la estabilidad presupuestaria de los Estados miembros.

Por último, en cuanto a los préstamos específicos que la Comisión realice finalmente a cada Estado miembro, a través del MRR, estos sí incrementarán la deuda pública del Estado prestatario, en el momento en que se proporcionen. Este último factor desincentiva a los Estados a recurrir a la vertiente de préstamos del MRR, si bien las condiciones financieras, probablemente, serán más ventajosas que el recurso al crédito directo por parte del Estado.

4. FUTURO DE LA DISCIPLINA PRESUPUESTARIA DE LA UE

4.1. Aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento con anterioridad a la crisis de la COVID-19

Como analizamos en el apartado segundo de este trabajo, desde el año 2014 y especialmente tras la aprobación en enero de 2015, del documento *"Aprovechar al máximo la flexibilidad que ofrecen las actuales disposiciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento"*, la Comisión examinó vías para introducir cierta flexibilidad en los mandatos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, reformado en 2011 y 2013. En el año 2018, el Tribunal de Cuentas Europeo evaluó la aplicación del Pacto, concretamente de su componente preventivo, en el Informe Especial nº 18/2018: *"¿Se cumple el objetivo principal del componente preventivo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento?"*[81]. Esta evaluación se lleva a cabo en un momento en que prácticamente todos los Estados miembros se encontraban sujetos al componente preventivo del Pacto, tras haberse cerrado sus respectivos procedimientos de déficit excesivo iniciados durante la crisis de deuda soberana de 2010.

Una de las principales conclusiones del Tribunal de Cuentas Europeo en el citado Informe es que los Estados no alcanzan sus respectivos objetivos presupuestarios a medio plazo en un tiempo razonable. Cabe recordar que los objetivos presupuestarios a medio plazo son el elemento central a través del cual gira la supervisión del cumplimiento del componente preventivo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento[82]. Para el Tribunal de Cuentas Europeo, las causas de este

---

80 El Servicio Jurídico del Consejo se pronuncia sobre la compatibilidad del MRR con los arts. 310, 311, 122 y 125.1 TFUE. El texto no se encuentra disponible, referencia:
https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9062-2020-COR-1/en/pdf

81 Disponible en: https://www.eca.europa.eu/es/Pages/DocItem.aspx?did=46430

82 COMISIÓN EUROPEA (2019), págs. 7 y ss.

incumplimiento de carácter generalizado son, en esencia, dos. La primera, el modo en cómo se aplica la senda de ajuste establecida en el art. 5 Reglamento de Supervisión, puesto que junto, al 0,5 % de reducción anual establecido en la configuración de la senda, se permiten desviaciones adicionales del 0,25 %, sin que esto sea considerado una desviación significativa de la senda de reducción. Por tanto, si un Estado reitera sistemáticamente esta desviación de 0,25 %, esto puede acabar suponiendo que el Estado en cuestión duplique su plazo de convergencia, sin que deje de considerarse que cumple la norma[83].

La segunda causa que demora el cumplimiento del objetivo presupuestario a medio plazo es el amplio margen de discrecionalidad concedido a la Comisión en la aplicación de elementos como: las cláusulas de flexibilidad (cláusulas de inversión o de reformas estructurales)[84], el "margen de discreción"[85] y la relajación adicional por circunstancias específicas del Estado[86]. Estos factores, unidos a la potencial existencia de una leve recesión a lo largo de un período tan extenso de tiempo, hacen que el Estado pueda demorarse hasta veintidós años en alcanzar el objetivo presupuestario a medio plazo (el cual debería haberse alcanzado a lo largo del programa de cuatro años). El modo como puede configurarse esta demora se refleja con claridad en el gráfico que reproducimos del citado Informe del Tribunal de Cuentas Europeo.

---

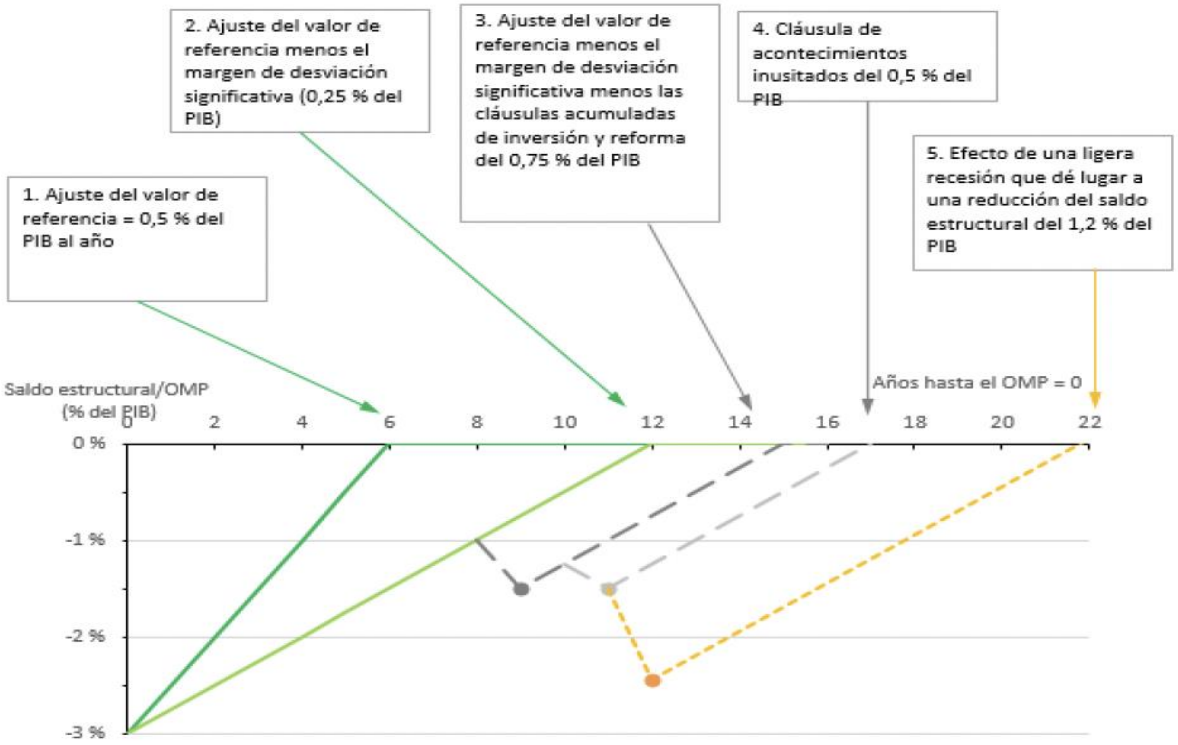
83 TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018), pág. 40.

84 Véase *supra* apartado 2.4. La aplicación de las cláusulas de inversión y reformas estructurales se detalla en el Código del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. La desviación permitida a través de ambas cláusulas no puede superar el 0,75 % PIB. Véase CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2017), págs. 8-11.

85 El margen de discreción, también conocido como "margen de apreciación", fue introducido por la Comisión en el año 2017. A través de este margen, la Comisión quiere dejar capacidad de maniobra a los Estados en aquellos supuestos en los que la realización de amplios ajustes tiene efectos significativos a nivel presupuestario y sobre el empleo. Véase COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las regiones y al Banco Europeo de Inversiones. Semestre Europeo de 2017: Recomendaciones específicas por país*, COM(2017) 500 final.

86 Como establece el Código de Conducta del Pacto de Estabilidad, los Estados miembros podrán apartarse temporalmente de la senda de ajuste hacia el objetivo presupuestario a medio plazo cuando se produzca un acontecimiento inusual fuera del control del Estado miembro, que tenga una repercusión importante en la situación financiera de las Administraciones públicas, o en períodos de grave recesión económica para la zona del euro o de la Unión en su conjunto. Véase CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2017), págs. 7 y 8.

GRÁFICO SOBRE LA INCIDENCIA ACUMULADA, EN EL PERÍODO PARA ALCANZAR EL OMP, DEL MARGEN DE DESVIACIÓN SIGNIFICATIVA, LAS CLÁUSULAS MÁXIMAS DE INVERSIÓN Y REFORMAS ESTRUCTURALES, LAS CLÁUSULAS DE ACONTECIMIENTOS INUSITADOS Y UNA RECESIÓN MODERADA[87]



Fuente: Tribunal de Cuentas Europeo.

En este contexto, el Tribunal de Cuentas concluye que plazos superiores a cuatro años para alcanzar el objetivo presupuestario a medio plazo pueden comportar llegar a la siguiente recesión económica sin haber alcanzado todavía dicho objetivo[88]. Así ha sucedido para algunos Estados, como España, entre la crisis de deuda soberana y la crisis de la COVID-19. España estuvo sujeta por primera vez en el año 2019 a los requerimientos del componente preventivo (al estar antes en el componente corrector)[89], y no logró alcanzar su objetivo presupuestario a medio plazo antes del inicio de la crisis de la COVID-19.

---

[87] Para la elaboración del Gráfico, el Tribunal de Cuentas parte de varias premisas: 1) Primera. Todas las cláusulas se conceden antes del momento de recesión y cuando el saldo estructural es superior a -1,5 %. Sin embargo, esto no afecta al resultado. 2) Segunda. La media de los objetivos presupuestarios a medio plazo de los Estados miembros (en el momento de realizar el Informe) corresponde a -0,5 % del PIB. 3) Tercera. Se aplica el máximo reglamentario en concepto de cláusulas acumuladas de inversión y reforma (el margen más amplio aprobado hasta ese momento era un 0,71 %). Por último, el margen relacionado con "acontecimientos inusitados" es el máximo acumulado aprobado hasta el momento de elaboración del Informe.

[88] TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018), pág. 40.

[89] COMISIÓN EUROPEA, *Assessment of the 2019-2022 Stability Programme for Spain*, Bruselas 5 de junio de 2019, págs. 18–20. De hecho, durante el período posterior a 2014, en el que España estaba sometida al componente corrector, sufrió un gran deterioro de su saldo estructural. Véase TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018), pág. 52 (apartado 82).

A la situación descrita en el componente preventivo, se une una aplicación deficiente del componente corrector. Este último no tiene verdaderos incentivos coercitivos, al no aplicarse las sanciones financieras en él establecidas. Además, la Comisión ha recomendado prórrogas plurianuales reiteradas del plazo para salir del procedimiento de déficit excesivo[90], que en muchas ocasiones permiten a los Estados salir del procedimiento de déficit excesivo por la propia evolución del ciclo económico. Bajo estas premisas, paradójicamente, los Estados prefieren estar inmersos en un procedimiento de déficit excesivo (al no ser aplicables, durante el tiempo en que el procedimiento esté abierto, el objetivo presupuestario a medio plazo y la regla de gasto[91]), que pasar al componente preventivo.

Frente a las recomendaciones del Tribunal de Cuentas Europeo para reconducir esta situación, la Comisión defiende que *"el uso de la flexibilidad prevista en el componente preventivo ha sido proporcionado y adecuado, y que ha estado justificado desde el punto de vista económico"*[92]. La Comisión justifica esta aplicación flexible de los mandatos del componente preventivo del Pacto dada la existencia de pruebas de que la economía europea estaba sujetada a un cierto estancamiento, que requería una aplicación prudente de la disciplina presupuestaria, para evitar que ajustes presupuestarios excesivos pudieran afectar a una recuperación que, en palabras de la Comisión, *"presentaba signos de debilidad"*. Nos encontrábamos, por tanto, de nuevo, ante la dificultad de encontrar el equilibrio entre los dos objetivos perseguidos por el Pacto, la estabilidad y el crecimiento[93].

A pesar de estas afirmaciones, en su última evaluación previa a la crisis de la COVID-19, la Comisión constató que, en 2019, diez Estados miembros no alcanzaron los ajustes fiscales exigidos por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento por un amplio margen (Bélgica, Estonia, España, Francia, Hungría, Polonia, Portugal, Eslovenia, Eslovaquia y el Reino Unido), mientras que tres no lograron reducir sus elevados niveles de deuda al ritmo requerido (Bélgica, Francia y España). Además, en principios de 2020, se abrió un procedimiento de déficit excesivo a Rumania, al incumplir el valor del 3 % en 2019. Esta situación hace que la Comisión califique el año 2019 como el período en el que se produjo la desviación más significativa de los mandatos del Pacto desde la entrada en vigor del *Six Pack* (2011) y *Two Pack* (2013). Lo anterior supuso, en algún sentido, corroborar que los gobiernos no aprovechaban las buenas condiciones económicas para crear mayor margen de protección.

---

90 El Tribunal de Cuentas Europeo califica estas prórrogas del procedimiento de déficit excesivo como "mucho más largas de lo que contemplan los Tratados". TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018), pág. 53 (apartado 83).

91 La Comisión solicitó la autorización de los Estados para corregir esta incoherencia entre el componente preventivo y corrector del Pacto, pero esta cuestión no se ha modificado. Para el Tribunal de Cuentas Europeo, las exigencias del componente preventivo deberían ser el mínimo exigible durante el componente corrector. Véase TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018), págs. 76 y 77 (apartado 142).

92 COMISIÓN EUROPEA (2018), pág. 4 (apartado VI).

93 Véase *supra*, nota al pie núm. 20.

4.2. Potenciales líneas de reforma del marco fiscal europeo

Junto a la situación descrita en el apartado anterior, otros factores, propiciaron que la reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento fuera una cuestión objeto de debate ya antes de la crisis de la COVID-19. Entre estos factores destaca la elevadísima complejidad regulatoria del Pacto. El marco fiscal europeo actual es el resultado de sucesivas reformas legislativas (en 2005, 2011 y 2013), combinadas con una serie de acuerdos sobre cómo deben interpretarse sus disposiciones[94]. Uno de los elementos más controvertidos es que las repetidas reformas y sus correspondientes interpretaciones no han alterado (o derogado) la estructura previa, sino que se han añadido a la normativa ya existente, con el objetivo, por un lado, de hacer las normas del Pacto lo más completas posibles y, por otro lado, reforzar el papel de la Comisión en su interpretación y aplicación[95]. Sin embargo, este tipo de reformas, como señala el Consejo Fiscal Europeo, ha llevado aparejados tres elementos de crítica: el primero, se difumina la distinción entre el criterio económico y la conveniencia política; el segundo, la aplicación de las normas se percibe, cada vez más, como carente de trasparencia e imparcialidad; y, por último, la aplicación de las normas se ha vuelto laxa. Estas conclusiones condujeron al Consejo Fiscal Europeo, en 2018, a afirmar que, en caso de llevar a cabo una nueva reforma esta debe ser profunda, evitando cambios que supongan una nueva superposición de normativa, puesto que estos últimos están destinados a fracasar[96].

En este contexto, el 28 de enero de 2019, el presidente de la Comisión Europea, Jean-Claude Junker, solicitó formalmente al Consejo Fiscal Europeo la realización de una evaluación sobre las reglas fiscales[97]. Muchos de los cambios sugeridos en la evaluación presentada por el Consejo Fiscal Europeo, en agosto de 2019, tienen como punto de partida sus aproximaciones previas [98] y, a su vez, guardan importantes similitudes con las medidas que ha sugerido en su evaluación de 2020 tras la pandemia. Esta tendencia continuista pone de manifiesto que si bien la crisis derivada de la COVID-19 no ha alterado las líneas esenciales de la reforma que para el Consejo Fiscal Europeo debe llevarse a cabo[99], es posible que sí desencadene la reforma del Pacto, la cual había sido calificada de poco probable por el propio Consejo Fiscal Europeo en 2018[100].

---

94 No puede obviarse que la interpretación del Pacto de Estabilidad debe llevarse a cabo a través de un *Vade Mecum on the Stability and Growth Pact* publicado por la Comisión.

95 Este tipo de sucesivas reformas también supone la superposición de objetivos fiscales: el criterio del 3 % del déficit en relación al PIB, el criterio del 60 % de la deuda pública en relación al PIB, el objetivo presupuestario a medio plazo en términos estructural, y la regla de gasto. Véase ANDRLE, M.; BLUEDORN, J.; EYRAUD, L.; KINDA, T.; KOEVA BROOKS, P.; SCHWARTZ, G., y WEBER, A. (2015), págs. 8 y ss.

96 CONSEJO FISCAL EUROPEO (2018), págs. 71 y ss.

97 CONSEJO FISCAL EUROPEO (2019), la carta se recoge en el Anexo A.

98 CONSEJO FISCAL EUROPEO, (2018 b). Disponible online: https://voxeu.org/article/reforming-eu-fiscal-framework-proposal-european-fiscal-board

99 El Consejo Fiscal Europeo señaló, el 10 de noviembre del 2021, que estas líneas de reforma ya se habían expuesto antes del estallido de la pandemia y que adquirieron mayor relevancia después de la crisis de la COVID-19. CONSEJO FISCAL EUROPEO (2021b). Disponible online: https://voxeu.org/article/eu-fiscal-framework-case-reform

100 CONSEJO FISCAL EUROPEO (2018), pág. 5 y pág. 8.

En cuanto al contenido de la reforma propuesta por el Consejo Fiscal Europeo en 2020[101], este se fundamenta en tres ejes:

El *primer eje* es la creación de un mecanismo permanente de apoyo financiero a los Estados en caso de que se produzcan choques exógenos (como ha sido la COVID-19). La decisión relativa a la activación de este mecanismo tomaría en consideración una serie de parámetros automáticos, combinados con una evaluación por parte de una autoridad independiente. El mecanismo de apoyo financiero pivotaría sobre el presupuesto de la UE, en concreto, la Comisión emitiría deuda con la que financiar, esencialmente, inversión prioritaria para la UE. Esta deuda sería avalada por el presupuesto de la UE. A su vez, la deuda emitida por la Comisión, desde una perspectiva "ideal", debería financiarse con recursos propios. Las características de este mecanismo, por tanto, son similares a las del actual MRR y a la Función Europea de Estabilización de las Inversiones, propuesta que, como apuntamos, fue presentada por la Comisión el 31 de mayo de 2018, y que nunca llegó a materializarse[102].

El *segundo eje* es la reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Esta se llevaría a cabo a través de la introducción de cambios en el Derecho derivado (los siete Reglamentos y la Directiva que conforma el Pacto), evitando así la reforma del TFUE, en concreto de su art. 126. Por tanto, en la medida en que no existe la voluntad de modificar el Derecho primario, ello implica que se mantendrían los criterios del déficit y la deuda públicos (art. 126. 2 TFUE), y sus respectivos porcentajes del 3 % y 60 % fijados en el art. 1 del Protocolo núm. 12 Protocolo anejo al TFUE (núm. 12) sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo.

La reforma proyectada tiene como elemento clave basar el control del cumplimiento de la disciplina presupuestaria europea en el criterio de la deuda pública. Este criterio ha sido el gran denostado desde la entrada en vigor del Pacto en 1997, frente al criterio del déficit público[103]. De hecho, para intentar objetivar su cumplimiento, en la reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 2011, se introdujo la precisión de que se daría cumplimiento al criterio de la deuda si aquellos Estados con una deuda superior al 60 % llevaban a cabo una reducción anual de esta de una veinteava parte (art. 2.1 *bis* Reglamento (CE) núm. 1467/97, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, en la versión tras la reforma de 2011). Este objetivo se ha incumplido manifiestamente por los Estados más endeudados, puesto que solo Irlanda logró alcanzarlo tras la crisis de deuda soberana de 2010[104].

En la reforma proyectada, el cumplimiento del criterio de la deuda se pretende lograr a través de la regla de gasto. En la actualidad, la regla de gasto europea (prevista en el art. 5 del Reglamento de Supervisión) no se configura como un objetivo en sí misma (como sí sucede en el Derecho

---

101 CONSEJO FISCAL EUROPEO (2020), pág. 6.

102 CONSEJO FISCAL EUROPEO (2021), págs. 82 y ss.

103 Históricamente, la exigencia del cumplimiento del criterio de la deuda pública se ha relajado, por motivos políticos, desde la configuración de los criterios de convergencia, puesto que exigir su estricto cumplimiento hubiera supuesto que no accedieran a la Unión Monetaria desde el principio Estados como Bélgica o Italia. Véase CROWLEY, P. M. (2005), págs. 6 y 7.

104 Véase TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018), pág. 56 y pág. 61.

nacional, en concreto, en el art. 12 Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, LOEPSF), sino como mecanismo que permite evaluar si las políticas del Estado garantizan la permanencia en el objetivo presupuestario a medio plazo, o en la senda de ajuste adecuada para su consecución[105]. La nueva reforma supondría configurar la regla de gasto como un objetivo (de hecho, su incumplimiento implicaría la activación del procedimiento de déficit excesivo). Ahora bien, para evitar su excesiva dureza se fijaría una regla de gasto específica para cada Estado. La regla de gasto no se aplicaría a los Estados miembros con una deuda inferior al 60 % del PIB; en ese caso, el techo de déficit del 3 % sería la única limitación.

Los motivos que llevan a las instituciones europeas a convertir la regla de gasto en la pieza central para alcanzar la reducción de deuda pública son claros. La Comisión considera que, a diferencia de los objetivos presupuestarios a medio plazo que, si bien son indicadores ideales al basarse en parámetros estructurales, en la práctica su aplicación se ve fuertemente marcada por las dificultades para determinar los datos estadísticos y por las constantes re–estimaciones de las posiciones cíclicas del Estado[106], la regla de gasto constituye "un terreno más firme" para evaluar los resultados de las políticas fiscales de un Estado[107]. La regla de gasto puede medirse con cierta facilidad, puesto que tanto el crecimiento en el gasto como los efectos que la legislación tiene en los ingresos públicos se pueden evaluar en un plazo relativamente corto. Además, la regla de gasto, en la medida en que incide en la parte del presupuesto sobre la que los gobiernos tienen mayor control (el gasto), es muy efectiva para llevar a cabo un férreo control de la disciplina presupuestaria[108].

A su vez, para evitar las disfunciones que señalamos en la aplicación de los dos componentes del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, la reforma prevé su unificación[109]. De este modo, la única diferencia entre los componentes preventivo y corrector del Pacto sería la aplicación más estricta del segundo, pero no la existencia de objetivos fiscales distintos en uno u otro componente, factor que en la actualidad contribuye a la elevada complejidad del Pacto que hemos apuntado[110].

---

105 Véase COMISIÓN EUROPEA (2011), pág. 7 (gráfico 1.1).

106 Sobre la disyuntiva entre el control a través del establecimiento de objetivos presupuestarios a medio plazo o la regla de gasto, véase HEINEMANN, F. (2018), págs. 14-16.

107 COMISIÓN EUROPEA (2011), págs. 71-73. En el mismo sentido se pronuncia el Consejo Fiscal Europeo, véase CONSEJO FISCAL EUROPEO (2020), pág. 11.

108 Sobre la proliferación y efectividad de la introducción de la regla de gasto a nivel nacional, véase AYUSO I CASALS, J. (2012).

109 Véase HEINEMANN, F. (2018), págs. 23-24.

La existencia de dos componentes, preventivo y corrector, dentro del Pacto de Estabilidad y Crecimiento tenía sentido en su origen, cuando cada uno de ellos tenía rasgos distintivos (por ejemplo, las sanciones se establecían solo en el componente corrector), sin embargo, tras las sucesivas reformas estas diferencias se han matizado, y ambos componentes se fundamentan en objetivos estructurales, tienen cláusulas de salvaguardia y existe la amenaza del establecimiento de sanciones financieras. En este sentido se pronuncia también, EYRAUD, L., y WU, T. (2015), págs. 28-30 y ANDRLE, M.; BLUEDORN, J.; EYRAUD, L.; KINDA, T.; KOEVA BROOKS, P.; SCHWARTZ, G., Y WEBER, A. (2015), págs. 11 y ss.

110 Tras la reforma integral del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, el siguiente objetivo sería la integración o alineación del Tratado de Estabilidad Coordinación y Gobernanza (conocido como *Fiscal Compact)*, para promover la coherencia metodológica entre las normas europeas y nacionales. En esta línea se aprobó la Propuesta de Directiva del Consejo,

Por último, la reforma planeada establece una aplicación de la "cláusula de salvaguardia" de manera más frecuente, no tanto como un instrumento de emergencia, sino como un mecanismo sencillo de utilizar, que sustituiría el complejo sistema de excepciones y flexibilidades que actualmente aplica la Comisión, y que ha dado margen maniobra a los Estados. Esta cláusula permitiría a los Estados desviarse de la regla de gasto en un conjunto limitado de circunstancias excepcionales, como son la existencia de una severa recesión económica o después de eventos altamente inusuales fuera del control de los gobiernos, como desastres naturales.

El *tercer eje* de la reforma proyectada es permitir a los Estados, cuando se evalúa el cumplimiento de la regla de gasto, determinados aumentos de gasto para financiar, esencialmente, inversión. El objetivo es evitar situaciones de escaso crecimiento económico o decrecimiento, derivadas del cumplimiento de una férrea disciplina presupuestaria. Este eje, en algún sentido, se asemeja a la introducción de las inversiones financieramente sostenibles en el marco de la estricta aplicación de la regla de gasto (arts. 12 y 32 LOEPSF) a los entes locales españoles.

Para concluir el análisis de la potencial reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, nos gustaría dejar abierta la reflexión sobre en qué medida una reforma como la descrita, que tiene como principal objetivo desprenderse del control a través de los objetivos presupuestarios a medio plazo y orientarse hacia la regla de gasto y el cumplimiento del criterio de la deuda, supone realmente una flexibilización del Pacto, por más que se establezca una regla de gasto específica para cada Estado y una senda de reducción de deuda pública amplia (de unos 15 años). Además, estos objetivos se alcanzan a través de un procedimiento único, en el cual se persigue, entre otros objetivos, limitar el margen de maniobra que en muchas ocasiones había concedido la Comisión a los Estados miembros en su evaluación *ex post* del cumplimiento de los mandatos del Pacto. En síntesis, podemos encontrarnos en el futuro frente a nuevo Pacto, más sencillo y eficaz, que implique en la práctica una disciplina presupuestaria europea más estricta.

5. CONCLUSIONES

Con frecuencia se afirma que las crisis han hecho avanzar a la Unión Europea, en este sentido, la crisis de deuda soberana de 2010 fue una anomalía histórica, por ello, cuando se produjo la irrupción de la crisis de la COVID-19 existía una voluntad clara, de los Estados miembros y las Instituciones de la UE, de que esta situación no podía volverse a producir si se quería avanzar en la construcción de una UEM fuerte. Por ello, a diferencia de lo sucedido en la crisis precedente, se suspenden las obligaciones derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y se crea un mecanismo para impulsar inversiones estratégicas en el conjunto de Estados miembros.

Este mecanismo, el *Next Generation EU*, se basa en el Derecho de la UE y, a través de él, la Comisión recurre al crédito, avalando sus operaciones con el presupuesto de la UE. Finalmente, de forma ideal pero difícilmente realizable, la devolución de estos créditos se sufragará a través de nuevos recursos propios. La configuración de este mecanismo como un proyecto común de los

por la que se establecen disposiciones para reforzar la responsabilidad fiscal y la orientación presupuestaria a medio plazo en los Estados miembros. COM(2017) 824 final, Bruselas, 6.12.2017.

Estados miembros, liderado por la Comisión Europea, posibilita su adecuación a los Tratados (en particular, al art. 125 TFUE), en la medida en que no nos encontramos ante una mutualización de la deuda de uno o varios países con problemas de financiación para evitar su quiebra, sino frente a deudas mutuas, contraídas conjuntamente desde el principio.

El *Next Generation EU* también implica un importante cambio en el paradigma de recurso al gasto público y posterior control de este. En el marco de la disciplina presupuestaria europea el gasto público, hasta el momento, se había considerado, esencialmente, en términos limitativos y cuantitativos (a través, especialmente, de la regla de gasto). El gasto público era la vertiente del presupuesto de los Estados miembros cuya reducción permitía alcanzar la estabilidad presupuestaria con mayor facilidad. Por el contrario, en la actualidad, y siguiendo las ideas que ya existían en el seno de la Unión de forma previa a la crisis de la COVID-19, se crea un mecanismo que garantiza la inversión, entendida esta última como gasto público productivo a medio y largo plazo. Este instrumento, y no la ortodoxa disciplina presupuestaria, se convierte en la vía para intentar alcanzar unas finanzas públicas saneadas y sólidas. No podemos obviar que el principio de finanzas públicas sólidas, y no la mera estabilidad presupuestaria, era - y sigue siendo- el criterio de convergencia para acceso de los Estados miembros a la Unión.

Paralelamente, el *Next Generation EU*, introduce fórmulas de control del gasto público basadas en la transparencia y la evaluación del cumplimiento de las políticas públicas. Tras un proceso previo minucioso de determinación del coste de los proyectos objeto de financiación, a diferencia de en los otros fondos europeos, en el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (pieza central del *Next Generation EU*), no hay marco de elegibilidad (no se concretan los gastos elegibles), sino una vinculación total de la financiación al cumplimiento de hitos y objetivos. Así, reportar gastos es irrelevante a efectos de percepción de fondos, es necesario el alcanzar los hitos y objetivos marcados, y el control de los intereses financieros de la UE.

Por último, el *Next Generation EU,* a través de la inversión, guía, inevitablemente, las políticas económicas de los Estados miembros, la cuestión es si ello implica sobrepasar los mandatos de coordinación y determinación de orientaciones generales por el Consejo, del art. 121 TFUE, y avanzar en el diseño de políticas económicas comunes. Este proceso no está exento de controversias. Entre otros motivos, las competencias en materia de política económica son competencias compartidas entre la UE y los Estados. A su vez, el creciente *spending power* de la UE incide, de forma cada vez más marcada, en la gobernanza y el reparto de poder en los Estados descentralizados. No obstante, estas cuestiones se escapan de los contornos de este estudio. Con todo, la disciplina presupuestaria, como ya venía haciendo a través de sus conceptos y de la aplicación del Sistema Europeo de Cuentas (SEC-2010), posibilita el diseño de políticas y sectores públicos cada vez más homogéneas, lo cual, en última instancia, es ineludible, puesto que, como ya se afirmaba en el Informe del Comité Delors (1985)[111]: *"La unión económica y la unión monetaria son ambas partes integrantes de un solo conjunto y, por consiguiente, habrían de instaurarse de forma paralela"*. Así la crisis de la COVID-19 ha sido, quizás, un acicate para avanzar en la consecución de un proceso marcado hace ya tiempo.

[111] COMISIÓN EUROPEA (1985).

Bibliografía

ANDRLE, M.; BLUEDORN, J.; EYRAUD, L.; KINDA, T.; KOEVA BROOKS, P.; SCHWARTZ, G., y WEBER, A. (2015): *Reforming Fiscal Governance in the European Union*, IMF Staff Discussion Note SDN/15/09, p. 8.

AYUSO I CASALS, J. (2012): *National Expenditure Rules: Why, How and When?* Economy Economic Papers (Comisión Europea), núm. 473, Bruselas.

BALASSONE, F., y FRANCO, D. (2000): "Public investment, the Stability Pact and the «golden rule»", *Fiscal Studies*, vol. 21, págs. 209 y ss., págs. 207-229.

CASANOVA DOMENECH, M., y MILLET SOLER, M. (2019): "El Fondo Monetario Europeo como sustituto del Fondo Monetario Internacional: constatación jurídica y causas", en *La profundización de la Unión Económica y Monetaria* (Dir.) Olesti Rayo, A., Marcial Pons, págs. 151-168.

CARRERA HERNÁNDEZ, F. J. (2020): "Del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) al nuevo mecanismo de reconstrucción y resiliencia (MRR). ¿Ha sido necesaria una pandemia para reforzar la solidaridad financiera en la Unión Europea?", *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 75, julio-septiembre 2020, págs. 9-53.

CRAIG, P., y MARKAKIS, M. (2016): "Gauweiler and the Legality of Outright Monetary Transactions", *Oxford Legal Studies Research Paper*, nº 5/41, págs. 1-41.

CRESPO CARRASCO, C. (2012): "La reforma de la supervisión de las políticas fiscales en la Unión Europea durante la crisis. ¿Huracán o brisa de cambio?", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 66, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 39-58.

CROWLEY P. M. (2005): *The Stability and Growth Pact: Bad Economics and/or the Politics of Least Resistance?* Paper version presented in Austin, TX at the EUSA meetings in March 2005.

COMISIÓN EUROPEA (1985): *Commission White Paper to the European Council on Completion of the Internal Market,* COM(85) 310 final, 14 de junio de 1985, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2010): "The economic adjustment programme for Greece", *European Economy*, Occasional Paper (61), mayo 2010, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2011): *Public finances in EMU*, European Economy, núm. 3, Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2018): Respuestas de la Comisión al Informe especial del tribunal de cuentas europeo «¿Se cumple el objetivo principal del componente preventivo del pacto de estabilidad y crecimiento?», mayo 2018.

COMISIÓN EUROPEA (2019): *Vade Mecum on the Stability & Growth Pact*, Edición 2019, Institutional Paper 101, Abril 2019.

COMMON MARKET LAW REVIEW, Editorial Comment (2011): *Common Market Law Review*, nº 48, págs. 1769-1776.

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2017): *Revised Specifications on the implementation of the Stability and Growth Pact and Guidelines on the format and content of Stability and Convergence Programmes (Code of Conduct of the Stability and Growth Pact)*, ECOFIN 423, UEM 170, 18 de mayo de 2017.

CONSEJO FISCAL EUROPEO (2018a): *Annual report of the European Fiscal Board*, Bruselas.

CONSEJO FISCAL EUROPEO (2018b): *Reforming the EU fiscal framework: A proposal by the European Fiscal Board*, Disponible online: https://voxeu.org/article/reforming-eu-fiscal-framework-proposal-european-fiscal-board

CONSEJO FISCAL EUROPEO (2019): *Assessment of EU fiscal rules with a focus on the six and two-pack legislation August 2019*, Bruselas.

CONSEJO FISCAL EUROPEO (2020): *Annual report of the European Fiscal Board,* Bruselas.

CONSEJO FISCAL EUROPEO (2021a): *Annual report of the European Fiscal Board*, Bruselas.

CONSEJO FISCAL EUROPEO (2021b): *The EU fiscal framework: a flanking reform is more preferable than quick fixes*, Bruselas. Disponible en: https://voxeu.org/article/eu-fiscal-framework-case-reform

EUROSTAT (2019): *"Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA 2010"*, Luxemburgo.

EYRAUD, L., y WU, T. (2015): *Playing by the Rules: Reforming Fiscal Governance in Europe*, IMF Working Paper WP/15/67.

GALETTA, D-U., y ZILLER, J. (2020): "¿Karlsruhe Über Alles? La insoportable pesadez del juez constitucional alemán (sobre la Sentencia del Zweiter Senat del Tribunal Constitucional Federal alemán del 5 de mayo de 2020 relativa al programa PSPP del Banco Central Europeo)", *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 73-74, enero – junio, págs. 179-212.

GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J. (2014): "La cuestión prejudicial del Tribunal Constitucional alemán sobre la decisión OMT", *Revista española de derecho europeo*, nº 51, 2014, págs. 119-163.

GREGORIO MERINO, A. (2012): "Legal developments in the economic and monetary Union during the debt crisis: the mechanisms of financial assistance", *Common Market Law Review*, nº. 49, 2012, págs. 1613-1645.

HEINEMANN, F. (2018): *How could the Stability and Growth Pact be simplified?* In-Depth Analysis Requested by the ECOFIN Committee, Economic Governance Support Unit Directorate-General for Internal Policies of the Union, PE 614.501 - April 2018.

HOFMANN, H. C. H. (2015): "Gauweiler and OMT: Lessons for EU Public Law and the European Economic and Monetary Union", *SSRN Papers*, 19 de junio de 2015, págs. 1-22.

HOFMANN, H. C. H. (2018): "Controlling the Power of the ECB: Delegation, Discretion, Reasoning and Care: What Gauweiller, Weiss and Other Can Teaches Us", *ADEMU Working Paper Series*, 2018/107, abril 2018, págs. 1-29.

LASA LÓPEZ, A. (2019): "El Pilar Europeo de Derechos Sociales: un análisis desde las coordenadas del constitucionalismo de mercado europeo", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº 62, págs. 117-154.

MANGAS MARTÍN, A. (2020): "El Tribunal Constitucional alemán y su fuego amigo sobre el Tribunal de Justicia de la UE y el BCE", *Estudios Internacionales y Estratégicos*, Real Instituto Elcano.

MICOSSI, S., y PEIRCE, F. (2014): "Flexibility clauses in the Stability and Growth Pact: No need for revision", *CEPS Policy Brief*, nº 319, Julio, págs. 1-14.

MOLTÓ CALVO, M. (2012): "La nueva gobernanza económica en la UE: avances y carencias", *Revista Galega de Economía,* vol. 2, extraord. (septiembre 2012), págs. 37-66.

OJEDA RUIZ, A. (2020): "Monetización del déficit público y compra de deuda soberana por el BCE/SEBC (A propósito de la jurisprudencia Pringle-Gauweiler-Weiss del TJUE)", *InDret*, nº 3, págs. 358-405.

PELAGIDIS, T., y DESLI, E. (2004): "Deficits, Growth and the Current Showdown: What the Role for Fiscal Policy?", *Journal of post Keynesian economics*, White Plañís, N.Y: M.E, Sharpe, Vol. 26, 3, págs. 461-469.

POIARES MADURO, M. (2020): "Some Preliminary Remarks on the PSPP Decision of the German Constitutional Court", Blog: *Verfassungsblog.de*, 6 de mayo de 2020. Disponible en: https://bit.ly/3giBiYM (última visita marzo de 2022).

RAMALLO MASSANET, J. (2007): "El control externo en las nuevas formas de colaboración público – privada, *Revista española de control externo*, Vol. 9, nº 26, (2007), págs. 13-34.

RODRÍGUEZ BEREIJO, M. (2022): "Primacía vs. soberanía en el proceso de integración fiscal europeo: el conflicto financiero constitucional tras el caso Weiss", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, en prensa.

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.ª (2021): "Sobre democracia, metodología y dinero. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, de 5 de mayo de 2020, sobre el PSPP", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 122, 295-331.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO, D. (2016): "La sentencia *Gauweiler* (C-62/14) del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre el programa de compra de deuda pública del Banco Central Europeo", *Revista española de derecho europeo*, nº 57, págs. 63-74.

SERRANO LEAL, C., y KÖLLING, M. (2011): *Los instrumentos financieros de la UE*, Documentos de Trabajo (10), Real Instituto el Cano, Madrid, págs. 1-20.

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2018): *¿Se cumple el objetivo principal del componente preventivo del Pacto de Estabilidad y Crecimiento?*, Informe Especial, (presentado con arreglo al artículo 287 TFUE, apartado 4, párrafo segundo).

VV. AA. (2012): "El Six Pack de la reforma del gobierno económico en la Unión Europea", *Boletín Económico del ICE*, nº. 3022, enero 2012, Madrid, págs. 3-14.

CAPÍTULO 2

RETOS EN LA GESTIÓN Y CONTROL DE LOS FONDOS EUROPEOS "NEXT GENERATION EU"

MARÍA BEGOÑA VILLAVERDE GÓMEZ
Profesora titular Derecho Financiero y tributario
Universidade de Santiago de Compostela

1. Introducción. 2. Un apunte sobre el marco normativo. 2.1. Base jurídica del nuevo mecanismo. 2.2. Normas específicas del derecho de la Unión para los NGEU. 2.3. Los planes nacionales de recuperación y resiliencia. La regulación interna en España. 3. El reto de la gestión de los fondos por las administraciones españolas. 3.1. Cuestiones generales. 3.2. El RDL 36/2020: las medidas para una nueva Administración ¿sólo para los fondos NGEU? 4. La gestión presupuestaria de los NGEU. 5. Sobre el control de los fondos NGEU: más controles, mejores, más modernos y ¿lo bastante eficaces? 5.1. El primer pilar. El "tradicional" control interventor o nivel 2. 5.2. El segundo pilar: la auditoría pública o el control ex -post como segundo nivel. 5.3. El "nuevo" pilar: el control interno de gestión como parte de los mecanismos de control. Los Planes de medidas Antifraude. 5.4. Una breve reflexión. Bibliografía.

RESUMEN. Para responder a la crisis derivada de la pandemia por Covid 19 la Unión Europea propuso la creación del programa Next Generation EU. El reto que representa gestionar estos fondos europeos requiere introducir medidas más flexibles de gestión presupuestaria, buscando una mayor agilidad en la tramitación de los expedientes, lo que podría suponer riesgos de cumplimiento de principios presupuestarios y el control del gasto. Por ello, ha de lograrse un adecuado control del destino de los fondos; la normativa aprobada podría suponer un cambio de cultura administrativa, partiendo de los llamados Planes de medidas antifraude.

PALABRAS CLAVE: Next Generation, fondos europeos, gestión presupuestaria, control presupuestario, auditoría.

ABSTRACT. To respond to the crisis resulting from pandemic Covid 19, European Union proposed the creation of the Next Generation program. The challenge of managing these European funds requires more flexible budget management measures, seeking greater agility in the processing of proceedings, which could pose compliance risks respect to budgetary principles and spending control. For this reason, an adequate control of the destination of the funds must be achieved; the normative regulation approved made could involve a change in administrative culture, starting off in the so-called Plans of anti-fraud measures.

KEYWORDS: Next Generation, European funds, budget management, budget control, audit.

1. INTRODUCCIÓN

Desde la aparición de la pandemia derivada de la Covid-19, la Unión Europea ha dado respuestas financieras dirigidas a ayudar a los Estados Miembros en su recuperación sanitaria y económica.

De todos estos mecanismos, el denominado fondo *Next Generation* ha adquirido un indudable protagonismo por su cuantía - calificado como el más importante estímulo económico de la historia de Europa[1]-, si bien se inserta en un conjunto de recursos cuyo volumen conjunto no tiene precedentes en la Unión Europea: 2,018 billones de euros a precios corrientes de 2018. Todo ello se formaliza en un Plan de Recuperación, en el que se aúna el Presupuesto a largo plazo de la UE (MFP) y el programa Next GenerationEU (NGEU). En el MFP aprobado para el período 2021-2027 se refuerzan instrumentos ya existentes y a la vez se crean nueva medidas y programas, del que forma parte el NGEU, concebido como un instrumento temporal para impulsar la recuperación y también para lograr una transformación, asentada en la idea fuerza de una "Europa más ecológica, más digital y más resiliente"[2].

En el NGEU se integran siete programas: el nuevo fondo específico para dar respuesta a la crisis sanitaria, que es eje central del NGEU y se materializa en el Mecanismo para la recuperación y la resiliencia (MRR), y se modifican programas preexistentes[3], como el REACT-EU[4], el Fondo de Transición Justa[5]; Horizonte Europa[6]; InvestEU[7], Desarrollo Rural[8] y RescEU[9].

Como ha señalado el Consejo Europeo, "Next Generation» y el MFP van unidos. Necesitamos unas medidas de recuperación que proporcionen una respuesta rápida y eficaz a un desafío temporal, pero estas solo lograrán el resultado deseado y serán sostenibles si se vinculan armónicamente

---

1 Pueden consultarse sus cifras globales, por cada fondo y por cada Estado miembro en https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_es#figures

2 Plan de Recuperación para Europa, en https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_es#:~:text=La%20Europa%20posterior%20a%20la%20COVID%2D19%20ser%C3%A1%20m%C3%A1s%20ecol%C3%B3gica,los%20retos%20actuales%20y%20futuros.

3 Los programas ya existentes no han desaparecido ni han perdido importancia económica, como los fondos estructurales "tradicionales", correspondiendo a España unos 49.640 millones de euros entre 2021-2027. En este nuevo marco la financiación de la UE se destinará a prioridades nuevas y reforzadas en todos los ámbitos de la UE. Vid. Sánchez-Barrueco (2021), págs. 555-599.

4 Reglamento (UE) 2020/2221, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de diciembre de 2020 por el que se modifica el Reglamento (UE) 1303/2013 en lo que respecta a los recursos adicionales y las disposiciones de ejecución a fin de prestar asistencia para favorecer la reparación de la crisis en el contexto de la pandemia de COVID-19 y sus consecuencias sociales y para preparar una recuperación verde, digital y resiliente de la economía (REACT UE). React-UE tomará fondos de NGEU en 2021-2022.

5 Reglamento (UE) 2021/1056 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de junio de 2021, por el que se establece el Fondo de Transición Justa.

6 Reglamento (UE) 2021/695 del Parlamento Europeo y del Consejo de 28 de abril de 2021 por el que se crea el Programa Marco de Investigación e Innovación «Horizonte Europa», se establecen sus normas de participación y difusión, y se derogan los Reglamentos (UE) n.o 1290/2013 y (UE) n.o 1291/2013.

7 Reglamento (UE) 2021/523 del Parlamento Europeo y del Consejo de 24 de marzo de 2021 por el que se establece el Programa InvestEU y se modifica el Reglamento (UE) 2015/1017. Surge de una propuesta anterior a la pandemia, con la que se pretendía agrupar en un solo programa los distintos instrumentos financieros existentes para apoyar la inversión y la creación de empleo en la UE.

8 El Fondo Europeo Agrario de Desarrollo Rural (FEADER) recibe fondos adicionales.

9 Reglamento (UE) 2020/521 del Consejo de 14 de abril de 2020 por el que se activa la asistencia urgente en virtud del Reglamento (UE) 2016/369, cuyas disposiciones se modifican considerando el brote de COVID-19.

con el MFP tradicional, que viene definiendo nuestras políticas presupuestarias desde 1988 y ofrece una perspectiva a largo plazo" [10]. Sin embargo, podría calificarse de una nueva estrategia: crear un presupuesto preparado no solo para las realidades actuales, sino también para las incertidumbres del futuro; esto es, más flexible para hacer frente a necesidades imprevistas[11].

En este sentido, conviene señalar que la actual crisis propició que se precipitase un proceso de cambio que ya se había iniciado varios años antes en el ámbito comunitario. En efecto, la propuesta de Presupuesto a largo plazo de la UE había sido presentada el 2 de mayo de 2018 y en la misma se apuntaban las líneas directrices que lo iban a regir y que siguen estando presentes en su aprobación definitiva[12], y que apuntan a una estrategia política alineada con la Agenda Digital 2030 o el Pacto Verde Europeo en el ámbito de la Unión Europea o con las líneas de la Agenda del Cambio o los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas en el ámbito internacional. Ello se traduce, en el caso del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (RMRR), en una estructura de reformas e inversiones que se sustenta en «seis pilares»: transición ecológica; transformación digital; crecimiento inteligente, sostenible e integrador; cohesión social; salud y resiliencia económica social e institucional y políticas para la próxima generación, infancia y juventud[13].

Al mismo tiempo, se impulsa definitivamente un Programa de Reformas Estructurales preexistente, que estaba "destinado a afrontar los males endémicos de incumplimiento de las reformas estructurales de tipo macroeconómico y de falta de capacidad institucional y modernización administrativa que cada Estado miembro acordaba en su Plan Nacional de Reforma con la Comisión en el proceso del llamado Semestre Europeo para luego incumplir, por falta de incentivos coercitivos o de recursos para hacerlo"[14].

También se estaba trabajando desde varios años atrás en una simplificación de los fondos europeos, reduciendo carga burocrática, apostando por programas integrados y simplificación de los instrumentos financieros. En definitiva, se busca cierta flexibilidad en los presupuestos, que puede traducirse en medidas de refuerzo del Fondo de Solidaridad de la Unión Europea (FSUE) y la Reserva para Ayudas de Emergencia, que eran anteriormente dos instrumentos diferentes o del Instrumento de Flexibilidad e Instrumento de Margen Único, con la finalidad atender a acontecimientos imprevistos o situaciones de emergencia.

---

[10] Conclusiones de la Reunión del Consejo Europeo (10 y 11 de diciembre de 2020), EUCO 22/20, https://www.consilium.europa.eu/media/45124/210720-euco-final-conclusions-es.pdf

[11] Aunque algunas voces señalan que "Lejos de ser un presupuesto revolucionario, el punto de partida de las negociaciones es el pragmatismo que proporciona una base realista para un debate a escala de la UE". *Vid*. KÖLLING (2022).

[12] Adoptado el 17 de diciembre de 2020 por el Consejo Europeo y aceptado por el Parlamento europeo el 16 de diciembre de 2020.

[13] Tal y como se recogen en el considerando 10 del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

[14] PAZOS VIDAL (2021b) recoge el iter temporal que se sigue desde 2014 para la consolidación de este programa de reformas estructurales.

Finalmente, conviene no perder de vista las cifras que la inyección de los fondos NGEU pueden suponer para España en los próximos seis años: hasta 200.000 millones de euros, que suponen aproximadamente el 3% del PIB. De ellos, 140.000 millones de euros provienen de los NGEU, que en los próximos tres años supondrán subvenciones por un importe de unos 72.000 millones de euros a través del Mecanismo para la Recuperación y la Resiliencia y el Programa React-EU, conteniendo una financiación adicional a través de préstamos, que en el caso de nuestro país se han dejado pendientes para una segunda fase y que pueden suponer hasta 54.000 millones de euros. Es un enorme reto, teniendo en cuenta los plazos previstos para la ejecución de estos fondos, conforme a los que:

- se consideran subvencionables las medidas iniciadas a partir de 1 de febrero de 2020, siempre y cuando cumplan los requisitos que establece el Reglamento MRR.

- Los compromisos jurídicos de un programa completado por NGEU debe contraerse antes del 31 de diciembre de 2023, debiendo hacerse los pagos correspondientes a más tardar el 31 de diciembre de 2026.

Así las cosas, los Presupuestos Generales del Estado para 2021 recogieron los primeros fondos: 24.198 millones de euros procedentes del MRR y 2.426 millones de euros correspondientes al programa React-EU; otros 10.000 millones de euros de este último programa corresponden íntegramente a las CCAA, al igual que el 45% de los fondos del MRR. Esta descentralización de la gestión supone que las CCAA y las entidades locales gestionaron el grueso de los fondos NGEU en 2021, alcanzando un 58% del importe total. Para 2022, los Presupuestos Generales del Estado incluyen 27.633 millones de euros procedentes de los fondos NGEU, de los que las CCAA recibirán 8.712,1 millones de euros y las entidades locales 2.050,2 millones de euros, un 57,9%, lo que confirma una mayor concentración de recursos en las entidades territoriales.

2. UN APUNTE SOBRE EL MARCO NORMATIVO

Se hará referencia a continuación al elenco de normas e instrumentos aprobados tanto por la UE como por España que resultan de aplicación a los fondos NGEU, partiendo del paraguas sobre el que se sustenta todo el nuevo modelo, teniendo en cuenta, como apunta Velasco Caballero, que "la alineación global de los Estados con los objetivos de recuperación de la Unión no sólo es una estrategia política, sino también Derecho de la Unión. La juridificación de la estrategia europea de recuperación (sobre todo a través del Reglamento 2021/241, que regula el MRR) tiene implicaciones importantes en el ámbito interno", ya que, como recuerda este autor, es obligado interpretar el Derecho nacional conforme al Derecho europeo y atender a la primacía del Derecho de la Unión, aunque, en su opinión, "la propia concisión de los reglamentos europeos para la recuperación aleja el riesgo de antinomia, y por tanto de desplazamiento aplicativo de las normas nacionales" [15].

[15] Añade VELASCO CABALLERO (2021) que "Mayor trascendencia puede tener la interpretación y aplicación del Derecho interno conforme a los objetivos normativos europeos de la recuperación. De manera que, en la duda de cómo interpretarlas normas nacionales (de contratación, subvencionales, presupuestarias, procedimentales, competenciales)

2.1. Base jurídica del nuevo mecanismo

Se ha señalado el art. 122 TFUE como base jurídica[16] para la adopción del Instrumento de Recuperación, configurado como un mecanismo de carácter extraordinario y temporal. En el caso del MRR se acude al art. 174[17] y 175 TFUE, mismo fundamento que el previsto para la regulación de los Fondos Estructurales tradicionales. Así, el art. 175 TFUE permite en su último párrafo la adopción de acciones específicas al margen de los fondos[18], estableciendo, con carácter general, que la política económica y la coordinación deberán dirigirse a alcanzar los objetivos del art. 174, cuya consecución se apoyará por la UE "*a través de la actuación que realiza mediante los fondos con finalidad estructural (Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, sección «Orientación»; Fondo Social Europeo; Fondo Europeo de Desarrollo Regional), el Banco Europeo de Inversiones y los otros instrumentos financieros existentes*".

La aprobación de NGEU supone un cambio sustancial en materia presupuestaria de la UE[19], en la medida en que se recurre a la emisión de deuda pública europea, sobre la base de los art. 122, 133 y 311 TFUE, teniendo los ingresos procedentes del empréstito la consideración de ingresos afectados externos[20], con la finalidad de financiar el NGEU. Aunque no consta expresamente vedado, se venía interpretando que el recurso a la deuda no estaba permitido en el ordenamiento comunitario, en una exégesis conjunta de los art. 310.1 (principio de equilibrio presupuestario) y 311 TFUE (financiamiento mediante recursos propios autorizados por ley). En realidad, en la práctica puede entenderse que no se ha modificado esta posición, por cuanto la Decisión sobre recursos propios 2020[21] reafirma esta prohibición con carácter general en su art. 4 cuando señala que "La Unión no utilizará empréstitos contraídos en mercados de capitales para financiar gastos operativos", si bien, seguidamente admite el recurso a lo que denomina "Medios complementarios

---

es necesario optar por aquella posibilidad aplicativa que facilite el pleno cumplimiento de los fines de recuperación que expresa el Derecho de la Unión".

16 Expone MARCO PEÑAS (2021) algunas dudas en torno al uso del art. 122 TFUE como fundamento jurídico de este fondo frente al art. 352.1 TFUE y la cláusula de flexibilidad, en la que sigue los argumentos recogidos en el Asunto *Pringle* por el TJUE (STCUE de 27 de noviembre de 2012, Asunto C-370).

17 Los objetivos del art. 174 TFUE son la «cohesión económica, social y territorial de la UE», reduciendo «las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones menos favorecidas».

18 Dispone que "Si se manifestare la necesidad de acciones específicas al margen de los fondos y sin perjuicio de las medidas decididas en el marco de las demás políticas de la Unión, el Parlamento Europeo y el Consejo podrán adoptar dichas acciones con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones".

19 Al mismo tiempo, debe recordarse la suspensión de las reglas fiscales dentro de la UE hasta finales de 2022, para dar mayor margen de respuesta a los Estados miembros frente a la Covid 19, tal y como establece el art. 10 del RMRR. Dichas reglas siguen suspendidas por la UE hasta 2024 como mínimo, debido a las consecuencias económicas derivadas de la conocida como guerra de Ucrania.

20 Tal y como se recoge en las conclusiones de la Reunión extraordinaria del Consejo Europeo (17, 18, 19, 20 y 21 de julio de 2020), previéndose que *La Autoridad Presupuestaria ejercerá el control político, que se definirá de común acuerdo entre el Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión*. EUCO 10/20. Disponible en https://www.consilium.europa.eu/media/45124/210720-euco-final-conclusions-es.pdf

21 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.

extraordinarios y temporales para hacer frente a la crisis ocasionada por la COVID-19" en su art. 5, con "Con el único propósito de hacer frente a las consecuencias de la crisis ocasionada por la COVID-19 mediante el Reglamento del Consejo por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la Unión Europea y la legislación sectorial que en él se menciona".

2.2. Normas específicas del derecho de la Unión para los NGEU

Sobre estos pilares se sustentan los mecanismos que se han ido desarrollando para dar respuesta a la crisis sanitaria y económica[22]. En relación con los NGEU, el 27 de mayo de 2020 la Comisión Europea propone adoptar un instrumento temporal de recuperación junto con refuerzos específicos del Presupuesto a largo plazo de la UE para 2021-2027, que se concreta el 18 de diciembre de 2020 en el Acuerdo entre el Parlamento europeo y el Consejo sobre el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, publicándose el 28 de diciembre de 2020 el Reglamento (UE) 2020/2221 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de diciembre de 2020 por el que se modifica el Reglamento (UE) 1303/2013 en lo que respecta a los recursos adicionales y las disposiciones de ejecución a fin de prestar asistencia para favorecer la reparación de la crisis en el contexto de la pandemia de COVID-19 y sus consecuencias sociales y para preparar una recuperación verde, digital y resiliente de la economía (React UE).

Finalmente, se aprueba el Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021 por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (RMRR), un mecanismo dirigido a proporcionar "una ayuda financiera significativa y eficaz para intensificar las reformas sostenibles y las inversiones públicas conexas en los Estados miembros. El Mecanismo debe ser un instrumento específico destinado a hacer frente a los efectos y consecuencias adversos de la crisis de la COVID-19 en la Unión", con el objetivo específico de "proporcionar ayuda financiera con miras a alcanzar los hitos y objetivos de las reformas e inversiones establecidos en los planes de recuperación y resiliencia. Ese objetivo específico debe perseguirse en estrecha cooperación con los Estados miembros de que se trate".

2.3. Los planes nacionales de recuperación y resiliencia. La regulación interna en España

El acceso a estos fondos por los Estados miembros se condiciona a la elaboración de unos Planes nacionales de recuperación y resiliencia, que deben contener un programa de reformas e inversiones, que, de conformidad con el RMRR, suponen un conjunto de medidas coherente y exhaustivo dirigido a la ejecución de las reformas y de la inversión pública, que incluirán en su caso programas públicos destinados a incentivar la inversión privada.

Medidas que, además, deben alinearse con los ya mencionados seis pilares que describe el MRR[23], si bien el núcleo duro de las inversiones debe venir dado por la transición ecológica, al que deben destinarse al menos el 37% de los fondos, y por la transformación digital, a la que corresponderá

22 No son los únicos mecanismos de respuesta. Sobre el tema, puede verse MARCO PEÑAS (2021).

23 Transición ecológica; transformación digital; crecimiento inteligente, sostenible e integrador; cohesión social; salud y resiliencia económica social e institucional y políticas para la próxima generación, infancia y juventud.

al menos el 20% del importe global. Además, se requiere que se incluyan las recomendaciones específicas de la Comisión europea para cada país miembro en 2019 y 2020[24]; esto es, las medidas "deben ser compatibles con los retos y prioridades pertinentes de cada país determinados en el marco del Semestre Europeo, así como con los retos y las prioridades determinados en la recomendación más reciente del Consejo sobre la política económica de la zona del euro para los Estados miembros cuya moneda es el euro".

La evaluación de cada uno de los planes nacionales corresponde a la Comisión, que determina el importe a ingresar de acuerdo con los criterios que establece el RMRR para evaluar la pertinencia, eficacia, eficiencia y coherencia del plan; aun siendo cierto que se refuerza el papel de la Comisión, al estar encargada de supervisar el cumplimiento de las distintas fases -cumplimiento de hitos y objetivos- de los planes nacionales de recuperación y resiliencia, es al Consejo a quien corresponde autorizar la efectiva salida de los fondos.

El instrumento clave en la regulación de los fondos NGEU en España, junto con el propio Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, es el Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (en adelante, RDL 36/2020). Tal como señala su art. 1, este RDL 36/2020 tiene por objetivo establecer "las disposiciones generales precisas para facilitar la programación, presupuestación, gestión y ejecución de las actuaciones financiables con fondos europeos, en especial los provenientes del Instrumento Europeo de Recuperación, aprobado por el Consejo Europeo (...)".

De acuerdo con las directrices señaladas en el RDL 36/2020, el 27 de abril de 2021 el Gobierno aprobó el *Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia (España puede)* (en adelante, PRTR), siendo presentado a la Comisión con fecha 30 de abril de 2021, dentro del plazo establecido en el art. 18.3 RMRR.

---

[24] *Vid. Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2020 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2020 de España*, https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/2020-european-semester-csr-comm-recommendation-spain_es.pdf Entre las recomendaciones realizadas a España en mayo de 2020 en el marco del Semestre Europeo cabe destacar:

- Centrar la inversión en la transición ecológica y digital, y particularmente en el fomento de la investigación e innovación, la producción y utilización de fuentes de energía limpia y eficiente, infraestructura energética, gestión de recursos hídricos y residuos, así como el transporte sostenible.
- El apoyo a la digitalización de las empresas palanca para mejorar su competitividad en las cadenas de valor mundiales, particularmente para las PYMEs.
- Adopción de tecnologías digitales y reducción de la brecha digital entre las zonas urbanas y las zonas rurales.
- Reforzar la capacidad y resiliencia del sistema sanitario.
- Mejorar la coordinación entre los distintos niveles de gobierno y reforzar el marco de contratación pública.
- Asegurar la aplicación efectiva de las medidas que proporcionen liquidez a las PYMEs y autónomos.
- Medidas encaminadas a preservar los puestos de trabajo, incentivos eficaces a la contratación y el desarrollo de las cualificaciones.

La elaboración del PRTR, entendido como el instrumento rector para el diseño y ejecución de los objetivos estratégicos y las reformas e inversiones vinculadas al MRR, correspondió al Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Asuntos económicos y transformación digital, y se tuvo en cuenta a las CCAA, entidades locales y a las organizaciones empresariales y sindicales más representativas de ámbito estatal, si bien se han escuchado voces críticas sobre el grado de gobernanza tanto en su proceso de elaboración como en su gestión y ejecución[25].

La Comisión Europea -y el Consejo Europeo- aprobó la propuesta española el 13 de julio de 2021, dentro del primer paquete de planes enviados por doce estados miembros[26].

De acuerdo con las directrices marcadas por el MRR, los ejes transversales del PRTR son la transición ecológica, la transformación digital, la igualdad de género y la cohesión social, económica y territorial, alcanzado de forma más que suficiente los umbrales requeridos por las normas comunitarias respecto a la inversión "verde" - que representa más del 37% del total del PRTR- y a la digitalización -para la que se reservan cerca del 33%-. Además, se identifican las diez "políticas palanca" de reformas estructurales para propiciar un crecimiento sostenible e inclusivo[27].

El RDL 36/2020 contiene las directrices relativas a la regulación de la gestión de los fondos europeos, fundamentalmente los vinculados a NGEU, si bien algunas de sus disposiciones resultan de aplicación al resto de fondos europeos[28] o tienen vocación de permanencia -frente al carácter temporal que caracteriza al NGEU-; otras, en cambio, no cuentan con carácter básico, por lo que sólo se aplicarán a la Administración del Estado[29]. El RDL 36/2020 ha tratado de simplificar y agilizar la tramitación de los procedimientos vinculados a la ejecución de los fondos europeos y fundamentalmente a esta norma y a sus disposiciones de desarrollo nos referiremos en las siguientes páginas, omitiendo, por razones de espacio, referencias a las distintas normas autonómicas que se han ido aprobando hasta principios de 2022[30].

---

25 Es el caso, entre otros, de JIMÉNEZ ASENSIO (2022). Considera PAZOS VIDAL (2021b) que "No necesitamos inventar la cogobernanza, simplemente aplicar la gobernanza multinivel propia de las políticas públicas europeas" (pág. 246). Y si bien cree que la metodología elegida responde a razones de calendario, también afirma que supone una gran vulnerabilidad para la ejecución del plan y riesgos para su politización (pág. 241).

26 Además de España, Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Eslovaquia, Francia, Grecia, Italia, Letonia, Luxemburgo y Portugal.

27 Sobre estas políticas palanca señala PAZOS VIDAL (2021b) que "El Plan se organiza en 10 políticas Palanca que tienen cada una varios Componentes (30 en total) que, a su vez, se dividen en 110 Inversiones y 102 Reformas para el período 2021-202332. Desde un punto de vista programático las políticas Palanca no son otra cosa que grandes ejes temáticos. Por su parte, los llamados Componentes son paquetes de proyectos (Inversiones) generalmente a responsabilidad de un o, en algunos casos, varios ministerios. Lo realmente importante desde el punto operativo son las 110 Inversiones. La inclusión de las 102 reformas en la lista de cada Componente tiene su explicación en la lógica de intervención del MRR y en la vinculación de los pagos de éste al cumplimiento de hitos, pero no en el plano operativo" (pág. 239).

28 VILLASALERO DIAZ (2021), pág. 220; PAZOS VIDAL (2021a).

29 *Vid.* VELASCO CABALLERO (2021), pág. 36 y ss. Un análisis general de este RDL 36/2020 puede verse en LINARES MUÑAGORRI y BARQUERO SOLANES, I. (2021).

30 Se han aprobado normas vinculadas a la gestión de los fondos NGEU en la mayoría de las CCAA (Andalucía, Cataluña, Galicia; Extremadura, Canarias, Comunidad Valenciana, Islas Baleares, Navarra, Aragón, Murcia o Castilla-La Mancha.

3. EL RETO DE LA GESTIÓN DE LOS FONDOS POR LAS ADMINISTRACIONES ESPAÑOLAS

3.1. Cuestiones generales

Si se toma como punto de partida la experiencia previa de la administración española en materia de gestión de fondos europeos, se observa una escasa capacidad de absorción, entendida como la medida en que un Estado miembro y sus regiones son capaces de emplear de manera eficaz los recursos financieros de los Fondos Estructurales y de Cohesión que se les asignan. De hecho, así se ha puesto de manifiesto en el último informe del Tribunal de Cuentas europeo sobre la materia, en el que se afirma que "existen diferencias considerables entre los Estados miembros en la absorción de los Fondos EIE que se les asignaron durante el MFP 2014-2020. Finlandia, por ejemplo, ha absorbido el 79 % de su asignación total, mientras que los tres Estados miembros con menor tasa de absorción (Italia, Croacia y España) solo han absorbido alrededor del 45 % de sus importes comprometidos. Italia, España y Polonia representan casi el 40 % de los pagos pendientes de absorción: aproximadamente 83 000 millones de euros del total pendiente 209 000 millones de euros"[31].

Por ello surgen dudas sobre la capacidad que tendrán nuestras administraciones para dar respuesta al enorme reto que supondrá gestionar los nuevos fondos procedentes del NGEU, a los que deben sumarse los fondos estructurales tradicionales que además han visto incrementadas sus cuantías.

También es cierto que existen algunas diferencias significativas entre el modelo de fondos europeos que podríamos denominar tradicional y los fondos NGEU, diferencias que pueden tener incidencia en los datos de ejecución final por las administraciones españolas.

Una primera cuestión no tiene tanto que ver con los procedimientos y la "vieja administración" española sino con el acceso directo a los recursos económicos. Esto es, a diferencia de lo que sucede con los fondos tradicionales, en el caso de los fondos procedentes de NGEU no es necesario aportar cofinanciación, lo que no sólo los convierte en más atractivos, sino que asegura a las entidades beneficiarias que su aportación financiera a los proyectos será reducida[32], de modo que la carencia de fondos propios no lastrará la participación en la solicitud de estos fondos ni impedirá su posterior ejecución efectiva.

La segunda gran diferencia guarda relación con el cambio en el modelo de justificación impuesto por la UE. El art. 24 RMRR condiciona el pago de los fondos al cumplimiento de hitos y objetivos[33],

---

31 TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2021).

32 Recordemos que determinados gastos no serán elegibles; las convocatorias de los distintos programas desglosan que se consideran gastos subvencionables y cuáles no. En general, el MRR solo financia gastos no recurrentes que supongan un cambio estructural y tengan un impacto duradero sobre la resiliencia económica y social, la sostenibilidad, la competitividad a largo plazo y el empleo.

33 Sobre el concepto de hitos y objetivos aplicados al PRTR, *vid.* Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia. También se han ido emitiendo diversos documentos técnicos; sirva de ejemplo el elaborado por el GABINETE TÉCNICO DE LA SECRETARÍA GENERAL DE FONDOS EUROPEOS (2022).

que son sometidos a evaluación por la Comisión antes de hacer efectivo el desembolso de los fondos[34]. Señala el RMRR que son objetivos "las medidas de progresión hacia la consecución de una reforma o una inversión, considerándose que los hitos constituyen logros cualitativos y los objetivos constituyen logros cuantitativos" (art. 2.4).

Por el contrario, respecto a los fondos estructurales se sigue midiendo su grado de ejecución, esto es, la adecuada justificación de unos costes reembolsables. Se trata de un modelo que ya está bien asentado en las administraciones territoriales españolas, contando los gestores de fondos con una amplia experiencia -aunque con limitados resultados en su ejecución, como se ha señalado- en su desarrollo. Por tanto, el cambio de paradigma, más flexible, puede permitir obtener mejores resultados en la gestión y ejecución de los fondos comunitarios, aunque se corre el riesgo de que aparezcan dificultades por el desconocimiento de la nueva metodología[35].

De otra parte, como ya se ha señalado, ha sido objeto de críticas el sistema de gobernanza que se diseña *ad hoc* en el RDL 36/2020, respecto al que se considera puede provocar ciertos riesgos en la fase de gestión del conjunto de fondos europeos, en particular en relación con la coordinación del uso de los distintos recursos disponibles procedentes de dichos fondos comunitarios, estructurales y NGEU, que pueden derivar en duplicidades en el destino de los fondos y pérdidas o infrautilización de recursos. Lo cierto es que el diseño introducido en la regulación comunitaria del MRR omite una definición previa y precisa del ámbito que corresponde a cada uno de los distintos fondos; conforme al art. 28 RMRR, se establecen *medidas de coordinación, complementariedad, sinergia, coherencia con los otros fondos, nacionales y europeos, y sobre todo con los Fondos Estructurales*. Sin embargo, por el contrario, desaparecen las medidas de demarcación que se establecían en los distintos Fondos Estructurales mediante el Marco Estratégico Común (Anexo I RDC 2014-2020)[36]. En este sentido, el Tribunal de Cuentas Europeo (2021) ha señalado los riesgos de ineficiencias, de arbitrariedades o de infrautilización de los recursos, por cuanto "Esta financiación combinada representa casi el doble del importe de la asignación anterior del MFP. Identificamos los siguientes riesgos y desafíos importantes:

---

34 El RMRR establece cómo debe hacerse efectiva la solicitud de pago y su posterior aprobación sobre la base del cumplimiento de estos hitos y objetivos. El art. 24.2 RMRR señala que "Una vez alcanzados los correspondientes hitos y objetivos convenidos que figuran en el plan de recuperación y resiliencia aprobado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, el Estado miembro de que se trate deberá presentar a la Comisión una solicitud, debidamente justificada, de pago de la contribución financiera y, cuando proceda, del préstamo". Si la evaluación de la Comisión es positiva se adoptará decisión por la que se autorice el desembolso de la contribución financiera (24.5 RMRR) mientras que si se entiende que no se han cumplido de forma satisfactoria los hitos y objetivos establecidos en la decisión de ejecución del Consejo se suspenderá el pago de la totalidad o una parte de la contribución financiera y, en su caso, del préstamo, pudiendo el Estado miembro presentar observaciones en el plazo de un mes a partir de la fecha en que la Comisión haya comunicado su evaluación (art. 24.6 RMRR).

35 Nos recuerda PAZOS VIDAL, S. (2021a) que la UE está trasladando la metodología del pago en función a hitos superados procedente del Banco Mundial, que "en intentos anteriores (p. ej., los llamados *Joint Action Plans*) fracasaron estrepitosamente, ya que ninguna administración quiso usar esa metodología por el riesgo potencial de auditoría, al ser tan diferente a la forma en la que se gestionan los fondos de la UE".

36 PAZOS VIDAL (2021b), en un interesante análisis, afirma la necesidad de una programación y ejecución coordinada.

- riesgo de retrasos en el inicio de la ejecución de los fondos de gestión compartida en el MFP 2021-2027;
- desafíos relacionados con la buena gestión financiera en el uso de los fondos debido a cambios relacionados con el COVID-19"[37].

3.2. El RDL 36/2020: las medidas para una nueva Administración ¿sólo para los fondos NGEU?

Si esta es la situación de partida se refuerza la creencia inicial de las limitaciones de nuestras administraciones para lograr una ágil y eficaz gestión de los fondos NGEU en un tan corto espacio temporal como el del que se dispone. Se exigen respuestas rápidas, pero una transformación de una administración más bien propia del siglo XIX no es posible de forma inmediata; se requieren cambios de procesos y procedimientos, capacitación de personal, etc., que necesitan de unos períodos de tiempo que no casan bien con los marcados por los previstos para la gestión de los fondos NGEU. El PRTR incluye entre sus políticas palanca la relativa a "Una Administración para el siglo XXI", señalando el RDL 36/2020 como uno de sus objetivos la creación de una Administración moderna, ágil y eficaz, impulsada en la digitalización y en la reducción de barreras normativas y administrativas. En esta línea, Iglesias Rey señala que la comentada "revolución administrativa" actúa sobre los ejes tractores de la gestión pública: contratación, subvenciones y gestión y control presupuestario, sin perjuicio de ajustes concretos en materia de digitalización, convenios y algunas novedades como la recuperación de las agencias estatales y la creación de nuevos mecanismos de colaboración público-privada, reduciendo o suprimiendo los ya famosos "cuellos de botella" operativos[38].

¿Se va a conseguir el objetivo? Las medidas adoptadas parecen más dirigidas al caso concreto de los fondos NGEU que a una revisión a fondo de los procedimientos de gestión operativa en general. En definitiva, se ha optado por dotar de carácter preferente o urgente a la tramitación de los procedimientos vinculados a los NGEU y por acortar sus plazos siempre que fuese posible, confiando en que se conviertan en puntos clave la digitalización y el empleo de las nuevas tecnologías de la información. Si algo es especialmente destacable es la apuesta por la colaboración público-privada, introduciendo los llamados Proyectos estratégicos para la Recuperación y Transformación Económica (PERTE) así como las adaptaciones respecto a la regulación de los consorcios, las empresas de economía mixta o los convenios administrativos y la recuperación de las agencias estatales como entidades del sector público institucional estatal[39], soluciones que en este caso sí parecen haber venido para quedarse.

---

37 TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2021), pág. 80.

38 IGLESIAS REY. Sobre diversos aspectos de este RDL 36/2020, puede verse la monografía CAMPOS ACUÑA (2021b).

39 Además de la doctrina citada, son de interés comentarios más tempranos en el tiempo como los de IGLESIAS REY (2020) o JIMÉNEZ ASENSIO, R. (2020).

Como se ha señalado por la doctrina especializada[40], no se está ante una auténtica y definitiva reforma administrativa, sino que se ha dado un primer paso en el que la urgencia ha marcado la toma de decisiones; el tiempo, del que ahora no se disponía, dirá si es el inicio de un camino o sólo una solución de emergencia sin continuidad[41]. Con todo, ello no supone, por si mismo, una evaluación negativa de la normativa aprobada, que presenta numerosos elementos positivos, como la clara apuesta por la agilización, simplificación y flexibilización de los procedimientos administrativos vinculados a la gestión de fondos europeos.

4. LA GESTIÓN PRESUPUESTARIA DE LOS NGEU

El espíritu que impulsa con carácter general el RDL 36/2020 también se observa respecto de la gestión presupuestaria, dado que este Real decreto ley busca, tal y como se señala en su Exposición de motivos, "una reforma estructural que modernice los procedimientos de ejecución presupuestaria, flexibilice los mecanismos de planificación, permita un buen seguimiento y una auditoría eficiente y única de los proyectos, tenga una aproximación plurianual coherente con la naturaleza de los proyectos de inversión(...)".

¿Ha conseguido el RDL 36/2020 su objetivo de modernizar la gestión y control presupuestario? Se han escuchado voces sumamente críticas con la regulación específica en materia económico-presupuestaria, incluido el Dictamen del Consejo de Estado sobre el proyecto de RDL[42].

Sin embargo, a mi modo de ver, tales críticas son, como mínimo, excesivas y en ocasiones injustificadas. En materia de gestión presupuestaria no cabe hablar de grandes novedades, sino de modificaciones dirigidas a la simplificación y flexibilización de la gestión económico-financiera. Y, de otra parte, los controles que se establecen no sólo no son menores, sino que en ocasiones son muy superiores a los previamente existentes y, en general, ya estaban previstos en nuestro ordenamiento jurídico como alternativas válidamente establecidas y comúnmente aceptadas, tal y como se irá señalando a medida que se examine cada una de las previsiones de la nueva norma en esta materia. Además, no conviene perder de vista que se alinean con las soluciones que se

---

40 A las que pueden añadirse las opiniones de RAMIÓ (2021) o CAMPOS ACUÑA (2021), pág. 68.

41 Para VELASCO CABALLERO (2021) "En buena medida, el RDL-PRTR no abre nuevas posibilidades o formas de actuación, sino que impulsa o impone ciertas opciones organizativas o procedimentales ya posibles, conforme a las leyes administrativas vigentes" (pág. 34 y ss.).

42 Dictamen del Consejo de Estado 783/2020, de 21 de diciembre, sobre el proyecto de Real Decreto-ley relativo al Plan de recuperación, transformación y resiliencia. En particular, señala que lo que "no parece acertado es que la simplificación de trámites se acompañe, necesariamente y en todo caso, de una significativa reducción de los diferentes mecanismos de control previstos en el ordenamiento para garantizar una recta asignación de los fondos recibidos, conforme a derecho y ajustada al marco presupuestario, pareciendo a este Consejo más razonable que, con carácter general, la reforma se centre en una simplificación y agilización de los aspectos procedimentales (acompañada de una revisión de plazos y de la ampliación de medios humanos y materiales que resulte necesaria) y solo con carácter excepcional se modulen los informes preceptivos que resultan exigibles, el régimen de autorizaciones pertinente o el ejercicio de la función interventora".

están utilizando no sólo por muchos Estados miembros de la UE, sino que ya han sido aplicadas también por España en la gestión de los fondos comunitarios estructurales con anterioridad[43].

Entrando en los concretos cambios que se introducen por el RDL 36/2020 en materia de gestión presupuestaria, los mismos suponen, en la generalidad de los casos, aplicar previsiones contenidas en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), en su mayor parte dirigidas a flexibilizar los tiempos de tramitación de créditos y modificaciones presupuestarias. De este modo, cabría afirmar que se parte del marco legal preexistente, esto es, de medidas vigentes en nuestro ordenamiento jurídico y se adecúan, reduciendo plazos y ampliando porcentajes, a la gestión de los fondos NGEU. Y desde esta perspectiva, conviene no perder de vista una obviedad que en la mayoría de los análisis se está omitiendo: la ordenación presupuestaria vigente y los principios presupuestarios que la rigen ni han dejado de ser aplicables, ni mucho menos se excepciona su aplicación a la tramitación de los fondos NGEU. En definitiva, el examen del RDL 36/2020 debe realizarse teniendo en cuenta el marco normativo presupuestario en que se inserta, y no aisladamente cada uno de sus preceptos.

a. Reglas de vinculación (art. 37 RDL 36/2020)

En el art. 37 RDL 36/2020 se refuerza la vinculación de los créditos dotados en el Servicio 50[44], así como del resto de créditos vinculados al MRR, de manera que "sólo podrán ejecutarse con la finalidad de financiar actuaciones que resulten elegibles conforme a su marco regulatorio", añadiendo que "A los efectos anteriores, el Gobierno fijara los criterios aplicables a la gestión de los créditos vinculados a dicho Plan a fin de garantizar la consecución de los objetivos previstos en el mismo". Esta previsión se contiene en los mismos términos en la art. 7, regla 5 de las leyes de presupuestos generales del Estado para 2021 y 2022[45]. Ha de recordarse que, con carácter general, la LGP prevé en su art. 27.2 que "Los créditos presupuestarios de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones realizadas conforme a esta ley".

Por lo tanto, cabe entender que se ha producido un refuerzo del principio de especialidad cualitativa, en la medida en que no sólo se va a exigir que los créditos presupuestarios se destinen a la finalidad específica para la que fueron aprobados en el correspondiente presupuesto -aspecto que se reafirma en el RDL 36/2020- sino que además se exige que se cumplan en las propias

43 VILLASALERO DIAZ (2021), pág. 220. Sobre el sistema de control en la Unión Europea y los países de nuestro entorno, *vid*. FERNÁNDEZ AJENJO (2018).

44 Se crea el servicio presupuestario 50 Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en todas las secciones correspondientes a departamentos ministeriales por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

45 Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 y Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022. Se añade en ambas que se aplicará la misma regulación para el Servicio 51 «Ayuda a la recuperación para la cohesión y los territorios de Europa (React-EU)» que se dota para el Ministerio de Sanidad.

condiciones de elegibilidad[46] que resultan necesarias para su inclusión en los proyectos financiados en el marco del PRTR y por tanto acceso al MRR, circunstancia que ha llevado a Doncel Núñez y Fuertes Fernández a referirse a "una suerte de principio de especialidad cualitativa cualificada"[47]. O lo que es lo mismo, la elegibilidad no sólo opera en el momento de acceso a la financiación sino es una condición legal de adecuación de los créditos presupuestarios[48], de modo tal que la disponibilidad de los créditos se vincula a "que dichas actuaciones resulten elegibles de acuerdo al marco regulatorio aprobado para su ejecución y de conformidad con los criterios que a tal fin determine el Gobierno"[49].

Se incluye en los siguientes apartados de este art. 37 referencias a las transferencias, previéndose que, con carácter general, sea el Gobierno quien autorice las transferencias entre secciones, con la finalidad de garantizar una correcta absorción del MRR. En esta medida se ha querido ver una vía para priorizar "proyectos más avanzados en detrimento de otros que acumulen retrasos, evitando recurrir a las incorporaciones de crédito"[50]. Para el resto del sector público se aclara que "los ingresos por transferencias recibidas de la Administración del Estado, procedentes del Mecanismo para la Recuperación y Resiliencia y del REACT-EU, están legalmente afectados a financiar los créditos presupuestarios destinados a cubrir los proyectos o líneas de acción que se integren dentro del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia…" (art. 37.3 y 4), mientras que "En el caso de la financiación de proyectos gestionados por entidades privadas, a través de los dos citados instrumentos, la articulación de dicha financiación deberá ir vinculada al cumplimiento de los objetivos previsto en el plan, así como a la estimación de costes vinculada a los mismos." (art. 37.5). De este modo queda blindado este tipo de gastos "asegurando la condición de beneficiario del apoyo a través del Mecanismo y una adecuación de los recursos a las finalidades concretas previstas en los planes de recuperación"[51]. Y se destaca la obligación de reintegro de los fondos recibidos si no se realiza el gasto o si existe un incumplimiento total o parcial de los objetivos previstos: *en caso de no realizarse el gasto, las citadas entidades deberán reintegrar al Tesoro los fondos recibidos que no vayan a destinarse a la finalidad asignada* (apartados 3, 4 y 5 del art. 37).

---

46 Esto es, al hablar de condiciones de elegibilidad se está haciendo referencia a aspectos como el coste estimado y el calendario de hitos y objetivos, la dimensión verde y digital o el principio de ausencia de daño significativo (objetivos medioambientales del Reglamento de taxonomía de la UE).

47 DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021), pág. 129 y 131.

48 Señalan BERRAQUERO ESCRIBANO y LUQUE MAGAÑA (2021) que "el grado de afectación de estos créditos adquiere una dimensión singular, no bastando el carácter elegible de los proyectos, si pese a ello, no contribuyen al logro de los objetivos y metas prefijados, lo que deja un margen de acción mínimo o prácticamente nulo a las distintas administraciones y organismos que participen en la ejecución de los fondos MRR" (pág. 327).

49 DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021), pág. 130, 131 y 132.

50 BERRAQUERO ESCRIBANO, I.; LUQUE MAGAÑA, M. (2021), pág. 327-328.

51 GARCÍA MOLINERO (2021), págs. 353; DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021), pág. 131.

b. Modificaciones presupuestarias (art. 38 RDL 36/2020)

Bajo el rótulo modificaciones presupuestarias se hace referencia únicamente a las transferencias de créditos, que, por otra parte, ya habían sido parcialmente reguladas en el art. 37 RDL 36/2020, produciéndose cierta reiteración. Lo cierto es que este art. 38 se dedica en exclusiva a señalar las competencias específicas en materia de modificaciones presupuestarias, que se atribuyen a la Ministra de Hacienda en el caso de transferencias entre distintas secciones que afecten a los Servicios 50 y 51, excluyendo la aplicación de las restricciones previstas en el art. 52.1 LGP[52]; por su parte, los ministros podrán autorizar transferencias entre los créditos dotados dentro de los indicados servicios[53].

Con todo, no es novedosa la exclusión de las restricciones a las transferencias de crédito, que se habilitan tanto en el propio párrafo 2 del art. 52 LGP, como en las distintas leyes de presupuestos generales del Estado[54]. Aunque en algún caso se ha cuestionado la excesiva flexibilización del principio de especialidad[55], las previsiones del art. 37 RDL contienen límites significativos frente a los posibles riesgos, en particular por cuanto se refiere a la elegibilidad de los gastos[56] y se convierten en un cauce adecuado para aprovechar créditos ociosos[57].

c. Tramitación anticipada de gasto (art. 39 RDL 36/2020)

El art. 39 RDL autoriza la tramitación anticipada de expedientes de gasto de ejercicios posteriores ligados a modificaciones presupuestarias, alcanzado la fase de formalización del compromiso de

---

52 De acuerdo con el art. 52.1. LGP:

a) No podrán realizarse desde créditos para operaciones financieras al resto de los créditos, ni desde créditos para operaciones de capital a créditos para operaciones corrientes.

b) No podrán realizarse entre créditos de distintas secciones presupuestarias. Esta restricción no afectará a los créditos del programa de contratación centralizada.

c) No minorarán créditos extraordinarios o créditos que se hayan suplementado o ampliado en el ejercicio.

Esta restricción no afectará a créditos con carácter ampliable de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social o cuando afecten a créditos de la sección 06 Deuda Pública.

d) En el ámbito de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social no podrán minorarse créditos ampliables salvo para financiar otros créditos ampliables.

53 En el caso de entidades con presupuesto limitativo, excepto la Seguridad Social, serán competentes los presidentes o directores de estas.

54 Con previsiones como la contenida en el art. 9.1 de la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022: "1. Transferencias de crédito entre secciones para atender necesidades ineludibles, en casos distintos de los previstos en el artículo 52.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria". El art. 9.2 de la misma norma excepciona la aplicación de las reglas del art. 52.1 para el caso de los fondos procedentes del MRR.

55 Entienden DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021), que "*para evitar esta parálisis de los créditos no viables para un proyecto, cabría acogerse a los mecanismos de atenuación de las limitaciones cuantitativas de los créditos, como serían las transferencias presupuestarias, en tanto estaríamos ya ingresado en el terreno de aplicación también del propio principio de especialidad presupuestaria* (pág. 132).

56 *Vid*. BERRAQUERO ESCRIBANO, I.; LUQUE MAGAÑA, M. (2021), pág. 329 y DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021), pág. 133.

57 DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021), pág. 133.

gasto[58]. Previsiones de este tipo ya figuran en la normativa general presupuestaria en relación con los contratos del sector público en su art. 117[59] o en las reglas 41 a 43 de la Instrucción de operativa contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado[60] respecto a las subvenciones, ampliándose en este RDL 36/2020 a todos los expedientes de contratos, subvenciones o a los convenios – "cualquiera que sea el negocio jurídico que se utilice a tal fin"- suscritos para la ejecución de proyectos con fondos procedentes del MRR. Puede añadirse que la regulación anticipada de gasto encaja asimismo con las medidas adoptadas en el mismo RDL 36/2020 respecto a los propios negocios jurídicos a cuyos expedientes se vincula la tramitación anticipada en el ámbito presupuestario; negocios que ven alterados sus procedimientos ordinarios en este real decreto ley bajo el mismo *leitmotiv*: la agilidad en la gestión, permitiendo la anticipación o reducción de trámites siempre que sea posible.

d. Pagos anticipados (art. 40 RDL 36/2020)

Asimismo, se eleva hasta un máximo al 50% el límite del 10% establecido como regla general en el art. 21.3 LGP para el desembolso anticipado de los fondos comprometidos con carácter previo a la ejecución y justificación de las prestaciones previstas para el caso de convenios y encargos, y, además, se extiende la regulación a todos los expedientes de gasto que tengan limitado o excluido tal desembolso anticipado en su normativa reguladora[61].

e. Compromisos de gasto de carácter plurianual (art. 41 RDL 36/2020)

Se permite adquirir, en los supuestos previstos en el art. 41.1 RDL 36/2020, compromisos de gastos que hayan de extenderse a ejercicios posteriores a aquel en que se autoricen hasta un máximo de cinco ejercicios, incrementando los porcentajes hasta el 100 por ciento en el ejercicio inmediato siguiente y en el segundo; el 70 por ciento en el tercer ejercicio y el 60 por ciento y el 50 por ciento en los ejercicios cuarto y quinto.

Se amplia, pues, en un año el plazo establecido con carácter general en el art. 47.2 LGP; de este modo se alcanza el ejercicio 2026, que sería el último ejercicio en que podrían ejecutarse los proyectos financiados con cargo al MRR. Y, al mismo tiempo, la elevación de los porcentajes contribuye a la misma finalidad de facilitar esta ejecución, reajustando, en su caso, las cuantías puestas a disposición en cada ejercicio. Tanto las anualidades como los porcentajes fijados podrán ser modificados de forma excepcional por el Gobierno, medida previstas, por otra parte, en el art. 47.3 LGP.

---

58 Calificada como uno de los mecanismos de flexibilización críticos para impulsar la gestión de los fondos NGEU, evitando posibles retrasos. BERRAQUERO ESCRIBANO, I.; LUQUE MAGAÑA, M. (2021), pág. 330.

59 *Vid*. GARCÍA MOLINERO (2021), pág. 359.

60 Aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996.

61 Se señala la necesidad de establecer mecanismos ágiles y efectivos para proceder al reintegro de los anticipos ante el posible riesgo de incumplimientos. BERRAQUERO ESCRIBANO, I.; LUQUE MAGAÑA, M. (2021), pág. 332.

f. Incorporaciones de crédito (art. 42 RDL 36/2020)

Se prevé la incorporación de los remanentes de créditos que amparen compromisos de gastos contraídos dotados vinculados al MRR, si bien se establece su financiación se realizará con cargo a Deuda Pública, dejando en el caso de estos fondos europeos sin aplicación los art. 50 y 58 LGP[62]. De este modo, se incrementan los créditos disponibles en los ejercicios posteriores.

La regla general (art. 58.1 LGP) autoriza estas incorporaciones de créditos mediante habilitación legal, por lo que nuevamente se suaviza el procedimiento de tramitación, tratando de paliar los posibles retrasos en la ejecución de los fondos.

Aunque se ha señalado una posible quiebra del principio de especialidad temporal ante la tramitación sucesiva de incorporaciones de crédito[63], también es cierto que se trata de gastos que van a ejecutarse en varios ejercicios y su traslación a ejercicios posteriores no va a suponer un aumento del gasto público.

g. Calendario de cierre de ejercicio (art. 43 RDL 36/2020)

Este precepto autoriza establecer diferentes plazos de cierre de ejercicio para los fondos vinculados al MRR y React-EU, tal y como sucede en la práctica respecto de los gastos financiados con fondos finalistas, excluyendo, además, el calendario semestral y la exigencia de no superación del 50% del crédito inicial disponible en un escenario de prórroga presupuestaria.

h. Especialidades respecto a las transferencias a favor de las CCAA (art. 44 RDL 36/2020)

También se flexibilizan las reglas de gestión del gasto para la transferencia de fondos procedentes del PRTR a favor de las CCAA, previéndose una serie de especialidades respecto del contenido general del art. 86 LGP[64].

De esta forma, producida la aprobación de la distribución definitiva de los créditos en la Conferencia sectorial se podrán librar íntegramente los fondos a cada CA de una sola vez, evitando libramientos parciales que no casan bien con la exigencia de celeridad.

---

62 Que requieren que las incorporaciones de crédito que afecten al presupuesto del Estado se financien mediante baja en el Fondo de Contingencia o con baja en otros créditos de operaciones no financieras.

63 BERRAQUERO ESCRIBANO, I.; LUQUE MAGAÑA, M. (2021), pág. 333. Se ha vinculado también a la estabilidad presupuestaria prevista en el art. 135 CE, por cuanto se puede ver alterada la capacidad de financiación en términos de estabilidad presupuestaria Para DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021) exigiría un especial control esta forma de financiación (pág. 135), pero lo cierto es que las reglas fiscales comunitarias se encuentran en la actualidad suspendidas, lo que no obsta a que deba actuarse con cierta prudencia en aras al futuro cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria una vez que recuperen su vigencia, bajo las nuevas formulaciones que se acuerden en su momento.

64 En opinión de PAZOS VIDAL (2021b), la vinculación que contiene el art. 44 RDL con el art.86 LGP sería un mecanismo para asegurar la constitucionalidad del RDL, ya que si bien las CC. AA. no fueron involucradas en el diseño de las Inversiones en los ámbitos de sus competencias, ellas participan de la Conferencia Sectorial que decide el reparto y vigila su ejecución. No entendemos que de ello se pueda desprender la validez constitucional, de cuestionarse la misma.

Ahora bien, conviene recordar que dichos abonos deben estar vinculados al cumplimiento de hitos y objetivos de conformidad con el PRTR, de manera que la nueva regulación también incluye previsiones flexibilizadoras en este sentido. Así, no se descontará de las posteriores transferencias a favor de las CCAA el importe de los remanentes de fondos no comprometidos al final de cada ejercicio, con el compromiso de que se mantenga el destino específico para el que fueron transferidos. Por el contrario, de anularse el gasto o actuación, se harán "efectivas las obligaciones pendientes de pago al fin del ejercicio inmediatamente anterior y el sobrante que no estuviese comprometido se reintegrará al Estado".

Al mismo tiempo se señala que serán las conferencias sectoriales, de acuerdo con las previsiones incluidas en el PRTR, donde se aprobarán los criterios de distribución de fondos para subvenciones gestionadas por las CCAA con carácter plurianual, para permitir una mejor planificación de su gestión

5. SOBRE EL CONTROL DE LOS FONDOS NGEU: MÁS CONTROLES, MEJORES, MÁS MODERNOS Y ¿LO BASTANTE EFICACES?

Para hablar del modelo de control de los fondos NGEU, tal y como se describe en el PRTR, es necesario hacer referencia a múltiples realidades, creándose un triple nivel de control:

- nivel 1. Control interno del órgano ejecutor,
- nivel 2. Control *ex ante* del órgano independiente de los actos de ejecución de gastos, control que será ejercido por las unidades de control independientes pertenecientes a las estructuras de las Intervenciones generales,
- nivel 3. Control *ex post* mediante auditorias de la IGAE.

Ahora bien, el PRTR no menciona entre los niveles de control mecanismos ya existentes -que tendrán mucho que decir- como los órganos de control externo, ni a los controles políticos que realizarán las Cortes Generales[65]. También debe recordarse el papel que están llamados a desarrollar como instrumentos de control todos los mecanismos de transparencia vigentes[66], junto con aquellos de nueva creación en el nuevo marco de gestión de fondos europeos[67], entre los que se puede destacar la división permanente de *spending review* en el seno de la Autoridad Fiscal (Airef)[68].

---

65 Previsto *ad hoc* en el art. 22 RDL 36/2020, que exige que se informe trimestralmente a la Comisión Mixta para la Unión Europea de las Cortes Generales.

66 *Vid*. IGLESIAS REY (2021), pág. 553-590.

67 Frente a la presunta supresión de controles, autorizaciones e informes previos en las distintas áreas de gestión, se mantienen intactas las obligaciones de transparencia y rendición de cuentas, tanto ante los órganos de control externo como frente a aquellos que tienen funciones de prevención y lucha contra la corrupción en las propias instituciones europeas y se refuerzan con medios como el registro estatal de entidades interesadas en PERTE, ventanilla única, etc.

68 Real Decreto 793/2021, de 14 de septiembre, por el que se modifica el Estatuto Orgánico de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, aprobado por el Real Decreto 215/2014, de 28 de marzo. Sobre el *spending review* y las políticas de evaluación pública, v*id*. QUIRÓS CASTRO (2021), pág. 347-367.

Además, debe tenerse presente que, como recuerda el art. 1.4 RDL 36/2020:

> "Las disposiciones de este real decreto-ley se aplicarán sin perjuicio de las regulaciones establecidas o que establezcan los reglamentos de la Unión Europea en relación con la gestión de los fondos europeos".

En efecto, en Europa hay una cultura muy asentada en cuanto al control de los recursos públicos, en particular de los fondos europeos. El propio TFUE contiene previsiones relativas a la protección de los intereses financieros de la UE (art. 310. 6), los principios de buena gestión financiera (art. 317) así como de lucha contra el fraude (art. 325), desarrollados en el Reglamento que establece las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión y, más en detalle, en el más reciente Reglamento (UE) 2020/2092 que fija un régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la UE.

Respecto a los fondos MRR, los Estados miembros deben incluir una explicación del sistema adoptado para prevenir, detectar y corregir conflictos de intereses y casos de corrupción y fraude en el uso de los fondos concedidos en el marco del mecanismo (art. 19.4.r)[69] y 22 RMRR[70]). En definitiva, es el Estado miembro quien debe poner en marcha unos sistemas de gestión y control robustos que garanticen la buena gestión financiera y es la Comisión Europea la que realiza una evaluación del Plan en este punto, centrada en el sistema de control interno, habiendo recibido la propuesta española el aval de la Comisión.

Y, por supuesto, al mismo tiempo, la UE va a realizar sus propios controles del cumplimiento de hitos y objetivos por parte de los distintos planes nacionales, y también, lógicamente, del de España, mediante sucesivas revisiones:

- cada dos meses, un primer control del cumplimiento de las ayudas,
- un control semestral de la ejecución de los proyectos, evaluando su correspondencia con los hitos y reformas. Puede suponer una reducción porcentual de la asignación.

---

69 El art. 19.4. RMRR en su letra r) exige como parte del contenido del plan "una explicación del sistema adoptado por el Estado miembro para prevenir, detectar y corregir conflictos de intereses y casos de corrupción y fraude en la utilización de los fondos concedidos en el marco del Mecanismo, y las disposiciones tomadas con el fin de evitar la doble financiación procedente del Mecanismo y de otros programas de la Unión".

70 De acuerdo con el artículo 22 RMRR, relativo a la Protección de los intereses financieros de la Unión, se exige a los Estados miembros adoptar medidas adecuadas para proteger los intereses financieros de la Unión y para velar por que la utilización de los fondos en relación con las medidas financiadas por el Mecanismo se ajuste al Derecho aplicable de la Unión y nacional, en particular en lo que se refiere a la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses. Para ello, se ha de establecer "un sistema de control interno eficaz y eficiente y recuperarán los importes abonados erróneamente o utilizados de modo incorrecto. Los Estados miembros podrán recurrir a sus sistemas nacionales habituales de gestión presupuestaria."

El apartado 2 de este mismo art. 22 RMRR establece como obligaciones de los Estados miembros en esta materia comprobar periódicamente que la financiación proporcionada se haya utilizado correctamente y tomar las medidas oportunas para prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses.

- Control a los 18 meses, momento en el que si los proyectos se distancian de los objetivos señalados, puede requerirse la recuperación del dinero ya entregado.
- Semestre Europeo (no específico).

Siendo este el marco normativo de referencia también es conocida la cierta fragilidad que ha demostrado el sistema de gestión de fondos europeos en España[71], que sumados al ingente volumen de recursos que serán puestos a disposición para su ejecución en un breve período de tiempo, generan algunas dudas sobre el resultado exitoso de esta tarea[72]. En este sentido, se ha puesto de manifiesto que, aunque en buena medida se define un sistema de gestión diferente que el que se ha venido utilizando para la gestión de los fondos europeos, el sistema de control propuesto es reflejo del sistema tradicional de control en cuanto acude a herramientas, procedimientos y a organismos que ya existían en la administración pública, si bien se refuerzan sus funciones, recursos humanos y se mejoran sus procedimientos[73].

A la vista de lo señalado, en materia de control deben garantizarse, al menos, los siguientes objetivos:

- asegurar la fiabilidad de los hitos y objetivos contenidos en el PRTR,
- detectar y corregir las irregularidades relativas al fraude, la corrupción el conflicto de intereses o la doble financiación,
- velar por el cumplimiento del principio de legalidad y de buena gestión financiera.

Para ello, España ha desarrollado los mecanismos a los que nos referimos a continuación.

---

71 El TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2020) revela diversos riesgos e incertidumbres como, por ejemplo, el hecho de que no se detallan medidas para el control del fraude y la corrección de irregularidades lo que obliga a extremar la cautela en la planificación sobre su disposición y empleo. En este sentido indica que "Observamos que el alcance y los objetivos del MRR son muy amplios, se solapan en parte con otros instrumentos de financiación y no se reflejan plenamente en la asignación de la contribución financiera. La aplicación oportuna puede resultar complicada debido a los problemas de absorción en los Estados miembros y a los complejos procedimientos para la evaluación de los planes de recuperación y resiliencia (PRR). En este contexto, queremos destacar que se deben implementar unas medidas más eficaces contra el fraude y las irregularidades para prevenir los riesgos derivados de la existencia de recursos adicionales importantes que deben gastarse en un plazo breve, como sucede con el MRR. Por otra parte, la supervisión del rendimiento del mecanismo puede verse afectada por sus objetivos generales y de alto nivel, así como por las deficiencias del sistema de información."

72 Para la OIReScon (2022) "se hace preciso desde un primer momento el refuerzo de medidas que garanticen una correcta adecuación a derecho de las operaciones proyectadas y ejecutadas de modo que la flexibilización de algunos controles no provoque situaciones indeseadas. En este sentido, el gran volumen de fondos previsto y el escaso tiempo para su compromiso y ejecución provoca indudablemente una situación de riesgo", por lo que apuesta por controles en todas las fases de los procedimientos, así como un seguimiento continuo, no sólo en procedimientos de contratación, sino en subvenciones, convenios, ayudas directas y otras fórmulas.

73 A diferencia de otros Estados miembros, España optó por mantener la estructura orgánica encargada del control de los fondos NGEU. Como indica el propio RMRR, cualquiera de las dos alternativas es correcta, siempre y cuando se garanticen el cumplimiento de las exigencias del RMRR.

5.1. El primer pilar. El "tradicional" control interventor o nivel 2

Tanto en el PRTR como en el RDL 36/2020 se hace referencia a la función interventora como parte del equilibro de controles que se diseña en el proceso de gestión y ejecución de los fondos NGEU.

En realidad, el RDL 36/2020 modula la regulación contenida con carácter general en la LGP respecto de la función interventora, introduciendo, conforme a la línea directriz de esta norma, medidas de agilización de la tramitación de los expedientes vinculados a los fondos NGEU, pero que no son novedosas o extrañas a la regulación existente con carácter general.

Así, se establece el despacho prioritario de los expedientes relativos a los fondos NGEU, con un plazo reducido de tramitación de 5 días hábiles, ya previsto en el ámbito estatal para los supuestos de urgencia o de fiscalización limitada previa (fiscalización en régimen de requisitos básicos)[74], al igual que para las entidades locales[75] en los mismos supuestos. La digitalización de la gestión administrativa[76], los nuevos modelos de control interno y el recurso a mecanismos de automatización en las funciones de fiscalización[77] permiten acortar los plazos de gestión, si bien, en contra de la oportunidad de la reducción de los plazos cabe poner de manifiesto, entre otros datos, las tradicionales dificultades para dar una respuesta ágil de los órganos de intervención por sus limitaciones de personal.

También se apuesta por dotar de carácter general a la fiscalización previa en régimen de requisitos básicos -prevista en los art. 150.2. a y b LGP-, en relación con los procedimientos vinculados al PRTR, no siendo aplicable en ningún caso el régimen general de fiscalización[78]. Los extremos adicionales que deben ser objeto de análisis serán tanto los que requieran las directrices de la UE como los determinados por el Consejo de Ministros, que, en Acuerdo de 15 de junio de 2021[79], señaló como extremos de general comprobación, con carácter general:

- la verificación de existencia de crédito, adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación,

---

74 Art. 13 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

75 Art. 10.2 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

76 *Vid*. MOTA SÁNCHEZ (2021) y BENITEZ DE PALMA (2020), págs. 96-109.

77 Recordemos que el art. 152.3 LGP prevé que "En los términos que se determinen por orden ministerial de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, podrá acordarse que la comprobación de los extremos objeto de verificación, tanto en régimen general como en régimen de requisitos básicos, se realice mediante validaciones efectuadas de modo automático, a través de las aplicaciones informáticas que dan soporte a los sistemas de control".

78 Añade el RDL 36/2020 que sólo será precisa la remisión, por los órganos gestores, de la documentación estrictamente indispensable para la verificación de los extremos objeto de comprobación.

79 Resolución de 16 de junio de 2021, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de junio de 2021, por el que se modifica el de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos.

- la competencia del órgano, para contraer el gasto, suscribir convenios o dictar el acto administrativo,
- que los expedientes de compromiso de gasto o de reconocimiento de obligaciones respondan a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente,
- existencia de autorización de Consejo de Ministros, en los casos de que fuese exigible. Además, el mismo acuerdo contiene otros extremos adicionales de general comprobación respecto a determinados negocios o documentos jurídicos, como en el caso de convenios o transferencias a las CCAA.

Se añade, también, como aspecto de general comprobación la existencia de Informe del Servicio Jurídico o de Dictamen del Consejo de Estado en los casos en que éstos resulten preceptivos[80].

Ha sido precisamente en este ámbito en el que el Consejo de Estado se ha pronunciado con mayor dureza, al considerar que se producía una merma de control que no resultaba asumible[81]. Debe tenerse en cuenta que la fiscalización previa en régimen de requisitos básicos es un sistema regulado legalmente y de uso habitual tanto por el Estado como por las CCAA y las entidades locales[82], como modalidad simplificada de la función interventora frente a la intervención plena, que se complementa con un control financiero a *posteriori*. Conviene recordar, pues, que la fiscalización de requisitos básicos "no es equivalente, de ninguna manera, a la exención de la fiscalización, sino, únicamente una alternativa al régimen general u ordinario de intervención previa de gasto", por lo que no puede calificarse como una "deliberada distracción de los resortes propios de la función interventora" ni justifica "la alerta generalizada sobre la irregularidad en el sistema de control de la financiación europea que se ha propagado desde la aprobación de la norma"[83].

---

80 Esta regulación concuerda con el contenido de la previa Instrucción 1/2021, de 5 de mayo, de la Intervención General de la Administración del Estado sobre aplicación de las especialidades en materia de fiscalización e intervención previa que se establecen en el Real Decreto-Ley 36/2020.

81 En concreto, señala en su Dictamen que "El Consejo de Estado considera que no debe establecerse como regla general para los supuestos contemplados en la letra a) del artículo 150.2 de la ley General Presupuestaria la exclusión de la fiscalización previa y después introducir la posibilidad de establecer excepciones a esa regla general a través de un "acuerdo" del Consejo de Ministros. La regla general debe ser la sujeción a fiscalización previa, sin perjuicio de que la misma se limite al examen de los requisitos básicos, tal y como ya permite el vigente artículo 152 de la Ley General Presupuestaria. Y solo excepcionalmente, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, para supuestos tasados y con la debida motivación, debiera admitirse la exclusión de la función interventora".

82 En el caso de las Entidades locales, el RD 424/2017 de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, prevé en su art. 13 que el Pleno de la Entidad Local acuerde el régimen de fiscalización e intervención limitada previa, señalando en el párrafo 2 los extremos de general comprobación, añadiendo además que "A estos efectos, con independencia de que el Pleno haya dictado o no acuerdo, se considerarán, en todo caso, trascendentes en el proceso de gestión los extremos fijados en el Acuerdo del Consejo de Ministros, vigente en cada momento, con respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, en aquellos supuestos que sean de aplicación a las Entidades Locales, que deberán comprobarse en todos los tipos de gasto que comprende.

Adicionalmente, el Pleno de la Corporación, previo informe del órgano interventor, podrá aprobar otros requisitos o trámites adicionales que también tendrán la consideración de esenciales"

83 DONCEL NÚÑEZ y FUERTES FERNÁNDEZ (2021), pág. 136 y 137.

Y, finalmente, se introduce la posibilidad de que el Consejo de Ministros acuerde la aplicación del control financiero permanente en sustitución de la función interventora[84], posibilidad que hasta la fecha no se ha hecho efectiva[85].

Todas las entidades del sector público deben remitir periódicamente información sobre el seguimiento de la ejecución contable de los gastos imputados a proyectos o iniciativas del PRTR, con la periodicidad, procedimiento y formato y con referencia a las fechas contables establecidas por la Autoridad de control[86] y, a efectos del seguimiento de los proyectos financiados con el PRTR, se establece la necesidad de identificación con el código de referencia único del proyecto o iniciativa que a tal efecto se haya asignado por la Autoridad de gestión nacional del correspondiente programa o mecanismo comunitario.

5.2. El segundo pilar: la auditoría pública o el control ex -post como segundo nivel

El RDL 36/2020 no contiene una regulación específica respecto a la auditoría pública, limitándose a establecer la estructura de gobernanza en esta materia[87]; ahora bien, cuenta con un concreto desarrollo en el PRTR. Conforme a lo que se señala en dicho documento, la IGAE, en ejercicio de sus competencias, atribuidas con carácter general respecto a los fondos europeos, realizará las correspondientes auditorias[88], debiendo elaborar una estrategia de auditoría al efecto, que estará basada en la metodología de los fondos estructurales, con la diferencia fundamental del énfasis en la verificación del cumplimiento de hitos y objetivos. De hecho, se prevé la realización de auditorías específicas sobre las solicitudes de pago enviadas a la Comisión que atenderán a la consecución de los hitos y objetivos que se fijen para cada plazo (*instalments*) en el acuerdo de financiación.

Completarán la tipología de auditorías las relativas a los sistemas sobre prevención del fraude, corrupción, conflicto de intereses y doble financiación y sobre la legalidad y regularidad del gasto ejecutado.

---

84 Sobre el control financiero permanente, regulado en los art. 157 y ss LGP, *vid*. PASCUAL GARCÍA, J., y RODRÍGUEZ CASTAÑO (2018) y GARCÍA MOLINERO (2020), págs. 105-120.

85 Por ejemplo, sí se ha acudido a esta posibilidad en la Resolución de 23 de marzo de 2020, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 17 de marzo de 2020, por el que se adoptan medidas urgentes y excepcionales en el ámbito del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado como consecuencia del COVID-19.

86 Puede consultarse la Orden HFP/1031/2021, de 29 de septiembre, relativa al procedimiento y formato de la información a proporcionar por todas las Entidades del Sector Público.

87 De acuerdo con su art. 21, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) es la autoridad de control del MRR.

88 Por mediación de la Oficina Nacional de Auditoría, que cuenta con una División específica para las auditorías sobre el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. Se ha aprobado un Plan de control de fondos europeos, pero todavía no se cuenta con una planificación específica para los fondos NGEU. *Vid*. https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Control/Documents/Resolucin%20Plan%20Control%20Fondos%20Europeos%202022.%20F.pdf

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

En el PRTR se formula un noción de control interno de gestión o de nivel 1, entendido como un "conjunto de procedimientos, prácticas y medidas adoptadas por las entidades decisoras y ejecutoras para garantizar la legalidad de las operaciones, el cumplimiento de hitos y objetivos y la aplicación de los principios de buena gestión financiera, que a su vez deben incorporar medidas que permitan la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de interés y evitar la doble financiación, incluyendo la evaluación de tales riesgos".

Este control como tal no había sido desarrollado normativamente en nuestro ordenamiento jurídico, pero es posible acudir a las previsiones existentes en el Derecho de la Unión Europea o documentales elaborados en el ámbito de la auditoría pública y privada. Podríamos decir, pues, que otra vez más se está ante una novedad que sólo lo es parcialmente, dado que se inserta en la línea de las políticas públicas de integridad y en las medidas de protección de los intereses financieros de la UE[89]. Eso sí, con escaso recorrido en la administración española, aunque podría afirmarse que la mayoría de los gestores de fondos europeos están más que familiarizados con conceptos como la declaración institucional de compromiso contra el fraude[90], la gestión de riesgos[91] y las banderas rojas, por citar algún ejemplo.

Así las cosas, uno de los aspectos que más han llamado la atención en el ámbito del control de los fondos NGEU ha sido la obligación de las entidades públicas gestoras de fondos NGEU de adoptar un "Plan de medidas antifraude", cuya elaboración sí supone no sólo una nueva obligación para dichas entidades sino también un importante desafío.

Ahora bien, las medidas de protección de los intereses de la Unión Europea en todas las fases del llamado ciclo del fraude se insertan en un marco de referencia multinacional o cultura de la integridad, en el que se puede destacar documentos como:

- Recomendación de la OCDE sobre integridad pública[92], que se asienta en el desarrollo de una cultura de la integridad en toda la sociedad, con una visión estratégica basada en un "enfoque conductual y de gestión de riesgos", partiendo de un enfoque integral basado en tres pilares: sistema, cultura y rendición de cuentas.

---

89 *Vid.*, entre otros, Directiva (UE) 2017/1371, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión (Directiva PIF), y el Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión (Reglamento Financiero de la UE).

90 La Unión Europea pone a disposición de cualquier interesado una plantilla para su elaboración: https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_fraud_risk_assessment_annex3_es.pdf

91 Puede verse la guía sobre la "Evaluación del riesgo de fraude y medidas efectivas y proporcionadas contra el fraude", de 16 de junio de 2014:
https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_fraud_risk_assessment_es.pdf 3

92 https://www.oecd.org/gov/ethics/recomendacion-sobre-integridad-es.pdf

- La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción[93], de 31 de octubre de 2003, que tiene como fin de prevenir y combatir la corrupción política.

En el ámbito de la auditoría pueden mencionarse tanto a la INTOSAI[94] como el modelo COSO[95], cuya versión III, actualizada en 2017[96], desarrolla una noción amplia de control interno e introduce un análisis basado en riesgos operacionales, coincidente en buena medida con el esquema de integridad al que apunta la OCDE. Es un concepto de control interno ampliado, conforme al cual este control en las entidades públicas no corresponde únicamente por los órganos de la intervención, sino que compete a todos los miembros de la entidad, tanto cargos políticos como empleados públicos[97].

Entrando en la regulación normativa, el art. 22 RMRR pone el foco de la protección de los intereses financieros comunitarios "en particular en lo que se refiere a la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses", señalando en su art. 18.4.r) que los planes, los sistemas y las medidas concretas para prevenir, detectar y corregir conflictos de intereses, la corrupción y el fraude, así como evitar la doble financiación procedente del Mecanismo y de otros programas de la Unión son parte del contenido obligatorio a incluir en planes nacionales, como parte de sus sistemas de control interno.

En el caso de España, resultaba imprescindible reforzar el control interno de gestión en el ámbito del ciclo del fraude y para ello se apuesta fundamentalmente por los mencionados Planes de prevención del fraude, en la que la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia es el elemento de referencia (Orden 1030/2021).

---

93 https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_las_NU_contra_la_Corrupcion.pdf

94 La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es una organización no gubernamental con un estatus especial en el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, que elabora diversas directrices profesionales -no son normas en el sentido jurídico- que desempeñan una importante función armonizadora. Destacan, en este ámbito, las "Guía para las normas de control interno del sector público", (INTOSAI GOV 9100) y la Directriz para la Auditoría de Prevención de la Corrupción (ISSAI 5700)

95 Acrónimo de Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway; COSO desarrolla un Marco Integrado de Control Interno desde 1992 que es aceptado mundialmente. Sobre el modelo COSO, *vid.* INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA (2016).

96 https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf

97 Es de interés los modelos desarrollados hasta la fecha por el Consello de Contas de Galicia o agencias antifraude como la catalana y la valenciana, que publican interesantes guías y directrices en sus respectivas páginas web. Sobre el modelo gallego, véase MORÁN MÉNDEZ, E. VILLANUEVA RODRÍGUEZ (2021) o VILLAVERDE GÓMEZ, Mª B. (2019).

El contenido de esta Orden 1030/2021 es muy amplio[98]; puede destacarse de su articulado las menciones a los límites relativos a las ayudas de Estado y la prevención de la doble financiación[99] o las medidas relativas a la información y transparencia que deben regir la conducta de las autoridades que gestionen fondos públicos. Pero, sin duda, el punto clave es el refuerzo de mecanismos para la prevención, detección, corrección y persecución del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses[100], señalándose que todas las entidades que participen en la gestión y ejecución de fondos NGEU deben contar, al menos, con una evaluación de riesgo de fraude, cumplimentar la Declaración de Ausencia de Conflicto de Intereses (DACI) y disponer de un procedimiento para abordar conflictos de intereses (art. 6.4).

El "elemento estrella" por su trascendencia mediática -que podría llegar a ser transcendencia práctica en aras a una nueva cultura de la administración pública- han sido y siguen siendo los Planes de medidas antifraude. Del contenido en materia de planes antifraude de la Orden 1030/2021 se puede destacar de modo telegráfico, primero, que la aprobación del Plan es obligatoria para todas las entidades integrantes del sector público[101], así como cualquiera otros agentes implicados en la ejecución del PRTR como perceptores de fondos[102].

En cuanto al contenido del Plan, al menos debe estructurar las medidas antifraude de manera proporcionada y en torno a los cuatro elementos del «ciclo antifraude»; definir medidas preventivas adecuadas y proporcionadas, ajustadas a las situaciones concretas, para reducir el riesgo residual de fraude a un nivel aceptable, incluyendo medidas de detección y procedimientos para su aplicación, además de medidas correctivas así como procesos adecuados para el seguimiento de los casos sospechosos de fraude y la correspondiente recuperación de los fondos de la UE gastados fraudulentamente. Además, deberá definir procedimientos de seguimiento para revisar los procesos, procedimientos y controles relacionados con el fraude efectivo o potencial, que se transmiten a la correspondiente revisión de la evaluación del riesgo de fraude y más específicamente, definir procedimientos relativos a la prevención y corrección de situaciones de conflictos de interés conforme a lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 61 del Reglamento Financiero de la UE.

---

98 Establece unos principios de gestión específicos del PTRR, complementarios a los principios generales de aplicación a la gestión pública y, además, contiene definiciones clave como las relativas a los conceptos "Etiquetado verde y etiquetado digital" o el de "hito y objetivo" y sus criterios para su seguimiento y acreditación del resultado.

99 Debe recordarse que las reglas de las ayudas de Estado se aplican a los fondos comunitarios, sin que se haya excepcionado para los fondos NGEU. Se permite dar ayudas en tres supuestos, bien por su cuantía, por dirigirse a determinados sectores o bien previa comunicación a la Comisión, que suele ser lenta en su respuesta, si bien se ha comprometido a responder en el plazo de seis semanas cuando se trate de proyectos con cargo al plan de recuperación.

100 De conformidad con las definiciones de fraude, corrupción y conflicto de intereses contenidas en la Directiva (UE) 2017/1371, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión (Directiva PIF), y en el Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión.

101 Han proliferado ofertas desde el sector privado para la elaboración de estos planes, dado el plazo establecido para la aprobación de tales planes, que se fijaba en 90 días. Sin embargo, el SERVICIO NACIONAL ANTIFRAUDE (2022) aconseja que sean las propias entidades las que elaboren sus propios planes.

102 Las empresas privadas que pretendan ser adjudicatarias de los contratos deberán contar su vez con procedimientos y planes similares de medidas para combatir el fraude, la corrupción y los conflictos de interés.

Tal y como se señala en la Orden 1030/2021, la elección de las medidas de prevención y detección quedan "a juicio de la entidad que asuma la responsabilidad de gestión, atendiendo a sus características específicas y siempre teniendo en cuenta la necesidad de garantizar una conveniente protección de los intereses de la Unión". En todo caso, la propia Orden 1030/2021 contiene varios anexos de gran interés, que incorporan un test de conflicto de interés, prevención del fraude y la corrupción o referencias a las medidas de prevención, detección y corrección del fraude, corrupción y conflictos de intereses, en lo que afecta a los intereses financieros de la UE. Asimismo, se han emitido sendos documentos por la Dirección General del Plan y del Mecanismo de Recuperación[103] y Resiliencia y por el Servicio Nacional Antifraude[104] que contienen pautas interpretativas y aplicativas para la elaboración de los Planes Antifraude, que sin duda serán de gran utilidad[105] para quienes están desarrollando esa tarea.

Menos interés ha merecido para la Orden 1030/2021 el análisis de las medidas de detección del fraude, dado que sólo se hace referencia singularizada a las mismas en el Anexo III.C, mencionando el uso de bases de datos como la Base Nacional de Datos de Subvenciones (BNDS), herramientas de prospección de datos (*data mining*) o de puntuación de riesgos (ARACHNE)[106]; desarrollo de indicadores de fraude (banderas rojas) o el establecimiento de mecanismos adecuados y claros para informar de las posibles sospechas de fraude por quienes los hayan detectado.

Como medidas de reacción -que incluiría las fases de corrección y persecución-, una vez detectado un posible fraude, las entidades deberán acordar la suspensión inmediata del procedimiento, notificándolo a autoridades y organismos implicados, así como revisar proyectos, subproyectos o líneas de acción que hayan podido estar expuestos al fraude, comunicando los hechos y las medidas adoptadas a los órganos competentes. Además, se deberá iniciar una información

---

103 *Vid*. DIRECCIÓN GENERAL DEL PLAN Y DEL MECANISMO DE RECUPERACIÓN (2022).

104 *Vid*. SERVICIO NACIONAL ANTIFRAUDE (2022).

105 No exentos, sin embargo, de críticas; han sido calificados como "un intento (vano por lo demás) de homogeneizar la gestión de la integridad (o las medidas antifraude) en cada departamento ministerial y ése sus entidades vinculadas o adscritas, así como hacer extensivo (siquiera sea como "sugerencias") ese modelo formal de gestión de la integridad al resto de administraciones públicas". JIMENEZ ASENSIO (2022).

106 La Comisión se compromete a facilitar a los Estados miembros un sistema de información y seguimiento integrado e interoperable, que incluya una única herramienta de extracción de datos y puntuación de riesgos. Están ya disponibles bases de datos relativas a los Registros mercantiles en los Estados miembros; del Sistema de Detección y Exclusión Tempranas; Registros europeos de tierras y propiedades en los Estados miembros; Encuentra un… Bases de datos; Registros de insolvencia en los Estados miembros; Sistema de gestión de irregularidades (SIM); Base de datos VIES, así como el Área de Intercambio Electrónico de Datos. Financiación y oportunidades de licitación, todos ellos mantenidos por la Comisión Europea. Además, bases de datos estadísticas de Eurostat de la A a la Z, mantenidas por Eurostat.

En España se ha desarrollado por la Inspección general de Servicios de la Generalitat Valenciana una herramienta de puntuación del riesgo, denominada Saler, de conformidad con la Ley 22/2018, de 6 de noviembre, de Inspección General de Servicios y del sistema de alertas para la prevención de malas prácticas en la Administración de la Generalitat y su sector público instrumental.

Por su parte, la OLAF combina el sistema de información antifraude (AFIS), que es una infraestructura técnica para el intercambio de información relacionada con el fraude entre las administraciones nacionales y de la Unión, con el sistema de gestión de irregularidades (IMS), sistema de información que permite a las instituciones de la Unión compartir datos sobre las investigaciones de la OLAF.

reservada para depurar responsabilidades o incoar un expediente disciplinario y, de ser procedente, denunciar los hechos a las Autoridades competentes, al Servicio Nacional de Coordinación para su valoración y eventual comunicación a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude y ante el Ministerio Fiscal.

5.4. Una breve reflexión

Sin duda, se ha desaprovechado la oportunidad de extender este modelo de control no sólo a todos los fondos europeos, sino también a todos los recursos públicos; todos los fondos públicos, cualquiera que sea su origen, son merecedores de la misma protección si se trata de garantizar que su destino final es el efectivamente previsto y que se han cumplido todos los requisitos legales establecidos para su gestión.

Un sistema holístico de control como el que se propone en el PTRR es un gran avance en nuestro ordenamiento jurídico. Ahora bien, ha de tenerse en cuenta que un cambio de cultura institucional como el que conlleva su puesta en funcionamiento requiere de tiempo y de un verdadero compromiso de todos los miembros de la Administración pública, de manera que no va a ser posible alcanzar resultados de forma inmediata ni tampoco será verdaderamente eficaz si se limita a un determinado tipo de fondos públicos, creando un compartimento estanco para los fondos europeos con una gestión separada. Si se logran resultados positivos, no debería dejarse pasar la oportunidad de replantearse de verdad el modelo de control interno de la administración pública española, modernizándolo de forma definitiva en su forma y fondo.

Bibliografía

BENÍTEZ DE PALMA, E. (2020): "El control externo del gasto público en el Estado automatizado", *Revista española de control externo*, Vol. 22, nº 65.

BERRAQUERO ESCRIBANO, I., y LUQUE MAGAÑA, M. (2021): "Gestión y control presupuestario de los fondos del Plan de recuperación, transformación y resiliencia", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, Nº Extra 20.

CAMPOS ACUÑA, C. (2020): "Primera Valoración de la Re-evolución administrativa Fondos Next Generation", https://concepcioncampos.org/wp-content/uploads/2020/12/IMG_0494.

CAMPOS ACUÑA, C. (2021a): "Racionalización y eficiencia como ejes del buen gobierno y buena administración: la buena gestión de los fondos europeos" en Campos Acuña, C. (dir), "*La gestión de los fondos Netx Generation: claves de la revolución administrativa*", La Ley Wolters Kluver, 2021, pág. 68.

CAMPOS ACUÑA, C. (dir) (2021b): *La gestión de los fondos Netx Generation: claves de la revolución administrativa*, La Ley Wolters Kluver.

DIRECCIÓN GENERAL DEL PLAN Y DEL MECANISMO DE RECUPERACIÓN (2022): *Orientaciones para el Refuerzo de los mecanismos para la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses, referidos en el artículo 6 de la Orden HFP 1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia*, disponible en https://www.fondoseuropeos.hacienda.gob.es/sitios/dgpmrr/es-es/Documents/Orientaciones%20plan%20antifraude%20PRTR_SGFE_MHFP_enero%202022.pdf

DONCEL NÚÑEZ, S. L., y FUERTES FERNÁNDEZ, A.(2021): "La dimensión presupuestaria del Plan de recuperación, transformación y resiliencia: especialidades en materia de gestión y control, *Revista Economía Industrial,* nº 419, disponible en https://www.mincotur.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/419/Primera%20Nota.pdf

FERNÁNDEZ AJENJO, J. A. (2018): "La gestión de los riesgos de fraude en las entidades locales DUSI para el Marco comunitario 2014-2020", *El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados,* nº Extra 4.

GARCÍA MOLINERO, A. (2020): "El control financiero permanente (y la auditoría pública) como instrumentos para asegurar un empleo eficaz y eficiente de los recursos públicos en el marco de la Ley 9/2017, de contratos del sector público. Especial atención a la situación derivada de la pandemia COVID-19", *Presupuesto y gasto público*, nº 100.

GARCÍA MOLINERO, A. (2021): "Previsiones en materia de gestión y control presupuestario. Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia", en Campos Acuña, C. (dir), *La gestión de los Fondos Next Generation: claves de la revolución administrativa* Wolters Kluver.

GABINETE TÉCNICO DE LA SECRETARÍA GENERAL DE FONDOS EUROPEOS (2022): Metodología de gestión de hitos y objetivos del PRTR, actualizado a 18 de febrero de 2022, https://www.fondoseuropeos.hacienda.gob.es/sitios/dgpmrr/es-es/Documents/metodog_gest_hyo_prtr.pdf

IGLESIAS REY, P. (2020): "El proyecto del Real Decreto-Ley por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la administración pública y para la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia, no puede suponer una merma de los mecanismos de control, Observatorio de Contratación pública", https://obcp.es/opiniones/el-proyecto-del-real-decreto-ley-por-el-que-se-aprueban-medidas-urgentes-para-la ,

IGLESIAS REY, P. (2021): "Transparencia y rendición de cuentas en la gestión de los fondos Covid", en Campos Acuña, C. (dir), *La gestión de los fondos Next Generation. Claves de la revolución administrativa,* Wolters Kluver.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DE ESPAÑA (2016): https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/f%C3%A1bricacososectorp%C3%BAblico.original.pdf

JIMÉNEZ ASENSIO, R (2021):" De la "poesía" a la "prosa": el plan de recuperación", *La mirada institucional*, https://rafaeljimenezasensio.com/2021/05/09/de-la-poesia-a-la-prosa-el-plan-de-recuperacion/

JIMÉNEZ ASENSIO, R. (2020): ¿Gestión de fondos europeos Next Generation con una administración obsoleta?, Blog La mirada institucional, https://rafaeljimenezasensio.com/2020/10/25/gestion-de-fondos-europeos-next-generation-con-una-administracion-obsoleta/,

JIMENEZ ASENSIO, R. (2022): "Más vale parte que nunca (A propósito de las "Orientaciones» del Ministerio HFP sobre los Planes de Medidas Antifraude)", Blog la mirada institucional, https://rafaeljimenezasensio.com/2022/01/30/mas-vale-tarde-que-nunca/

KÖLLING, M. (2022): "El Marco Financiero Plurianual 2021-2027 desde una perspectiva española: ¿un presupuesto moderno de una Unión que proteja, empodere y vele por la seguridad?", *Real Instituto Elcano.*

LINARES MUÑAGORRI, I., y BARQUERO SOLANES, I. (2021): "Balance y vías de mejora en las medidas previstas por el Real Decreto Ley 36/2020 en materia de gestión económico-administrativa", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, Nº Extra 20.

MARCO PEÑAS, E. (2021): "Derecho "en" y "tras" la pandemia. Los mecanismos de apoyo de la UE para hacer frente a la crisis de la COVID-19: el alcance de la solidaridad entre los Estados miembros de la UE", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, Tomo I, Nº. Extra 2.

MORÁN MÉNDEZ, E.; VILLANUEVA RODRÍGUEZ, U. (2021): "El modelo del Consello de Contas de Galicia en la gestión y control de riesgos en el sector público", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*: nº Extra 1.

MOTA SÁNCHEZ, E. (2021): "Auditoría e inteligencia artificial. Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia", en Campos Acuña, C. (dir), *La gestión de los Fondos Next Generation: claves de la revolución administrativa,* Wolters Kluver,

OIReScon (2022): *Guía Básica Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* (16 de febrero de 2022), https://www.hacienda.gob.es/RSC/OIReScon/estudios-guias-protocolos/guia-basica-plan-recuperacion.pdf.

PASCUAL GARCÍA, J., y RODRÍGUEZ CASTAÑO, A. R. (2018): *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*, Boletín Oficial del Estado.

PAZOS VIDAL, S. (2021a): "El Plan de Recuperación de la UE. Oportunidades para las Administraciones locales", *Anuario De Derecho Municipal*, nº 14.

PAZOS VIDAL, S. (2021b): "El Plan "España Puede" y la gobernanza territorial", *Revista Administración & Ciudadanía*, Vol. 16, núm. 1.

QUIRÓS CASTRO, C (2021): "La (tan) necesaria auditoría de resultados en el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia", *Monografías de la Revista Aragonesa de la Administración Pública*, XX.

RAMIÓ, C.: "La reforma administrativa para la gestión de los fondos europeos. ¿A la segunda va la vencida? (I)", Blog Espublico, https://www.administracionpublica.com/la-reforma-administrativa-para-la-gestion-de-los-fondos-europeos-a-la-segunda-la-vencida-i/

SÁNCHEZ-BARRUECO, Mª L. (2021): "El nuevo marco presupuestario de la Unión Europea para la recuperación postpandemia", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, nº 25, nº 69.

SERVICIO NACIONAL ANTIFRAUDE (2022): *Guía para la aplicación de medidas antifraude en la ejecución del plan de recuperación, transformación y Resiliencia*, disponible en https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/snca/Documents/20220224%20Gu%C3%ADa%20Medidas%20Antifraude.pdf

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2020): Dictamen n.º 6/2020 sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Recuperación y Resiliencia [COM(2020) 408] (2020/C 350/01) https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/OP20_06/OP20_06_ES.pdf

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2021): *Informes anuales sobre la ejecución del presupuesto de la UE relativo al ejercicio 2020, y sobre las actividades financiadas por los octavo, noveno, décimo y undécimo Fondos Europeos de Desarrollo (FED) relativo al ejercicio 2020*, Publications Office, https://data.europa.eu/doi/10.2865/437599,

VELASCO CABALLERO (2021): "Aplicación del régimen administrativo especial de los fondos Next Generation EU a las entidades locales", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 16.

VILLASALERO DIAZ, M. (2021): "Desafíos y oportunidades en la gestión y control de los fondos europeos para la recuperación Next Generation EU", *El Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados*, nº Extra 1.

VILLAVERDE GÓMEZ, Mª B. (2019): "Ética y rendición de cuentas: El papel del Consello de contas de Galicia". *III Informe Red Localis: Retos de las entidades locales ante la transformación digital de la gestión pública*, Campos Acuña; Fernández Llera; Cadaval Sampedro (dir.).

CAPÍTULO 3

LOS "NUEVOS" RECURSOS PROPIOS DE LA UNIÓN EUROPEA. UN PASO ADELANTE CON MUCHAS INCÓGNITAS*

JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ
Universidad Pablo de Olavide

1. La evolución del sistema de recursos propios de la UE. Un poco de historia. 1.1. Construcción inicial del sistema de recursos propios 1957-1988. 1.2 La contribución nacional gana terreno en detrimento de los restantes recursos (1988-2005). 1.3 Propuestas y propuestas sin cambios en el sistema (2005-2020). 2. La necesidad de un cambio, incluso antes de la pandemia. Propuestas previas para el MFP 2021-2027. 3. La Decisión 2020/2053 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, en su contexto. 4. Los "nuevos" recursos propios de la UE. 4.1. El primer "nuevo" recurso propio basado en el plástico y la respuesta nacional de España. 4.1.1. Una contribución nacional calculada sobre la base de los envases de plástico no reciclados. 4.1.2. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. 4.2. Destinar parte de los ingresos del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión. 4.3. El Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono. 4.4. De un impuesto digital a una parte de la imposición mínima del Pilar 1. 4.5. Un Impuesto sobre Transacciones Financieras, ¿al fin? 4.6. La genérica "contribución financiera vinculada al sector empresarial" o la "nueva" base imponible común consolidada. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La Unión Europea ha realizado un esfuerzo financiero histórico con la aprobación del paquete de estímulos N*ext Generation EU* para hacer frente a los efectos de la pandemia de COVID-19. La necesidad de financiar y devolver en el medio y largo plazo estos fondos exigen, inevitablemente, que la Unión Europea configure nuevos recursos propios.

Tras constatar la casi nula evolución de estos recursos propios durante décadas y el repentino cambio de escenario, este estudio analiza las características y aspectos críticos de estos futuribles nuevos recursos propios plasmados en la Hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios de 2020.

El examen de los mismos nos permite apreciar importantes diferencias, tanto técnicas como políticas, entre los recursos propios con orientación medioambiental (plásticos no reciclados, ingresos del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión y Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono) respecto a los que tienen como trasfondo la fiscalidad empresarial

* Este estudio ha sido desarrollado en el seno del Proyecto PGC2018-099338-B-100 "Desafíos tributarios en el nuevo contexto europeo e internacional: economía digital y mercado interior» (Proyecto DE TREDMI), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, la Agencia Estatal de Investigación (AEI) y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), en el marco de la convocatoria de 2018 de concesión de ayudas a "Proyectos de I+D de Generación de Conocimiento" y en el Proyecto UPO-1263899 "Retos actuales de la tributación indirecta en España y Europa» (Proyecto RATIEE), resultado de la convocatoria de ayudas competitivas a proyecto de I+D+i efectuada por la Universidad Pablo de Olavide. Porcentaje de cofinanciación FEDER 80%, convocado por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) y por la Consejería de Eco nomía, Conocimiento, Empresas y Universidad, de la Junta de Andalucía, en marco del programa operativo FEDERAndalucía 2014-2020. Objetivo específico 1.2.3. Fomento y generación de conocimiento frontera y de conocimiento orientado a los retos de la sociedad, desarrollo de tecnologías emergentes»).

(impuesto digital, sustituido por la tributación mínima del Pilar 1, impuesto sobre transacciones financieras o la nueva base imponible común).

PALABRAS CLAVE: Recursos propios, *Next Generation EU*, Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE), Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono (MAFC), Impuesto sobre transacciones financieras (ITF).

ABSTRACT: European Union has made a historic financial effort with the approval of the stimulus package "Next Generation EU" to deal with the effects of the COVID-19 pandemic. The need to finance and repay these funds in the medium and long term inevitably will require the European Union to set up new own resources.

After verifying the almost null evolution of these own resources for decades and the sudden change of scenario, this study analyzes the characteristics and critical aspects of these future new own resources embodied in the Roadmap towards the introduction of new own resources of 2020.

The examination of them has shown important differences, both technical and political in those own resources with an environmental orientation (non-recycled plastics, revenues from the Emissions Trading System and Carbon Emissions Border Adjustment Mechanism) with respect to those that have business taxation as background (digital tax, replaced by the minimum taxation of Pillar 1; financial transaction tax or the new common tax base).

KEYWORDS: Own Resources, Next Generation EU, Emission Trade System (ETS), Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM), Financial Transaction Tax (FTT).

1. LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA DE RECURSOS PROPIOS DE LA UE. UN POCO DE HISTORIA

1.1. Construcción inicial del sistema de recursos propios 1957-1988

Desde su fundación primigenia a través del Tratado de Roma (1957) la entonces Comunidad Económica Europea (CEE) tuvo muy presente la necesidad de diferenciarse de otras organizaciones internacionales desde la perspectiva de su sistema de financiación. Mientras que las organizaciones tradicionales (ONU, OCDE, OMC, etc.) se financian mediante contribuciones directas de los Estados integrantes, la CEE ya entonces apostó por un sistema de recursos propios. No obstante, en un primer momento, no hubo más remedio que emplear las contribuciones nacionales durante un periodo transitorio[1].

Recordemos que uno de los principios presupuestarios básicos de la UE es el equilibrio entre ingresos y gastos, tal y como se plasma actualmente en el art. 310 TFUE, párrafo tercero. Como recuerda Nieto Solís[2], este hecho ha limitado extraordinariamente la capacidad presupuestaria de las instituciones impidiendo recurrir al endeudamiento, aunque esta disciplina, a cambio, "otorga credibilidad a las instituciones y evita tensiones políticas".

---

1 La distribución concreta de los entonces solo 6 Estados se concretaba en el art. 200 del Tratado de Roma: Bélgica (7,9%), Alemania (28%), Francia, 28%, Italia (28%), Luxemburgo (0,2%) y Países Bajos (7,9%).

2 NIETO SOLÍS (2002), pág. 64.

Por diferentes desacuerdos[3] no se llegó a una primera Decisión sobre recursos propios hasta 1970[4], sustituyendo las contribuciones nacionales por un sistema basado en los llamados recursos propios "tradicionales": exacciones reguladoras agrícolas (*agricultural levies)* y derechos de aduana (*custom duties*) además de un recurso basado en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que tomaba como criterio de reparto el Producto Nacional Bruto (PNB). Ya entonces este último instrumento (hasta un 1% de la base imponible uniforme del impuesto) se utilizaba como cláusula de cierre para garantizar el equilibrio presupuestario. El objetivo ya estaba conseguido: tras cuatro años de adaptación progresiva las Comunidades se financiarían a partir de 1975 sin contribuciones nacionales directas.

Tras varios años de tiranteces, generados principalmente por la escasa participación del Reino Unido en la recepción de fondos de la PAC, que lo convertían en un aportante neto, el Consejo Europeo de Fontainebleau de 25 y 26 de julio de 1984 alcanzó un acuerdo que lastró desde entonces la negociación de los presupuestos de la UE: un Estado miembro podrá disfrutar de una corrección si su carga presupuestaria es excesiva respecto de su prosperidad relativa. Este acuerdo se tradujo en la Decisión del Consejo, de 7 de mayo de 1985, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades en el conocido desde entonces como “cheque británico” (que pervivió hasta la salida del Reino Unido de la UE). Sin embargo, el recurso a esta cláusula, como era previsible, ha sido una constante en las ulteriores negociaciones presupuestarias dando lugar a decisiones plagadas de excepciones.

Esta Decisión de 1985 elevaba hasta el 1,4 % el límite máximo del tipo aplicable a la base imponible uniforme del IVA, pero pronto se constató que era insuficiente como elemento de cierre del sistema, lo que llevó a la introducción de un nuevo recurso mediante la Decisión del Consejo, de 24 de junio de 1988, relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (88/376/CEE, Euratom): un recurso propio basado directamente en el PNB de los Estados miembros.

En esta Decisión de 1988 se plasmó también el acuerdo del Consejo Europeo de febrero de 1988 de introducir un límite máximo al total de recursos propios del 1,2 % del PNB de los Estados miembros, con un pequeño margen de maniobra para compromisos. La introducción de este recurso propio complementario basado en el PNB de los Estados supuso, efectivamente, volver a las contribuciones nacionales que se habían intentado eliminar ya en 1970[5]. Con la introducción

---

3 En 1965, un primer intento de transferencia de los derechos de aduana y las exacciones reguladoras agrícolas, los recursos propios "por naturaleza", resultantes de las políticas comunitarias (la unión aduanera y la política agrícola común), fracasó ante la oposición francesa. La crisis resultante se resolvió un año más tarde mediante el famoso compromiso de Luxemburgo, pero no fue posible respetar el plazo de 1966 impuesto para la transición a un sistema de financiación que debía garantizar una cierta autonomía a la Comunidad. Hubo que esperar hasta la cumbre de La Haya de 1969, en la que los Jefes de Estado y de Gobierno, deseando revitalizar la Comunidad tras algunos años difíciles, decidieron por fin pasar al nuevo sistema.

4 70/243/CECA, CEE, Euratom: Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades.

5 Este “cuarto recurso” pasó a constituir el elemento de cierre del sistema, sustituyendo así en dicha función al tipo aplicable a la base imponible del IVA que pasaba a ser fijo, aunque con un límite de dicha base del 55% del PNB. Véase: SERRANO LEAL y otros (2005).

de estos dos elementos (el recurso propio adicional y el límite al volumen total de recursos propios) se acabó de configurar el esquema de recursos propios que ha pervivido prácticamente invariable hasta ahora.

1.2. La contribución nacional gana terreno en detrimento de los restantes recursos (1988-2005)

La siguiente Decisión del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, fue claramente continuista, elevando un poco el límite de recursos propios al 1,27% del PNB y planteando la vuelta al 1% en el tipo aplicable a la base uniforme del IVA con un reajuste al límite de dicha base, que se reduciría progresivamente hasta el 50% respecto al 55% anterior. La propia decisión contemplaba en su artículo 10 que la Comisión presentaría antes de finalizar 1999 un informe sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios y las correcciones existentes.

El informe de 1998 "Financiación de la Unión Europea"[6] abordó extensamente estas cuestiones advirtiendo de la contradicción que suponía la vigencia de las contribuciones nacionales: por un lado, mejoraban la equidad del sistema garantizando una aportación más acorde al peso de cada Estado en la UE, con un alto nivel de transparencia y una excelente relación coste-beneficio pero, por otro, impiden alcanzar la verdadera autonomía financiera de la UE[7].

Uno de los objetivos principales de este Informe fue estudiar la posibilidad de introducir nuevos recursos propios, propuestas que se analizaron en su Anexo 2 con cierta extensión, aunque con poca esperanza de que se incorporaran, habiendo llegado algunas de estas propuestas hasta nuestros días. Entre otros, un impuesto sobre el CO2 y la energía, los impuestos sobre consumos específicos (alcohol, tabaco, hidrocarburos), una contribución basada en el impuesto de sociedades o una reforma del recurso propio basado en el IVA, fuertemente criticado ya entonces por su carácter casi estadístico.

La realidad es que la falta de consenso llevó, de nuevo, a la aprobación de una Decisión muy continuista: la Decisión del Consejo 2000/597/CE, Euratom, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas. Como principales novedades esta Decisión del año 2000 apenas introdujo tres cambios vinculados a aspectos señalados en el Informe.

El primero, fue el reconocimiento explícito de los desequilibrios presupuestarios de Alemania, Países Bajos, Austria y Suecia, reduciendo su contribución al "cheque británico" al 25% de lo que les correspondería.

---

6 Financiación de la Unión Europea. Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios, 7 de octubre de 1998, COM(1998) 560 final.

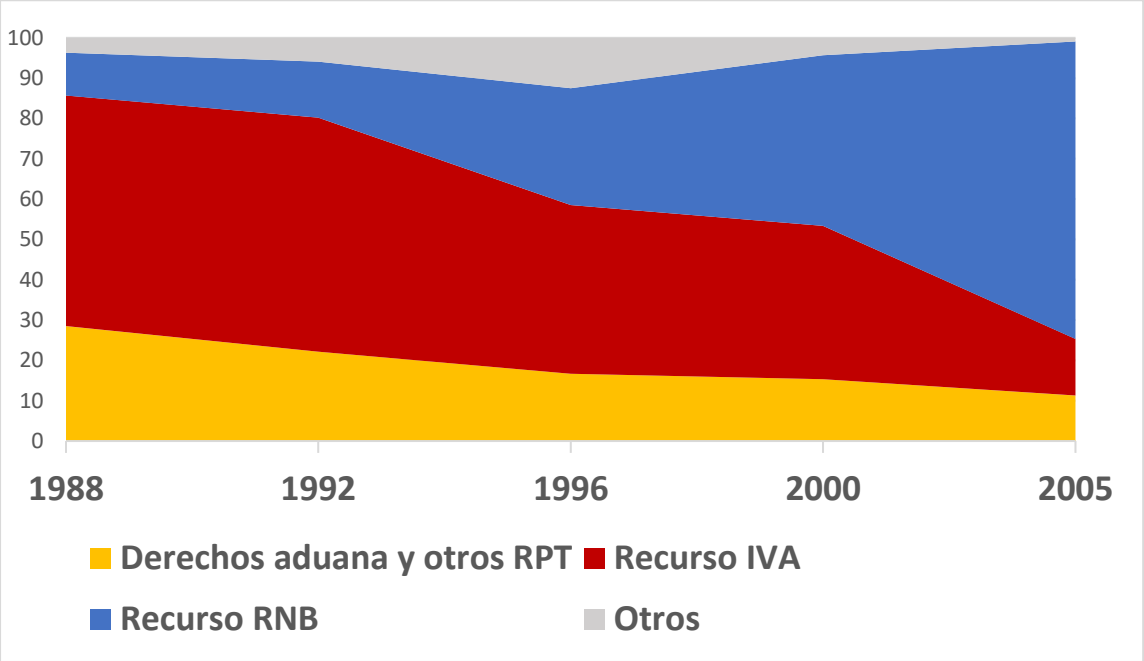
7 El Informe en su evaluación del sistema advierte, concretamente, que esta falta de autonomía financiera es la causa de inconvenientes como la persistente búsqueda del interés nacional por el equilibrio entre aportaciones y asignaciones recibidas o la escasa responsabilidad democrática por la falta de relación directa entre ciudadanos e impuestos pagados al presupuesto de la UE (pág. 9).

En segundo lugar, tras advertirse que los altos costes administrativos en el cobro de los recursos tradicionales (agrícolas y aduaneros) y la escasa participación en ellos (apenas un 10%) desincentivaba a los Estados miembros a ser más eficientes en su cobro, se incrementó a un 25% el importe que podían retener en concepto de gastos de recaudación.

Finalmente, se redujo una vez más el criticado recurso basado en el IVA hasta un tipo uniforme de apenas el 0,5% a partir de 2004. A partir de 2001, además, la contribución nacional basada en el PNB pasó a tomar como referencia la Renta Nacional Bruta (RNB). Como observamos en este gráfico, los efectos de estos cambios no hicieron sino acentuar la dinámica iniciada años atrás.

Gráfico 1

EVOLUCIÓN DEL PESO RELATIVO DE LOS RECURSOS PROPIOS 1988-2005



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea.

Efectivamente, este gráfico constata cómo el inmovilismo en la creación de nuevos recursos propios y la propia evolución de los restantes recursos (caída en los derechos de aduana y en las exacciones agrícolas fruto de la liberalización del comercio así como una acentuada reducción del tipo uniforme del IVA[8]) degeneraron en un sistema amparado mayoritariamente en las contribuciones nacionales basadas en el PNB/RNB; caldo de cultivo para la priorización de conceptos como el saldo presupuestario, el contribuyente neto o el beneficiario neto. Si tomamos además como punto de partida que todo el sistema tenía un permanente problema de credibilidad provocado por el "cheque británico" tenemos los ingredientes para la introducción de más y más excepciones en cada nuevo periodo de negociación, junto con el bloqueo persistente en la negociación de nuevos recursos propios que pudieran perjudicar la posición relativa de algún Estado.

8 VITREY y LUMET (2020).

1.3. Propuestas y propuestas sin cambios en el sistema (2005-2020)

De nuevo la Decisión del año 2000 preveía una revisión en profundidad del sistema antes de la siguiente, especialmente importante por los posibles efectos de la ampliación de la UE a 25 Estados. Este encargo se materializó en el Informe de la Comisión - Financiación de la Unión Europea - Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios (COM/2004/0505 final)[9]. El mismo proponía avanzar en la reforma de la estructura de los recursos propios mediante la introducción, presupuestariamente neutra, de un nuevo recurso propio basado en impuestos, que cubriera en torno a la mitad del presupuesto. El objetivo, como afirma el propio documento, además de aumentar la autonomía financiera de la UE, era mejorar el vínculo directo de los ciudadanos con el presupuesto, evitando que el discurso sobre los gastos se desvié de sus aspectos sustanciales hacia un debate puramente nacional sobre las "posiciones netas" presupuestarias. Los candidatos a recursos propios se reducían a tres: recurso propio basado en la energía, en el IVA o en el Impuesto sobre Sociedades.

El primero de ellos, se traduciría en un porcentaje del impuesto sobre el consumo de energía, limitada al combustible para el transporte por carretera, teniendo en cuenta también su posible aplicación al combustible para la aviación y las emisiones conexas. Resulta ideal por la conexión con los objetivos medioambientales y la armonización de la base ya existente, pero planteaba importantes interrogantes e inconvenientes. Para empezar, habría que decidir si encarecería el precio o reduciría la recaudación nacional; en segundo término, tendría igualmente una escasa visibilidad y, paradójicamente, el principal problema sería que acabaría premiando a aquellos Estados que más avancen en la transición hacia otros formatos de combustible, creando un recurso netamente regresivo, pues estos avances se producían con mayor velocidad en Estados de más renta.

En segundo lugar, la modificación del recurso "estadístico" basado en el IVA era un permanente anhelo de las instituciones comunitarias. En su búsqueda de un recurso con un vínculo más directo con el ciudadano, se planteaba un recurso IVA genuinamente fiscal mediante un tipo UE que fuera una parte del tipo IVA nacional pagado por los contribuyentes, aplicándose sobre la misma base imponible. No supondría una carga adicional, porque se compensaría con una disminución

[9] Este informe pretendía ofrecer una evaluación del sistema de recursos propios existente sobre la base de siete parámetros (apartado 2): Visibilidad y simplicidad; Autonomía financiera, Contribución a una asignación eficiente de los recursos económicos; Suficiencia; Coste-eficacia de la gestión administrativa; Estabilidad de los recursos y Equidad en las contribuciones brutas. Reiterando la posición expresada en documentos anteriores de la Comisión y del propio Parlamento, reconocía sus carencias y fortalezas en los siguientes términos: "El sistema actual ha funcionado bien por lo que respecta a los criterios de suficiencia y estabilidad, pero es evidente que no ha satisfecho el criterio de visibilidad y simplicidad y no contribuye significativamente a una asignación más eficiente de los recursos económicos en la UE. El sistema financiero se ha vuelto, con el tiempo, cada vez más complejo, de modo que, incluso a un ciudadano interesado, le resulta difícil comprender cómo funciona. Además, la autonomía financiera es cada vez más limitada. Aun cuando la financiación del presupuesto se garantiza por normas que son vinculantes para todos los Estados miembros, prácticamente no hay ninguna relación directa con los ciudadanos o los contribuyentes. Por el contrario, la financiación del presupuesto se basa en transferencias de los tesoros nacionales. En cuanto a los criterios restantes, el sistema financiero actual presenta diversos inconvenientes, según se explica más detalladamente en el documento de trabajo de la Comisión anexo al presente informe".

equivalente del tipo IVA nacional, pero aparecería de forma separada en la factura o recibo para aumentar su visibilidad. Un tipo de apenas el 1% podría cubrir la mitad del presupuesto de la UE. En este caso, la incompleta armonización de los sistemas de IVA (con excepciones de bienes a tipo cero) y, de nuevo, el potencial carácter regresivo del recurso, se mostraban como los principales obstáculos.

Estas dos primeras alternativas (recurso basado en los combustibles o en el IVA) requerirían un corto periodo de adaptación (entre 3 y 6 años). El tercer recurso basado en el Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, resultaría mucho más complejo política y administrativamente. Para empezar, exigiría avanzar en la definición de base imponible consolidada (un asunto pendiente casi dos décadas después) y obligaría a asignar nada menos que una cuarta parte de los ingresos del impuesto. No obstante, en todos los casos la Comisión posponía su introducción, de manera progresiva, a partir de 2014, dando por perdido el periodo 2007-2013 del siguiente marco financiero plurianual (MFP)

De hecho, la Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (COM/2006/0099 final), materializada sin apenas cambios en la Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, posponía de nuevo cualquier decisión relevante[10].

El Parlamento Europeo, asumiendo esta parálisis, se mostraba partidario en su Informe sobre el futuro de los recursos propios de la Unión Europea de 13 de marzo de 2007 (2006/2205(INI)), de reformar el sistema de recursos propios a partir de 2014 sobre la base del respeto a la soberanía, la neutralidad y la mejora del vínculo ingresos-gastos. Entre otras propuestas, sugiere explorar algunas posibilidades que se han ido poniendo sobre la mesa con el tiempo: impuestos sobre las transacciones de valores o de divisas, impuestos ecológicos o sobre los servicios de transporte o telecomunicaciones.

Pues bien, cuando llegó el momento de replantear una eventual revisión del sistema de recursos propios de cara al MFP 2014-2020 la Comisión Europea volvió a poner sobre la mesa un documento relativamente ambicioso que describía con cierta negatividad el sistema vigente hasta entonces[11]: era opaco, complejo y muchos Estados lo percibían como injusto, tanto los grandes contribuyentes, como los Estados llamados a beneficiarse de las políticas de cohesión (que veían cómo las correcciones obligaban a incrementar su propia contribución). El resultado era una perversión de la negociación de las finanzas de la UE, que se transforman en un mero debate contable, sin poner en valor el gasto de la UE y llegando, incluso, a poner en cuestión los beneficios de pertenecer a la misma.

---

10 No en vano, en su considerando 1 demuestra claramente su prioridad: equidad antes que autonomía: "las disposiciones en materia de recursos propios deberían guiarse por el objetivo general de equidad" de modo tal que "deben garantizar (...) que ningún Estado miembro sufra una carga presupuestaria excesiva en relación con su prosperidad relativa".

11 COM(2011) 510 final (29 de junio de 2011) Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea.

Sobre esta base y teniendo en cuenta la creciente flexibilidad que introduce el art. 311 TFUE en el procedimiento para acordar la financiación del presupuesto de la UE[12], la Comisión propuso tres cambios principales. El primero, la eliminación paulatina del complejo recurso basado en el IVA; el segundo, la introducción de dos nuevos recursos, un impuesto sobre transacciones financieras (que tendría el potencial de financiar el 22% del presupuesto en 2020) y un nuevo recurso basado en el IVA (que alcanzaría el 18% del presupuesto); finalmente, como tercer cambio propuso la modificación (que no eliminación) del sistema de correcciones hacia un modelo más transparente y simple[13]. Todo ello reduciría a apenas un 40% el peso de las contribuciones nacionales basadas en la RNB.

Una vez más, las dificultades para alcanzar un acuerdo provocaron que la subsiguiente decisión de recursos propios aprobada por el Consejo [Decisión del Consejo de 26 de mayo de 2014 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (2014/335/UE, Euratom) ignorara la mayoría de estas propuestas y mantuviera los mismos pilares previos del sistema de recursos propios para el periodo 2014-2020, confirmando 32 años sin apenas cambios de relevancia:

- Derechos de aduana sobre las importaciones que llegan a la UE, con una retención del 20% en el periodo 2014-2020. Según los últimos datos de 2018 este recurso constituía 20.300 millones de euros, un 12,8% del total de ingresos.
- Recurso estadístico basado en el IVA: se aplica una tasa del 0,3 % sobre la base armonizada del IVA de cada país de la UE, limitada al 50 % de su renta nacional bruta [14](RNB), y se transfieren los importes a la UE. El volumen de recursos por este medio fue de 17.625 millones de euros en 2018, un 11,1% del total.
- Recurso basado en la RNB, empleado como mecanismo de cierre del sistema. Primero se negocia el volumen de gasto y después se emplea esta aportación para equilibrarlo en función de los otros recursos. Dada la escasa recaudación obtenida de los otros dos recursos principales (menos de un 25% del presupuesto)[15], este medio aportó un total de

[12] En concreto, el art. 311 párrafos tercero y cuarto prevé que el Consejo pueda en la decisión de recursos propios establecer nuevas categorías de recursos propios o suprimir una existente, pero desarrollando después dicha decisión en reglamentos adoptados con arreglo a un procedimiento legislativo especial, sin necesidad de que la ejecución detallada se introduzca en la propia decisión original.

[13] En esta línea, también proponía la reducción del porcentaje de retención sobre los recursos tradicionales del 25% al 10%, entendiendo que esta operaba como otro mecanismo de corrección encubierto.

[14] A lo largo de los años, se han introducido mecanismos para corregir las contribuciones consideradas excesivas por parte de ciertos países. En la Decisión de recursos propios de 2014 se garantizaban para “l Consejo Europeo de 7 y 8 de febrero de 2013 concluyó que Alemania, los Países Bajos y Suecia debían disfrutar de tipos de referencia reducidos para el recurso propio basado en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) únicamente durante el período 2014-2020 (un 0,15% en lugar de un 0,3%). Por otro lado, en 2018 cuatro Estado se beneficiaron del límite del 50% de la RNB: Croacia, Chipre, Luxemburgo y Malta).

[15] Los ingresos provenientes de otras fuentes (impuestos sobre la remuneración del personal de la UE, intereses, multas, etc.) completan el resto del presupuesto, constituyendo en 2018 un 9,8% del presupuesto.

105.780 millones de euros, nada menos que el 65,9 % del presupuesto, concretándose, en 2018, en una aportación del 0,6625% de la RNB[16].

2. LA NECESIDAD DE UN CAMBIO, INCLUSO ANTES DE LA PANDEMIA. PROPUESTAS PREVIAS PARA EL MFP 2021-2027

No vamos a seguir ahondando en las críticas al sistema de recursos propios vigente durante más de tres décadas[17], pues han quedado claras sus limitaciones, provocadas, no por la ausencia de propuestas para mejorarlo, si no por la parálisis generada por la dificultad de poner de acuerdo a todos los Estados miembros ante la exigencia de unanimidad[18]. Simplemente, por hacernos una idea del problema de identidad del presupuesto de la UE, recordaremos que para muchos Estados miembros las contribuciones nacionales se clasifican en el capítulo de gastos de sus presupuestos nacionales, mientras que los beneficios generados por el gasto de la UE son más difusos, siendo urgente la mejora de su visibilidad para que la ciudadanía mejore su sentimiento de pertenencia.

No en vano, de nuevo en este anterior presupuesto para el MFP 2014-2020, los principales elementos de la negociación fueron el volumen total del presupuesto, la estructura de los gastos[19] y las excepciones para algunos de los aportantes netos[20]. Poco o nada se habló, realmente, de la reforma del sistema de recursos propios.

Ya sabemos que de cara al MFP 2021-2027 se han planteado cambios relevantes en el sistema de recursos propios, situación que motiva precisamente este estudio. Si bien puede parecer que este cambio está directamente condicionado por la pandemia de COVID-19 y el esfuerzo extraordinario que supone la aprobación del paquete de estímulos *Next Generation EU*, la realidad es que el cambio de paradigma comenzó a gestarse en parte mucho antes. Eso sí, la urgente necesidad de nuevos fondos ha actuado como acicate para favorecer acuerdos para crear estos nuevos recursos propios.

---

16 Dinamarca, los Países Bajos y Suecia gozaron de reducciones brutas en sus contribuciones anuales basadas en la renta nacional bruta (RNB) en el período 2014-2020, y que Austria durante el período 2014-2016.

17 Sirvan de ejemplo, las siguientes palabras del Informe sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión (2017/2053(INI)), de 26 de febrero de 2018, del Parlamento Europeo: "el modo en que ha evolucionado el sistema de recursos propios, que ha sustituido gradualmente recursos verdaderamente propios por las llamadas «contribuciones nacionales», pone un énfasis desproporcionado en el saldo neto entre los Estados miembros, ignorando así en gran medida la contribución del presupuesto de la Unión a la consecución de los objetivos europeos comunes en beneficio de todos los ciudadanos de la Unión". (Apartado 10, pág. 7).

18 GONZÁLEZ (2021), pág. 246. Un claro ejemplo es que el porcentaje del presupuesto de la UE respecto al PIB de los Estados miembros descendió en el periodo 2014-2020 (1%) respecto al periodo 2007-2013 (1,12%), síntoma de las tiranteces existentes en su negociación, especialmente por lo que respecta a los Estados miembros que son aportantes netos.

19 La propia preponderancia del recurso basado en el RNB y el carácter estadístico del recurso IVA provocan un refuerzo de la lógica presupuestaria del *juste retour* («justo retorno»), cuando realmente todos los Estados miembros son ya beneficiarios del presupuesto de la UE.

20 SCHRATZENSTALLER (2013), pág. 303.)

Para empezar, ya en 2014 se constituyó el Grupo de Alto Nivel "Recursos Propios", llamado comúnmente "Grupo Monti", con el objetivo de estudiar la manera de aumentar la sencillez, la transparencia, la equidad y la responsabilidad democrática de los ingresos del presupuesto de la UE. Su informe, *Future Financing of the EU*, publicado a finales de 2016 y presentado al Parlamento y el Consejo en 2017 apostó, como no podía ser de otra manera, por una reforma en profundidad del presupuesto de la UE, tanto en la vertiente de ingresos como en la de gastos[21].

Una de sus labores principales fue, precisamente, la de evaluar posibles candidatos para nuevos recursos propios sobre la base de criterios clásicos como la eficiencia, la suficiencia, la estabilidad de las fuentes de ingresos, la equidad o la subsidiariedad. El objetivo no era otro que financiar la mayor parte del presupuesto de gastos mediante auténticos recursos propios. En este sentido, se valoraron particularmente aquellos recursos propios que pudieran, a su vez, contribuir a la consecución de objetivos de la UE en materia de sostenibilidad económica, social y medioambiental. Todo ello, dado que estábamos en un escenario previo a la pandemia de COVID-19, sin incrementar necesariamente el volumen del presupuesto de la UE, es decir, reduciendo paulatinamente los anteriores recursos propios (especialmente la contribución nacional basada en la RNB) a medida que se introdujeran nuevos recursos propios[22].

Sobre esta base, los recursos propios mejor valorados pueden dividirse en dos grandes grupos. El primero, aquellos recursos propios relacionados con el mercado único y la coordinación fiscal. Entre ellos figuran un recurso basado en el IVA que sustituya al vigente hasta entonces, un impuesto europeo sobre sociedades o el previamente ignorado impuesto sobre las transacciones financieras

El segundo grupo de recursos conectaría de forma más directa con las políticas en materia de energía, medio ambiente, clima o transporte, comprendiendo un impuesto sobre el CO2, ingresos procedentes del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE), un impuesto sobre la electricidad, un impuesto sobre los combustibles fósiles e impuestos indirectos sobre las mercancías importadas producidas en terceros países con elevadas emisiones.

Este Informe del Grupo de Alto Nivel "Recursos Propios" influyó decisivamente en la posición del Parlamento Europeo, definida en su Informe sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión (2017/2053(INI)), de 26 de febrero de 2018 o en su Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2018, sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión (2017/2053(INI)). En ambos documentos se apoya una reforma en profundidad del sistema con la eventual introducción de un amplio elenco de nuevos recursos propios que se concreta en:

---

21 Si bien este estudio se centra en la vertiente de los ingresos, no queremos dejar de respaldar la lógica detrás de las reformas propuestas en el Informe del Grupo de Alto Nivel. Tal vez lo más relevante sea evidenciar el valor añadido europeo común de las políticas de gasto de la UE. Bien orientando el presupuesto hacia aquellas actuaciones con mayor impacto transversal, bien ideando medidores que permitan conocer lo que el documento identifica como "el beneficio colectivo de las políticas de la UE, las sinergias económicas, los efectos transfronterizos y las externalidades positivas". De ahondar en esta senda, se acabaría con la idea central de los saltos presupuestarios, que consideran cada euro gastado en un Estado un coste para los demás, ignorando este valor añadido europeo que beneficia a varios o a todos los Estados miembros.

22 Informe *Future Financing of the EU*, págs. 41-56.

- un recurso basado en los ingresos generado por la BICCIS,
- ingresos procedentes del señoreaje por la emisión de moneda del BCE[23], un impuesto sobre transacciones financieras a escala europea,
- un recurso sobre las operaciones en el marco de la economía digital,
- un mecanismo de ajuste en frontera sobre las emisiones de carbono,
- un impuesto sobre el plástico y artículos de un solo uso,
- una parte de los ingresos por las subastas del régimen de comercio de derechos de emisión (RCDE).

Algo menos ambiciosa, pero tal vez más realista a la vista del historial previo de decepciones, la Propuesta de Decisión sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea [COM(2018) 325 final] de 2 de mayo de 2018, contenía la creación de tres de estos nuevos recursos propios[24], incluso con estimaciones financieras para el periodo 2021-2027 en que se introducirían paulatinamente:

- una proporción de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (en torno a 12.000 millones, un 6% del total del presupuesto),
- una proporción de los ingresos procedentes de la subasta del RCDE (3.000 millones, en torno al 2% del presupuesto),
- una contribución nacional calculada en función de la cantidad de residuos de envases de plástico no reciclados. (sobre 7.000 millones, el 4% del presupuesto).

Es cierto que estos elementos fueron definidos y debatidos en un contexto muy diferente al actual. Entre 2016 y 2018 la UE daba por superada la crisis económica, con cifras sostenibles de crecimiento y empleo, y estaba decidida a "dar respuestas eficientes y justas a las cuestiones que realmente importan en la vida cotidiana de los ciudadanos"[25], con la lógica y necesaria adaptación al *Brexit*. No obstante, la pandemia ha cambiado drásticamente el escenario[26], haciendo incluso casi papel mojado el amplio abanico de escenarios que se planteaba en el "Libro Blanco sobre el futuro de Europa"[27].

---

23 Para una consideración más extensa de las ventajas e inconvenientes del señoreaje como recurso propio nos remitimos a BONETE PERALES (1999) y LEEN (2011).

24 Además de proponer cambios en los recursos existentes· (simplificación del recurso basado en el IVA y reducción al 10 % de los costes de recaudación que retienen los Estados miembros),

25 Así lo recogía en la Comunicación de la Comisión "Un presupuesto moderno para una Unión que proteja, empodere y vele por la seguridad. El marco financiero plurianual para el período 2021-2027" {SWD(2018)171final} (pág. 2).

26 De hecho, compartimos el lógico escepticismo expresado entonces por SCHRATZENSTALLER (2018, págs. 305-306) al considerar que la creación de nuevos recursos propios debía ir aparejada a un cambio en la orientación de las políticas de gasto.

27 *Libro Blanco sobre el Futuro de Europa. Reflexiones y escenarios para la Europa de los Veintisiete en 2025* [COM(2017) 2025 final], de 1 de marzo de 2017. Somos partidarios, sin embargo, de que la nueva posición proactiva de la UE puede encajar en el último de ellos "Hacer mucho más conjuntamente".

Podemos constatar cómo la propuesta de reformar el sistema de recursos propios es realmente atemporal. Era necesario incluso antes de la acuciante necesidad de obtener recursos para financiar el ambicioso *Next Generation UE*. Eso sí, nunca sabremos realmente si, de no haber mediado la pandemia, se hubiera acabado aprobando un acuerdo tan ambicioso para introducir nuevos recursos propios[28]. La realidad es que el escenario de las negociaciones del MFP 2021-2027 previas a la pandemia de COVID-19 no invitaban al optimismo: mientras que el Parlamento instaba a aprobar un límite máximo del 1,3% de la RNB de la UE (1.324.000 millones de euros) el Consejo, con grandes desavenencias en su seno, reducía dichas cifras a apenas un 1,07 % de la RNB de la UE (1.087.000 millones de euros)[29].

3. LA DECISIÓN 2020/2053 DEL CONSEJO, DE 14 DE DICIEMBRE DE 2020, EN SU CONTEXTO[30]

Como todos sabemos, por desgracia, el año 2020 pasará a la historia como el del inicio de la pandemia de COVID-19. Muchos fueron los Estados, entre ellos España, que decretaron el confinamiento domiciliario y la paralización de todas las actividades no esenciales durante varias semanas. Desde entonces, a pesar de los efectos de la vacunación masiva, las diferentes olas de contagios han obligado a reiterar algunas medidas, menos gravosas, eso sí. No vamos a enumerar los devastadores efectos económicos y sociales de la misma, que aún perduran.

Por lo que a nosotros respecta, estos efectos llevaron al Consejo Europeo a acordar por videoconferencia el 23 de abril de 2020 la creación de un fondo de recuperación para mitigar los efectos de estas crisis. Este paquete se concretó posteriormente en el Consejo Europeo celebrado entre los días 17 y 21 de julio de 2020 en el programa "*Next Generation EU*", con una dotación de 750.000 millones de euros (a precios de 2018), acordado junto con el MFP del periodo 2021-2027, que incrementó el límite de gasto de la UE hasta el 1,4% de la RNB de los Estados miembros[31].

---

28 GONZÁLEZ (2021), pág. 247, entiende que la evolución del sistema de recursos propios ha sido paralela a la de la propia integración europea por lo que ha sido esta crisis, sin precedentes en la historia de la UE, la que ha impulsado los grandes avances en este aspecto.

29 De hecho, dado que el Consejo había prorrogado ya varias veces el plazo para alcanzar el acuerdo político sobre el Marco Financiero Plurianual 2021-2027, el Parlamento propuso una serie de recomendaciones para paliar riesgo de que el retraso en su aprobación provocara problemas de transición entre el periodo 2014-2020 y el MFP 2021-2027. Véase: Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de octubre de 2019, sobre el marco financiero plurianual 2021-2027 y los recursos propios: es hora de responder a las expectativas de los ciudadanos (2019/2833(RSP)).

30 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.

31 El volumen de creación normativa de urgencia de la UE en estos meses ha sido ingente, activando una estrategia global para superar los efectos de la crisis del COVID-19, canalizada particularmente a través de este programa de inversión pública sin precedentes. La envergadura y duración del mismo modifican de forma radical las condiciones económico-financieras sobre las que se acordó el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Este shock constituye a ojos de ARANDA ÁLVAREZ (2021) una excelente oportunidad para reconstruir un Derecho constitucional económico europeo que, aunando estabilidad presupuestaria e inversión pública, favorezca que la UE salga reforzada en términos de empleo y equidad y equidad.

Sin entrar en detalles respecto a su funcionamiento o composición[32], lo más importante es que *Next Generation EU* se financia mediante la autorización excepcional, a través de la Decisión sobre Recursos Propios, para que la propia Comisión contraiga empréstitos por dicho importe de 750.000 millones. Este volumen de recursos se empleará para conceder préstamos por un máximo de 360.000 millones de euros y para sufragar gastos por un importe máximo de 390.000 millones de euros.

Con el fin de financiar estos pasivos, se preveía ya que el límite máximo de recursos propios se incrementará temporalmente en 0,6 puntos de RNB (hasta un 2% de la RNB en total, por tanto) hasta su extinción, como máximo el 31 de diciembre de 2058, no pudiendo destinarse cada año al reembolso del principal más de un 7,5% del citado importe de 390.000 millones para gastos. Es evidente que este incremento en el límite de recursos propios debe ir de la mano de la creación de nuevos recursos propios, pues de otro modo el recurso comodín o acordeón, la contribución nacional basada en la RNB copará, aún más, las finanzas de la UE. Bajo esta premisa se negoció y aprobó la Decisión 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020, que pasamos a analizar.

La realidad es que esta Decisión en el ámbito de los recursos propios no parecía, por sí misma, estar a la altura de la transformación que va a experimentar el presupuesto de la UE para el MFP 2021-2027 y de su esfuerzo histórico a través de *Next Generation EU*. De hecho, tampoco reflejaba apenas la línea de cambio por la que venían apostando el Parlamento y la Comisión en los documentos previos (aunque recordemos que anteriores a la explosión de la pandemia).

En primer lugar, lejos de reducir el porcentaje de retención de los gastos de recaudación aduanera (como venían exigiendo reiteradamente las propuestas previas), lo incrementó del 20% al 25%. Sin duda alguna, como concesión dentro del difícil contexto negociador en que se aprobó.

Por lo que respecta al criticado recurso basado en el IVA, sí encontramos un cierto cambio, más en relación a la base de cálculo, que al volumen del recurso en sí. Mientras que hasta 2020 se venía aplicando en este recurso un 0,3% sobre las bases imponibles del IVA armonizadas de cada Estado miembro, cuyo cálculo resultaba opaco y complejo; la Decisión de 2020 recoge el guante de propuestas previas y lo simplifica enormemente, al aplicar el mismo tipo uniforme de referencia (0,30 %) el importe total del IVA recaudado en relación con la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, dividido por el tipo medio ponderado del IVA[33]. Al igual que antes, la base imponible del IVA que se tendrá en cuenta a estos efectos con respecto a cada Estado miembro no excederá del 50 % de la RNB.

---

32 El componente más importante, con 672.500 millones de euros de dotación (360.000 millones en forma de préstamos y 312.500 en forma de subvenciones) es el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia. Para mayor detalle sobre la configuración jurídica y económica de este programa nos remitimos a los diferentes estudios que se han ocupado de estos parámetros, entre otros, FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ (2021) o CALVO LÓPEZ (2020).

33 El tipo medio ponderado es el resultado de un análisis estadístico de la combinación de entregas de bienes y prestaciones de servicios y los tipos de IVA aplicados en todos los Estados miembros.

Aunque parezca que con esta medida se ha eliminado la anterior aplicación de un tipo más reducido a determinados Estados miembros (en el periodo 2014-2020 para Alemania, los Países Bajos y Suecia se aplicaba un 0,15 %, excepción que no se incluye ahora para el periodo 2021-2027) la realidad es que las cifras de la reducción bruta a la contribución en base al RNB han absorbido ahora esta compensación[34].

Finalmente, la única gran novedad es la introducción de un nuevo recurso propio, el primero desde 1988, la contribución por residuos plásticos no reciclados, que se calcula aplicando un tipo uniforme de referencia de 0,80 euros/kg a los residuos de envases de plástico generados en cada Estado miembro que no se reciclen. En el apartado siguiente lo comentaremos con algo más de extensión, pero cabe anticipar que tiene una recaudación esperada entre 6.000 y 7.000 millones de euros (el volumen de plástico no reciclado generado por los Estados en 2021 se estima en 8,2 millones de toneladas) y lleva aparejadas reducciones brutas muy sensibles para el periodo 2021-2027 que se cifran en torno al 10% de su eventual recaudación con el fin de evitar un efecto regresivo con aportaciones excesivas de Estados menos ricos [35]. En el caso de España en concreto, mientras que la contribución anual se estima entre 400 y 600 millones de euros, sobre la misma se aplicará una reducción bruta de 142 millones hasta 2027.

El hecho de que el único nuevo recurso propio esté basado en el plástico dice mucho de los avances regulatorios en este campo, a la par que pone en cuestión la capacidad para negociar otros recursos[36].

Más allá de estos cambios y la introducción de este nuevo recurso propio, las novedades de la Decisión de 2020 son a priori escasas. ¿Dónde quedan entonces los "nuevos" recursos propios llamados a financiar el ambicioso *Next Generation EU?*

Pues bien, la negociación de la Decisión se condicionó a un, ahora sí ambicioso, Acuerdo Interinstitucional del Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión, de 16 de diciembre de 2020[37],

---

[34] De hecho, en el periodo 2014-2020 los países con estas reducciones eran Dinamarca (130 millones), los Países Bajos (695 millones), Suecia (185 millones) y Austria (30 millones en 2014, 20 en 2015 y 10 en 2016). En cambio, para el periodo 2021-2027 estos importes, además de elevarse sensiblemente (lo cual puede estar en cierta consonancia con la evolución de la RNB de los Estados), ha introducido también a Alemania, con una compensación bruta de 3.671 millones.

[35] Conforme al art. 2.2 3º párrafo de la Decisión: "Tendrán derecho a reducciones brutas anuales, expresadas en precios corrientes que deben aplicarse a sus respectivas contribuciones previstas en el apartado 1, letra c), los siguientes Estados miembros, por los siguientes importes: 22 000 000 EUR Bulgaria, 32 187 600 EUR Chequia, 4 000 000 EUR Estonia, 33 000 000 EUR Grecia, 142 000 000 EUR España, 13 000 000 EUR Croacia, 184 048 000 EUR Italia, 3 000 000 EUR Chipre, 6 000 000 EUR Letonia, 9 000 000 EUR Lituania, 30 000 000 EUR Hungría, 1 415 900 EUR Malta, 117 000 000 EUR Polonia, 31 322 000 EUR Portugal, 60 000 000 EUR Rumanía, 6 279 700 EUR Eslovenia, y 17 000 000 EUR Eslovaquia."

[36] En este sentido, VILLAR EZCURRA y BISOGNO (2022).

[37] Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una hoja de ruta para la introducción de nuevos

en el que se incluye en su anexo II, de forma específica, la llamada "Hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios" a lo largo del MFP 2021-2027[38].

La introducción de nuevos recursos propios se hace imprescindible si se quiere alcanzar el objetivo de que el reembolso del Instrumento de Recuperación de la Unión Europea (*Next Generation EU*) no incida negativamente en otros programas de gastos e inversión y se contengan el aumento del recurso propio "acordeón" basado en la RNB. Por tanto, esta cesta de nuevos recursos propios debería ser cuanto menos suficiente para cubrir el importe correspondiente a los gastos previstos en relación con este reembolso (los gastos globales previstos para la devolución del principal y de los intereses de los empréstitos para gastos, al menos 20.000 millones de euros anuales en total) y, en la medida de lo posible, reducir también la proporción de las contribuciones nacionales basadas en la RNB.

En conexión con otro objetivo clásico de las reformas de los recursos propios propuestas con anterioridad (especialmente la formulada por el Grupo de Alto Nivel "Recursos Propios"), se aboga por que los mismos favorezcan el cumplimiento de objetivos y prioridades de la UE como la lucha contra el cambio climático, la economía circular, la adaptación a la era digital o contribuir a la equidad tributaria y al refuerzo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales. En este sentido, la letra J del preámbulo dispone también explícitamente que: "Los nuevos recursos propios deben cumplir los criterios de sencillez, transparencia, previsibilidad y equidad"[39].

En una primera fase en 2021, además de la mencionada contribución nacional basada en el peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan, se planeaba la formulación de propuestas por parte de la Comisión, a más tardar en junio de 2021, para la creación de tres recursos propios: un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono (MAFC), un recurso basado en el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE (RCDE) y un impuesto digital.

En una segunda fase entre 2022 y 2023, se preveía que el Consejo deliberaría sobre estos nuevos recursos propios a más tardar el 1 de julio de 2022, con vistas a su introducción a partir del 1 de enero de 2023.

Finalmente, en una tercera fase entre 2024 y 2026, se encargaba a la Comisión proponer nuevos recursos propios adicionales como un impuesto sobre las transacciones financieras, una

recursos propios (DOUE núm. 433, 22 de diciembre de 2020). En puridad, este Acuerdo no hace sino trasladar, *mutatis mutandis*, el compromiso político alcanzando ya en el Consejo Europeo de julio de 2020 (apdo. A29).

38 Esta Hoja de Ruta es la que realmente ha suscitado suspicacias a la hora de ratificar de forma urgente la Decisión de recursos propios de 2020 en instituciones de Estados como Alemania, Hungría, Finlandia o Países Bajos. Entendemos, junto con SÁNCHEZ-BARRUECO (2021, pág. 597), que resulta lógica y legítima la preocupación de estas instituciones nacionales porque esta situación de emergencia sienta "un precedente que allana el camino hacia una transferencia significativa de soberanía en el plano fiscal y lo hacen sin reformar los Tratados".

39 No son conceptos nuevos, por supuesto, de hecho, ya el Informe de 1998 "Financiación de la Unión Europea" que citamos anteriormente [COM(1998) 560 final] valoraba los posibles nuevos recursos propios conforme a parámetros similares: Equidad, autonomía financiera, transparencia, simplicidad y relación coste-eficacia en su administración y recaudación (pág. 5).

contribución financiera vinculada al sector empresarial o una nueva base imponible común del impuesto sobre sociedades. La Comisión presentaría las propuestas como máximo en junio de 2024 para tratar de que su introducción pudiera producirse ya en 2026.

A fecha de cierre de este trabajo (comienzos de 2022) nos corresponde realizar una valoración de los avances en la negociación y posibilidades de introducción de estos nuevos recursos propios, sin perder de vista su incidencia en los propios ordenamientos de los Estados miembros. Siguiendo el orden de la enumeración realizada y teniendo en cuenta las inevitables limitaciones de espacio de un estudio de esta índole, pasamos a analizar los elementos más importantes de cada uno de ellos.

4. LOS "NUEVOS" RECURSOS PROPIOS DE LA UE

4.1. El primer "nuevo" recurso propio basado en el plástico y la respuesta nacional de España

4.1.1. *Una contribución nacional calculada sobre la base de los envases de plástico no reciclados*

Este recurso entró en vigor el 1 de enero de 2021 y constituye la primera novedad en la relación de recursos propios desde 1988, como recordábamos antes. Consiste en una contribución nacional, sin naturaleza fiscal, basada en la cantidad de residuos de envases de plástico no reciclados generados en cada Estado miembro, un objetivo claramente conectado las prioridades políticas de la UE, especialmente en su apuesta por una economía circular mediante la aplicación de la Estrategia Europea para el Plástico[40].

Sin afán de repetirnos en exceso respecto a lo indicado anteriormente, esta contribución se fijará conforme un tipo uniforme de referencia de 0,80 euros por kilogramo de los residuos de envases de plástico que no se reciclen en cada Estado miembro, con importantes correcciones para corregir la eventual regresividad provocada por contribuciones excesivas de los Estados con menor renta. En todo caso, se espera una recaudación anual entre 6.000 y 7.000 millones de euros como indicamos anteriormente.

Su cálculo, conforme al Reglamento publicado en abril de 2021[41] se realizará inicialmente sobre la base de previsiones de los Estados miembros en abril de cada año, regularizándose cuando en julio del año N+2 se comuniquen a Eurostat los datos definitivos.

---

[40] El 2 de diciembre de 2015 la Comunicación publicaba el Plan de Acción para la Economía Circular en el seno de la Comunicación "Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular". [COM(2015) 614 final]. En el documento se disponía que la Comisión prepararía una estrategia para hacer frente a los retos que plantean los plásticos, publicándose el 16 de enero de 2018 la Comunicación "Una estrategia europea para el plástico en una economía circular" [COM(2018)028 final].

[41] Reglamento (UE, Euratom) 2021/770 del Consejo, de 30 de abril de 2021, sobre el cálculo del recurso propio basado en los residuos de envases de plástico que no se reciclan, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición

En favor de este recurso debemos reconocer que promueve, tanto un incremento en los porcentajes de reciclado de plástico, como una reducción en su generación, en clara conexión con los objetivos medioambientales de la UE[42]. Se cumple así uno de los primeros objetivos detrás de la creación de nuevos recursos propios. Además, este recurso reúne los restantes requisitos "sencillez, transparencia, previsibilidad y equidad". Dado que los únicos aportantes son los Estados (no es un recurso con naturaleza fiscal, sino una contribución nacional), la equidad entre los Estados se ha intentado mitigar con las importantes correcciones que mencionamos anteriormente. Otra cuestión es si las mismas reducen los incentivos para un cumplimiento más efectivo de los objetivos ecológicos que teóricamente la misma persigue.

Por otro lado, es también sencillo y transparente, pues depende de las cifras de plásticos generados y reciclados que ya se deben comunicar en el seno de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases y su Decisión de Ejecución [Decisión (UE) 2019/665].

Su previsibilidad también está garantizada, pues es difícil que se produzcan cambios drásticos en estas cifras de un año para otro. Eso sí, no deja de llamarnos la atención, cuestión que realmente nos suscitan igualmente otros de los futuribles nuevos recursos propios que analizaremos, que la recaudación de este recurso dependa en el fondo de la falta de cumplimiento de los objetivos ecológicos (reducción de residuos plásticos, descarbonización, etc.)[43].

Haciendo un paralelismo con los tributos extrafiscales de nuestro sistema tributario propio, que de configurarse adecuadamente deberían estar llamados, valga la expresión coloquial, a "morir de éxito", podemos encontrarnos que la aceleración de las cifras de reciclaje o la reducción en la generación de plásticos dé lugar a una caída sensible en la recaudación de este recurso. Aunque sería muy difícil llegar a una contribución cero, habrá que dejar abierta la posibilidad de recalcular eventualmente la reducción bruta anual aprobada hasta 2027.

Llama particularmente la atención que, mientras que la Comisión siempre tuvo claro que una de las principales características que debían reunir los eventuales nuevos recursos propios era su estabilidad[44], esta característica se omite en la "Hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios", tal vez porque en el escenario actual pasa a ser más importante la obtención de recurso rápidos y fácilmente negociables (como esta contribución nacional), que su estabilidad.

---

de dicho recurso propio, sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería y sobre determinados aspectos del recurso propio basado en la renta nacional bruta.

42 Como recuerda GIL GARCÍA (2021) no debemos dejar en ningún caso de lado en la valoración de la política fiscal ambiental los eventuales beneficios fiscales, manteniendo un equilibrio entre estos y la creación de nuevos tributos o cargas, pues de sobreponderar el instrumento tributario se puede acabar neutralizando el efectivo incentivador de los beneficios.

43 Cuestión advertida también por VILLAR Ezcurra y BISOGNO (2022).

44 Véase: "Documento de reflexión sobre el futuro de las finanzas de la UE" [COM(2017) 358 final], de 28 de junio de 2017.

4.1.2. *El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*

España, al igual que otros Estados miembros (como es el caso de Italia, con un impuesto muy similar que entrará en principio en vigor en 2023[45]) ha planteado la introducción a nivel interno de un tributo que venga en cierto sentido a recaudar el importe correspondiente a esta contribución nacional. En concreto, la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular contiene en sus artículos 67 y ss. la creación de un Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Su objetivo es gravar mediante un tributo de naturaleza indirecta la utilización de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables. De este modo, su hecho imponible (art. 72) es la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de estos envases. Por tanto, la base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos con un tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo. He aquí el elemento crucial para dotar a este impuesto de un carácter medioambiental: no se incluye en la base imponible del impuesto el plástico reciclado que contengan[46].

Sin entrar a analizar en detalle la regulación del impuesto, queremos hacernos eco de algunas críticas vertidas contra su regulación. Por un lado, algunos autores como Cobos Gómez echan en falta que, con ocasión de la creación del impuesto, no se haya aprovechado la ocasión para incorporar incentivos que fomenten comportamientos más sostenibles, como el empleo de plásticos biodegradables o productos en los que se mejore la recuperación, reutilización y reciclaje[47]. De hecho, el mismo autor considera que la configuración del impuesto (en fase de producción) sin repercusión del tributo al consumidor, impide que funcione como elemento de concienciación, logrando una reducción del consumo de productos de plástico o un incremento de las tasas de reciclaje[48].

Algo más optimista se muestra Renieblas Dorado, para quien el impuesto sí cumple con principios como el de reciclaje o reutilización, otro objetivo clave dentro de la economía circular[49] (no en vano, aparece en el propio nombre del impuesto especial "sobre los envases de plástico no reutilizables"). Un objetivo, el de la reutilización, que García de Pablos considera que no se alcanza

---

45 Para un análisis comparado de las grandes similitudes entre este impuesto italiano y el español (en el formato del Anteproyecto de Ley, aunque se han producido pocos cambios) nos remitimos a COBOS GÓMEZ (2021).

46 Conforme específica el art. 77.3 de la Ley "la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada …". Precisamente, tal y como advertían RONDONÍ CASAS (2020) o PUCHOL TUR (2021), la versión del Anteproyecto de Ley podía ser incompatible con la libre circulación de mercancías, ya que no contemplaba este incentivo (entonces se configuraba como una reducción) al plástico reciclado de productos utilizados en otros Estados miembros de la UE. Este error se corrigió ya en el Proyecto de Ley y en el posterior texto definitivo, incorporándose en el último párrafo del art. 77.3 que en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea puede ser válida la de cualquier acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

47 COBOS GÓMEZ (2021) págs. 54-55).

48 *Ibídem*, pág. 57.

49 RENIEBLAS DORADO (2020) pág. 2. Considera, en concreto, que el impuesto sigue los principios de prevención, reutilización, reciclado y valorización.

plenamente, toda vez que no quedan gravados los envases de plástico no reutilizables que sean destruidos[50].

Por otro lado, es cierto que el objeto de la contribución nacional (la generación por cada Estado de residuos plásticos no reciclados, independientemente de su composición) y el impuesto español (el empleo por la industria de plástico no reciclado, independientemente de si se reciclan) no es exactamente el mismo. Como hace ver Puig Ventosa, la propuesta de impuesto estatal favorece que los fabricantes (o importadores) aumenten la cantidad de plástico reciclado en sus envases; en cambio la contribución nacional estimula directamente el reciclaje[51].

Tal y como lo entendemos, si cada figura consigue alentar una conducta diferente se pueden producir importantes sinergias entre ambas, acentuando su efectividad. Por un lado, el Estado tratará de fomentar el reciclaje entre la ciudadanía y la industria para reducir la contribución nacional; por otro, la propia industria tratará de reducir el empleo de plásticos no reciclados en sus envases no reutilizables. Ambas estrategias se retroalimentan además, pues un mayor índice de reciclaje favorecerá la disponibilidad de materiales reciclados para los envases.

Por lo que respecta a la recaudación, como indicamos antes, la contribución nacional se estima que sea en España entre 400 y 600 millones de euros anuales (de donde habría que restar 142 millones de reducción hasta 2027); el impuesto, en cambio, tiene una recaudación estimada, en torno a 500 millones de euros, lo que parece cubrir con suficiencia la totalidad de la contribución nacional[52]. Eso sí, su configuración parece estar orientada a que el éxito de su finalidad medioambiental aboque a una caída progresiva de sus ingresos.

Como aspecto final, queremos recordar que, tras un largo periplo parlamentario (el Proyecto de Ley databa de mayo de 2021), el texto definitivo incorpora un acuerdo para posponer la entrada en vigor de las medidas fiscales de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular (entre ellas este impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables) al 1 de enero de 2023. Por tanto, si bien este impuesto está llamado a sufragar la contribución nacional de España (aunque su objeto no sea exactamente el mismo, como hemos visto), al menos durante dos años el Estado español hará frente a la contribución sin contar con su recaudación.

---

50 GARCÍA DE PABLOS (2021).

51 PUIG VENTOSA (2021).

52 No debemos perder de vista tampoco el encaje de este impuesto especial dentro de nuestro sistema de gestión de residuos. De hecho, esta misma Ley 7/2022 dedica su título IV a la "Responsabilidad ampliada del productor del producto", recogiendo la regulación establecida al respecto en la Directiva (UE) 2018/851. En relación a los envases, esta regulación se materializa en que los productores financian la gestión de los residuos mediante contribuciones financieras en función de los envases que ponen en circulación. En relación a los envases de plástico, nos remitimos a www.ecoembes.com

4.2. Destinar parte de los ingresos del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE)

Uno de los recursos propios señalados en la hoja de ruta y en documentos anteriores es el de destinar una parte de los ingresos que ya obtienen los Estados a través del Régimen de Comercio de Derechos de Emisión o RCDE (en inglés ETS o *Emissions Trading System*).

En concreto, el 1 de enero de 2005 entró en vigor un sistema ambicioso de comercio de derechos de emisión (previsto en la Directiva 2003/87/CE, transpuesta al ordenamiento jurídico español por la Ley 1/2005) que cubría entonces solo las emisiones de dióxido de carbono en determinados sectores. En sucesivas reformas del sistema se han ido incorporando las emisiones de gases adicionales, más sectores y nuevos Estados hasta los actuales 27 Estados miembros (más Noruega, Liechtenstein e Islandia)[53].

La lógica es sencilla: si una instalación emite menos que el número de derechos de los que dispone, puede vender su exceso obteniendo ingresos; en cambio, si la instalación emite más que los derechos que obtiene, deberá comprar derechos adicionales en el mercado, creándose así un incentivo a la reducción de emisiones. En un primer momento, la mayoría de los derechos se asignaban gratuitamente, pero de forma paulatina se han ido reduciendo estas asignaciones gratuitas (el sector de generación de energía, por ejemplo, no cuenta ya con asignaciones gratuitas) a la par que se reduce el número total de derechos de emisión expedidos[54].

Esta reducción, y los incentivos para adaptarse a ella generados por el sistema de RCDE, sirven al objetivo superior de combatir el cambio climático mediante la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero de forma estable, de acuerdo con los compromisos adquiridos en el Acuerdo de Paris y el paquete *Objetivo 55* (*Fit for 55*) de la Comisión (reducir un 55% las emisiones en 2030, en comparación con los niveles de 1990)[55] .

Uno de los principales problemas que puede generar este sistema es la llamada comúnmente "Fuga de Carbono", es decir, la posibilidad de que se deslocalice la fabricación o producción más intensiva en carbono en terceros países con normas menos estrictas y donde el coste de las emisiones sea menor o que los propios productos de la UE puedan sustituirse por otros, más

---

53 Para más detalles respecto al funcionamiento, organización y evolución del sistema nos remitimos al documento: OFICINA ESPAÑOLA DE CAMBIO CLIMÁTICO (2021).

54 Concretamente, en las fases 1 y 2 (2005-2007 y 2008-2012), las subastas fueron un método residual para la introducción de los derechos de emisión en el mercado, que se asignaban mayoritariamente de forma gratuita. De hecho, hasta 2012, debido a la crisis económica y la reducción de la actividad, los derechos otorgados gratuitamente fueron mayores que las emisiones de las instalaciones. Todo ello provocó una caída en picado del precio del derecho de emisión, desapareciendo el incentivo para reducir las emisiones. En la fase 3 (2012-2020) se pasó a la subasta como método principal de asignación, armonizando el sistema entre los Estados miembros, ajustando las reglas de asignación gratuita y, sobre todo, eliminando la asignación gratuita a la generación de electricidad. Para evitar una caída de nuevo de los precios del derecho de emisión en 2019 se puso en marcha la Reserva de Estabilidad del Mercado, que asume un eventual excedente de derechos de emisión para volver a ponerlos en circulación en situaciones de escasez de derechos.

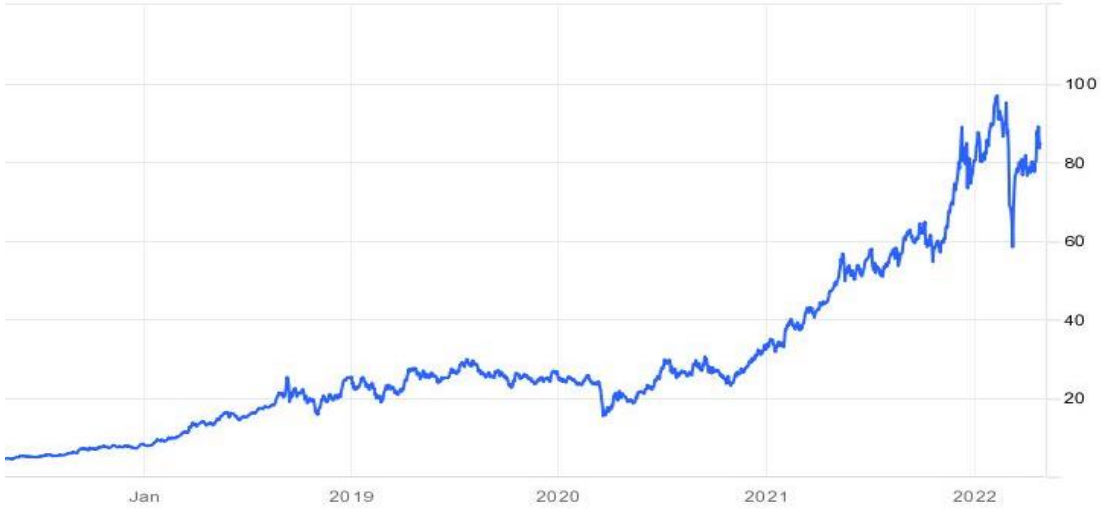
55 Véanse: Acuerdo de 19 de octubre de 2016, DOUE L 282/4 y la Comunicación de la Comisión COM (2021) 550 final "Objetivo 55: cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática", de 14 de julio de 2021.

intensivos en carbono, importados. Para combatir este riesgo, entre las diferentes medidas[56], el RCDE ha optado por asignar derechos de emisión gratuitos a determinados sectores de hasta el 100% de sus emisiones con el fin de hacerlos más competitivos frente a la amenaza externa, hasta que otras grandes economías no lleven a cabo esfuerzos comparables [57]. En aquellos sectores sin riesgo de fuga de carbono, en cambio, se ha fijado un volumen de derechos gratuitos del 30% hasta 2026, que se reducirá de forma gradual hasta llegar a 0 % en 2030.

La aprobación de objetivos más ambiciosos de reducción de las emisiones, junto con otros factores, ha provocado que los precios de los derechos de emisión se hayan incrementado casi exponencialmente, rondando los 100 euros por tonelada de C02 a inicios de 2022, casi 5 veces más que al inicio de la pandemia de COVID-19 en marzo de 2020 (19,83 euros) y más del triple del precio en diciembre de 2020 (30,92 euros, mostrando ya signos de incremento), fecha en que se aprobó la hoja de ruta de los nuevos recursos propios[58].

Gráfico 2

Evolución del precio de los derechos de emisión de CO_2 en la UE (2018-2022)



Fuente: tradingeconomics.com

No cabe duda de que uno de los principales factores de esta subida de precios es la posible especulación respecto a los propios derechos de emisión[59]. Por un lado, es evidente que determinados sectores no han aprovechado el periodo de derechos de emisión a precios reducidos

56 Nos remitimos para mayor detalle a las diferentes medidas analizadas en BANCO MUNDIAL (2017, pág.18 y págs. 100-112).

57 De forma más reciente, en la Decisión Delegada (UE) 2019/708 de la Comisión, de 15 de febrero de 2019, que completa la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo referente a la determinación de los sectores y subsectores que se consideran en riesgo de fuga de carbono para el período 2021-2030.

58 Estos precios han superado todas las previsiones, incluso las más extremas. De hecho, aunque muchos estudios auguraban unos derechos de emisión por encima de 80 euros por tonelada, ninguno planteaba dicho escenario antes de 2026. Véase: MARCU y otros (2021, pág. 27).

59 Así se advierte en PACCE y otros (2021, pág. 12).

para ser más eficientes (quizás por el escaso incentivo que provocaba precisamente su bajo precio), lo que les obliga a seguir accediendo a las subastas. Por otro, el 3 de enero de 2018 entró en vigor la Directiva MiFID II[60] que pasa a considerar los derechos de emisión como instrumentos financieros. Ello ha dado lugar a un mercado secundario de los mismos en el que fondos cotizados replican la evolución de su precio mediante futuros sobre los derechos de emisión de CO2 en la UE, presionando al alza sobre su precio[61].

En 2018, la Propuesta de Decisión sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea [COM(2018) 325 final] sugería la introducción de un recurso propio al que se destinara un 20% la recaudación del RCDE a nivel europeo, estimando su recaudación entre 1.200 y 3.000 millones de euros anuales. A pesar de la reducción paulatina en los derechos de emisión subastados, este incremento exponencial del precio (en parte inducido por esa reducción de la oferta de derechos de emisión) ha provocado que la recaudación del sistema RCDE se haya disparado.

De este modo, cuando la Comisión publicó el 22 de diciembre de 2021 (6 meses después de lo previsto en la Hoja de ruta de nuevos recursos propios) la Propuesta de modificación de la Decisión (UE, Euratom) 2020 2020/2053 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea[62], la creación de un nuevo recurso propio con el 25 % de la mayor parte de los ingresos generados por el RCDE [63] se estimaba ya que pudiera generar en torno a 9.000 millones de euros anuales de media en el periodo 2023-2030 (subiendo 12.000 millones de media en el periodo 2026-2030)[64].

Si tenemos además en cuenta, como veremos posteriormente, que la introducción paulatina del MAFC reducirá un 10% anual las asignaciones gratuitas en el periodo 2026-2035, es previsible que la incorporación de estos derechos de emisión al RCDE incrementará aún más su recaudación.

De nuevo, eso sí, con el objetivo de evitar que la aplicación de este recurso propio pueda tener efectos regresivos, la Propuesta de Decisión para incorporarla plantea un límite mínimo y máximo a la contribución que puedan realizar los Estados miembros mediante la introducción de un artículo 2 bis, de forma que solo aporten una parte proporcional a su RNB en el contexto de la UE hasta el año 2030[65].

---

60 Directiva 2014/65/EU, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros.

61 Véase CINCO DÍAS (2021) donde se cifran los beneficios de estos fondos en los primeros 9 meses de 2021 entre el 40 y el 90%.

62 Propuesta de Decisión del Consejo por la que se modifica la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea [COM(2021) 570 final],

63 Se incluirían, según la Comunicación, los ingresos procedentes del actual régimen de comercio de derechos de emisión en los sectores de las instalaciones fijas y de la aviación, para los que se subastarían derechos adicionales, así como su ampliación al transporte marítimo y la introducción de un comercio de derechos de emisión separado para los sectores del transporte por carretera y de los edificios, en consonancia con la propuesta de modificación de la Directiva 2003/87/CE.

64 COMISIÓN EUROPEA (2021).

65 " a) cuando la cuota de un Estado miembro en el importe total de los ingresos resultantes de la aplicación del apartado1, letra e), sea inferior al 75% de su cuota en la renta nacional bruta de la Unión, dicho Estado miembro contribuirá con un importe igual al 75 % de dicha cuota en la renta nacional bruta, multiplicado por el importe total de

Ciertamente este recurso propio parece un excelente modo de conectar los objetivos climáticos de la UE con *Next Generation EU*. Además, el incremento en la recaudación por parte de los Estados miembros (que antes entregaban ya el 10% de lo obtenido mediante el RCDE a la UE) hace más sencillo que puedan prescindir de una mayor parte de la misma. No olvidemos, además, que parte de lo generado en los Estados miembros por el RCDE ya debía emplearse en finalidades medioambientales. Dado que uno de los ejes transversales del propio Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia es la transición ecológica, tiene sentido que el mismo Plan pueda financiarse mediante una parte del RCDE.

Lo que es más importante, este recurso ya existe, no es necesario crear nuevas cargas administrativas, sino simplemente adaptar el destino de los fondos provenientes de un instrumento preexistente que ya ha demostrado la capacidad para generar, además, recursos crecientes[66].

4.3. El Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono

El Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono, o MAFC, conocido también por sus siglas en inglés, CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*) se configura como una barrera de entrada a cualquier producto importado de un país no perteneciente a la UE que no disponga de un sistema de precios del carbono, como el RCDE UE (visto en el apartado anterior). Con ello se pretende ajustar el precio de los bienes importados como si se produjeran en la UE y garantizar la equidad para las empresas europeas.

Su naturaleza, en función de lo indicado por Pérez Bernabéu, es la de un gravamen aplicado a la importación[67], pero no comparte la naturaleza de un arancel aduanero ordinario, si no la de un "ajuste fiscal" para equiparar la carga fiscal de los productos importados a la soportada por los productos nacionales.

Su objetivo no es otro que evitar, precisamente, el riesgo de fuga de carbono en determinados sectores (reduciendo así la necesidad de las asignaciones gratuitas) a la par que se contribuye a alcanzar los objetivos medioambientales. La particularidad del MAFC es que evita que esta fuga de carbono pueda desplazar las emisiones fuera de Europa, no trasladando dichas emisiones al

---

los ingresos resultantes de la aplicación del apartado1, letra e). b)la cuota de un Estado miembro en el importe total de los ingresos resultantes de la aplicación delapartado1, letra e), no será superior al 150 % de la cuota de dicho Estado miembro en la renta nacional bruta de la Unión para los Estados miembros con una renta nacional bruta per cápita inferior al 90 % de la media de la Unión, medida en estándar de poder adquisitivo y calculada sobre la base de las cifras de 2020, para el período de 2023 a 2027, y sobre la base de las cifras de 2025, para el período de 2028 a 2030".

66 Cualidades que TRAVERSA (2021) considera imprescindibles en cualquier nuevo recurso propio. El autor añade que el recurso propio no debe crear diferencias territoriales entre los Estados miembros, aspecto este que el RCDE incumplirá inevitablemente porque el peso de los derechos de emisión en cada Estado respecto a su contribución relativa la RNB de la UE varía sensiblemente como se puede constatar en las estadísticas contenidas en el Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo - Informe sobre el funcionamiento del mercado europeo del carbono [COM(2020) 740 final] de 18 de noviembre de 2018.

67 PÉREZ BERNABÉU (2020, pág. 140). También existen mecanismos de ajuste aplicados sobre las exportaciones, sin embargo, solo son compatibles con las normas GATT si se recaen sobre impuestos indirectos.

interior de la UE, sino igualando el precio del carbono de los productos nacionales y el de los importados, extendiendo así el nivel de protección de la UE a otros países con políticas más laxas, que pasarán a tener un incentivo para mejorar sus propios objetivos climáticos.

Su funcionamiento será mediante la compra de certificados de carbono por los importadores equivalente al precio del carbono que se habría pagado si los bienes se hubieran producido conforme a las normas de la UE. Si el productor de fuera de la UE puede demostrar que ya ha pagado un precio por el carbono generado en la producción dicho importe podrá deducirse íntegramente para el importador de la UE.

Casi en plazo respecto a lo previsto en la hoja de ruta de nuevos recursos propios, la Comisión publicó el 14 de julio de 2021 la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono en su Comunicación [COM(2021) 564 final].[68]

Dada la envergadura del MAFC y la existencia de medidas que ya están orientadas a reducir el riesgo de fuga de carbono a las que está llamado a sustituir (como las asignaciones gratuitas del RCDE a determinados sectores o la compensación financiera de las llamadas emisiones indirectas[69]) se plantea una implantación gradual del mismo a medida que se vayan eliminando las otras medidas.

De hecho, en primer término, solo se aplicará a sectores concretos con un alto riesgo de fuga de carbono: hierro y acero, cemento, fertilizantes, aluminio y producción de electricidad. Si bien estos sectores apenas representan el 3,2 % de la importación de bienes en la UE, suponen el 47% de las asignaciones gratuitas previstas por la UE en 2021 para mitigar el riesgo de fuga de carbono como se constata en el siguiente gráfico[70].

---

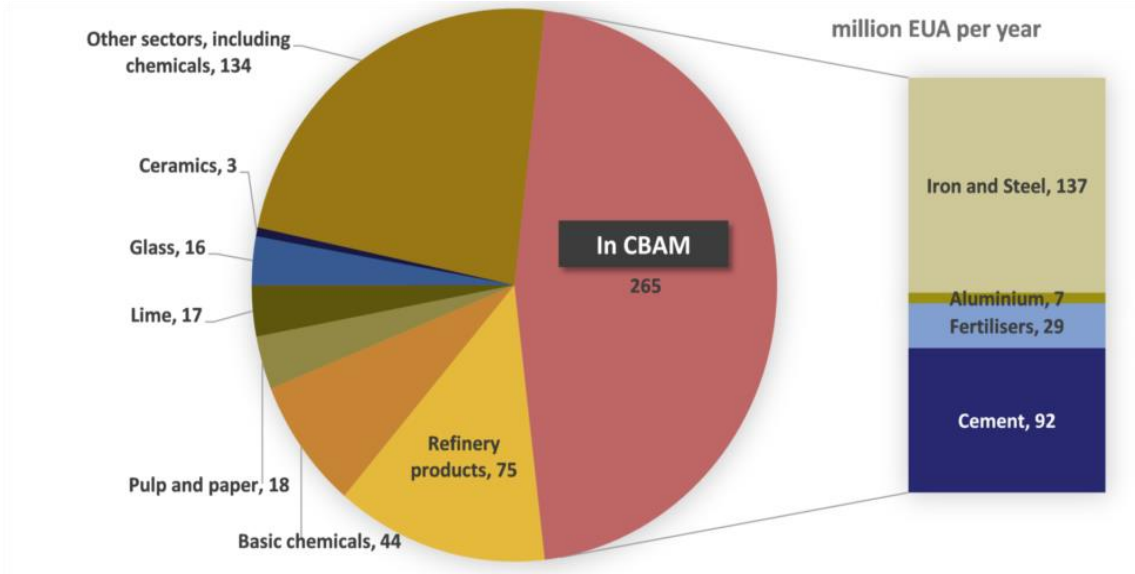
68 Publicada a la par que la COM(2021) 550 final[…] "Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Objetivo 55»: cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática".

69 En el contexto internacional existen muchas otras medidas llamadas a reducir el riesgo de fuga de carbono, algunas vinculadas a los propios gravámenes sobre el carbono (exenciones, reducciones, reembolsos, etc.), otras medidas de respaldo (subsidios, reducciones de otros impuestos, pagos fijos, etc.). Una experiencia similar al MAFC (un ajuste en frontera) está vigente ya por ejemplo en California. Para más detalles respecto a estas medidas nos remitimos a Banco Mundial (2017).

70 ASSOUS y otros (2021, pág. 32). Estas asignaciones gratuitas, al precio actual que ronda los 80 euros por tonelada de CO2 suponen más de 20.000 millones de euros anuales.

Gráfico 3

MILLONES DE TONELADAS DE CO2 ASIGNADAS GRATUITAMENTE POR INDUSTRIA (2021)



Fuente: Assous y otros (2021).

Mientras que en una primera fase (a partir de 2023) se aplicará simplemente un sistema de notificación a estos productos para facilitar su conocimiento, su aplicación efectiva no se iniciará hasta 2026, a la par que se vayan reduciendo un 10% anual en el periodo 2026-2035 las asignaciones gratuitas a estos sectores.

A la vista del objeto de este trabajo, no vamos a entrar en los aspectos técnicos del MAFC ni vamos a valorar críticamente su regulación[71], aunque sí queremos extendernos algo más respecto a su eventual naturaleza de recurso propio.

En este sentido, la Propuesta de modificación de la decisión de recursos propios de diciembre de 2021[72] abogaba por la creación de un recurso propio con el 75% de la recaudación proveniente del MAFC. Los ingresos procedentes del mismo, conforme a las estimaciones realizadas por la Comisión rondarían los 1.000 millones de euros anuales de media en el periodo 2026-2030. No obstante, dado que la plena implantación del MAFC para estos sectores no se producirá hasta 2035 debemos analizar cuáles son las estimaciones de impacto para entonces.

Conforme a las estimaciones de Assous y otros[73] en 2035 (suponiendo que no se implanten esquemas de precio de carbono similares) la recaudación del MAFC procedente de los seis

[71] Para ello nos remitimos al detallado análisis contenido en MARCU y otros (2020). De entre sus reflexiones compartimos especialmente una (pág. 63): el éxito del MAFEC no dependerá tanto de sus aspectos técnicos y legales como de su ejecución política, pues los efectos de su ejecución sobrepasan fronteras y exigen colaboración y coordinación de los demás Estados implicados.

[72] Propuesta de Decisión del Consejo por la que se modifica la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea [COM(2021) 570 final].

[73] ASSOUS y otros (2021) págs. 6-7.

principales países exportadores de estos productos (Estados Unidos, Turquía, Ucrania, Rusia, Corea del Sur y China[74]) ascendería ya a cerca de 4.500 millones de euros anuales. Sin embargo, habría que tener en cuenta que parte del coste del mismo pasaría directamente a los consumidores, elevando los precios de los productos, por lo que el efecto neto para las importaciones sería mucho menor, de apenas 1.600 millones de euros.

A fecha de cierre de este trabajo la negociación del Reglamento para la creación del MAFC se encuentra bastante avanzada[75] por lo que es previsible que se cumplan los plazos planteados por la hoja de ruta sobre nuevos recursos propios respecto al mismo.

4.4. De un impuesto digital a una parte de la imposición mínima del Pilar 1

En la Hoja de ruta de para la introducción de nuevos recursos propios se señalaba como uno de los recursos a poner en marcha en el corto plazo (para su entrada en vigor en 2023) un impuesto digital a nivel la UE, lo cual suscitaba no pocos recelos ante la reciente creación de impuestos digitales propios en varios Estados miembros, entre ellos España[76].

En primer término, la Comisión decidió posponer la propuesta de mediados de 2021 hasta octubre, en parte por las presiones para materializar un acuerdo en el seno de la OCDE respecto al conocido como BEPS 2.0: Pilar 1 (fiscalidad digital) y 2 (impuesto mínimo global)[77].

Finalmente, la posibilidad de un impuesto digital a nivel de la UE quedó totalmente descartada ante el acuerdo definitivo en el seno de la OCDE de 8 de octubre de 2021 donde 136 jurisdicciones aprobaron la "Declaración sobre la solución de dos pilares para abordar los desafíos derivados de la digitalización de la economía"[78]. Apenas dos semanas después varios de los Estados que habían creado estos impuestos de forma unilateral se comprometían a su desmantelamiento[79].

---

74 La presencia en esta lista de Rusia y Ucrania es evidente que aporta gran inestabilidad a cualquier previsión respecto al futuro funcionamiento del MAFC. Véase al respecto: TAX FOUNDATION (2022). Ucrania, además, junto con Serbia, Mozambique o Sudáfrica, dada su alta dependencia de las exportaciones a la UE, serían algunos de los países más vulnerables ante esta medida. Veáse: MONTES y MORENO (2022).

75 El 15 de marzo de 2022 el Consejo alcanzó un acuerdo sobre una orientación general del Proyecto de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono, Expediente interinstitucional:2021/0214(COD).

76 Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

77 No en vano el 1 de julio se llegó ya a un acuerdo político por parte de 130 de las 139 jurisdicciones del Marco Inclusivo de la OCDE en forma de Declaración "Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy".

78 OCDE (2021). De hecho, la Declaración del 8 de octubre contenía de manera expresa un apartado relativo a "Medidas unilaterales" que concretaba que el Convenio Multilateral (CML) obligará a todas las partes a suprimir aquellos impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares. Es más, contempla que "a partir del 8 de octubre de 2021 y hasta el 31 de diciembre de 2023 o la entrada en vigor del CML —lo que ocurra primero—, no se sujetará a ninguna empresa a impuestos sobre los servicios digitales ni a otras medidas similares relevantes".

79 Declaración Conjunta. Austria, Francia, Italia, España, Reino Unido y Estados Unidos sobre la transición desde los actuales impuestos digitales a la solución multilateral de OCDE y G20 (21 de octubre de 2021).

Siendo sucintos[80], esta solución de dos pilares acordada en el seno del Marco inclusivo tiene como objetivo garantizar que los beneficios se graven allí donde se crea valor y se realiza la actividad económica, a la par que se lucha contra la elusión fiscal de las grandes multinacionales, en principio aquellas con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10%, sin incluir industrias extractivas ni servicios financieros.

De este modo, el primer pilar reasignará a los países participantes el derecho a gravar un 25% de los denominados "beneficios residuales" de estas grandes multinacionales, entendiendo como tales los beneficios que excedan un 10% de los ingresos.

El segundo pilar, por otro lado, consta de dos normas nacionales interconectadas y de una regla para los convenios fiscales cuyo objetivo es garantizar una tributación mínima efectiva[81], cuyo umbral se sitúa en el 15%[82]. Este segundo pilar ha motivado la publicación, el mismo 22 de diciembre de 2021, de la Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión [COM(2021) 823 final] cuyo objetivo no es otro que garantizar, mediante el instrumento de la Directiva, que este segundo pilar se aplique de manera coherente y uniforme en todos los Estados miembros de forma compatible con el Derecho de la UE.

En lo que a nosotros respecta, la configuración del nuevo recurso propio de la UE, la Comisión propone en su Propuesta de Decisión de 22 de diciembre de 2021 la creación de un recurso propio

---

80 Aunque verse sobre la versión previa a su aprobación final (el documento de la OCDE "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar One Blueprint"), las principales consideraciones contenidas en CALDERÓN CARRERO (2021) en torno al Pilar 1 son perfectamente extrapolables y a ellas nos remitimos. Respecto al Pilar 2, podemos encontrar un excelente análisis de sus primeras implicaciones ya en NAVARRO IBARROLA (2021).

81 Las dos normas nacionales se denominan como "reglas globales contra la erosión de las bases imponibles" o "reglas GloBE" que se aplicarán a las multinacionales con más de 750 millones de cifra de negocio conforme al informe país por país de la OCDE.

La primera es una Regla de Inclusión de Rentas (RIR), que va a imponer un impuesto adicional a aquellas entidades matrices cuando los ingresos de una entidad integrada estén sujetos a una baja tributación. La segunda es una Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG), que denegará la posibilidad de aplicar deducciones o exigirá un ajuste equivalente, de nuevo, cuando los ingresos de una entidad integradora sujetos a baja tributación no estén ya sujetos a imposición en virtud de una RIR.

Estas se complementan con una regla para los convenios fiscales, la Cláusula de Sujeción a Impuestos (CSI), que permitirá a las jurisdicciones de la fuente imponer una tributación limitada a determinados pagos entre partes vinculadas sujetos a imposición por debajo de una tasa mínima. El impuesto que se pague como consecuencia de esta CSI se considerará a efectos de las reglas GloBE.

82 Como sabemos España ha introducido a través de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, un modelo de tributación mínima en el impuesto sobre sociedades para "grandes empresas" (por encima de 20 millones de euros de cifra de negocio) mediante una cuota líquida mínima del 15% que condiciona la aplicación de la mayoría de las principales deducciones I+D, creación de empleo, donaciones, etc.). Para una crítica de su configuración, incoherente con algunos aspectos del modelo acordado en el seno del Pilar 2 y la propia Propuesta de Directiva de la UE, nos remitimos a MARTÍNEZ LAGUNA (2022). En particular, como advierte BLÁZQUEZ LIDOY (2022), págs. 24-25, esta norma interna de tributación mínima va a suponer un punto de inflexión en los, hasta ahora muy generosos, incentivos al mecenazgo empresarial, de forma que a algunas empresas les podrá compensar incluso (con el fin de eludir esta tributación mínima) computar el mecenazgo como gasto deducible en lugar de como deducción.

basado únicamente en el Pilar 1 mediante la aplicación de un tipo de referencia del 15% (que coincide, no por casualidad, con la tributación mínima efectiva) a la parte de estos "beneficios residuales" que se reasignen a los Estados miembros. De nuevo, al igual que con el Pilar 2, está previsto que la Comisión presente a lo largo de 2022 una Propuesta de Directiva del Consejo con el fin de adaptar este acuerdo mundial sobre los derechos de imposición a los requisitos del mercado único; antes de que se aprueben estas reglas la UE reclama en cierto modo para sí, a través de esta propuesta, los eventuales ingresos procedentes de la aplicación del primer pilar.

El volumen estimado de ingresos procedente de este recurso propio se estima que puede situarse entre 2.500 y 4.000 millones anuales, lo cual superaría con creces los 1.300 millones que estimaba que podía aportar un sistema común de impuesto sobre los servicios digitales conforme a la estructura de la Propuesta de Directiva 2018[83].

De nuevo consideramos que la UE está siendo especialmente hábil al emplear esta nueva fuente de ingresos como recurso propio[84]. Ya lo consideramos así en relación al MAFC, por ejemplo. Finalmente, la aplicación de la reasignación de beneficios de las multinacionales, aunque en principio supondría también ingresos potenciales a título individual para cada uno de los Estados miembros, puede canalizarse mediante la mencionada Directiva como un logro de la UE en su conjunto, que consigue así dar cumplimiento a uno de sus principales objetivos.

Garantizándose la aplicación del tipo mínimo del 15% a dichos beneficios residuales como recurso propio, tiene sentido que la Directiva deje en manos de los Estados miembros un margen adicional para gravar dichos beneficios reasignados a tipos superiores, en línea con el principio de subsidiariedad y en aras de garantizar su soberanía impositiva en el marco de la imposición directa.

4.5. Un Impuesto sobre Transacciones Financieras, ¿al fin?

Uno de los eternos candidatos a recurso propio es también un eventual impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) a nivel de la UE[85]. En la Hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios este impuesto se volvió a considerar como una opción plausible en el medio plazo. De hecho, la Comunicación "La nueva generación de recursos propios para el presupuesto de la UE" de 22 de diciembre de 2021 [COM(2021)566 final] no hizo sino anticipar unos meses (de mediados de 2024 a finales de 2023) la propuesta de nuevos recursos propios, considerando particularmente un ITF y un recurso propio vinculado al sector empresarial.

---

83 Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM(2018) 148 final2018/0073 (CNS), 21 de marzo de 2018.

84 Traemos de nuevo aquí a colación la reflexión compartida con TRAVERSA (2021) reflejada en la nota 66.

85 Aparecía entre los posibles recursos propios a explorar en el Informe del Parlamento Europeo, sobre el futuro de los recursos propios de la Unión Europea de 13 de marzo de 2007 (2006/2205(INI)) y, la propia primera propuesta de Directiva de 2011 fue impulsada por su identificación como recurso propio por la Propuesta de decisión sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas COM(2011) 510 de 29 de junio.

Por supuesto, dado que gran parte de lo que vamos a hacer no son sino conjeturas, no dedicaremos a estos dos eventuales futuros recursos propios la misma atención que a los cuatro anteriores, uno de ellos en vigor (la contribución basada en el plástico no reciclado) y otros tres ya materializados en propuestas más o menos concretas (de mayor a menor concreción: RCDE, MAFC y tributación mínima).

A todos nos viene en mente, lógicamente, el fracaso de la Propuesta original de Directiva del impuesto sobre transacciones financieras en 2011[86]. No obstante, poco después, en enero de 2013, el Consejo autorizó una cooperación reforzada en el ámbito del ITF[87] para 11 Estados miembros, entre ellos España[88].

Lo cierto es que ya entonces el Consejo Europeo de 7 y 8 de febrero de 2013 invitó a los Estados miembros a considerar crear un nuevo recurso propio con base en el ITF aunque, por supuesto, no podría afectar a los Estados miembros que no participaran en esta cooperación reforzada. El mismo 14 de febrero de 2013 la Comisión presentó una Propuesta de Directiva por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras [COM(2013)071 final] en la que estimaba una recaudación para los 11 Estados de entre 30.000 y 35.000 millones de euros[89].

A pesar de que fue uno de los recursos propios mejor valorados en el Informe del Grupo de Alto Nivel "Future Financing of the EU" de 2016[90], mencionándose explícitamente en la Resolución del Parlamento Europeo, de 14 de marzo de 2018, sobre la reforma del sistema de recursos propios de la Unión (2017/2053(INI)), no apareció ya entre los nuevos recursos planteados en la Propuesta de Decisión sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea {COM(2018) 325 final} de 2 de mayo de 2018. Una ausencia inspirada, posiblemente, en el mayor realismo de la Comisión,

---

86 Propuesta de Directiva de Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE [COM(2011) 594 final] de 28 de septiembre de 2011.

87 Decisión del Consejo, de 22 de enero de 2013, por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras (2013/52 UE). Concordamos con Cuadrado Crespo (2020, pág. 60) que para alcanzar los objetivos de esta figura (evitar la fragmentación del mercado, garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativamente y desincentivar transacciones en contra de la eficiencia de los mercados) se hace imprescindible que la UE pilote una verdadera iniciativa de armonización, pues toda medida intermedia (especialmente la adopción de impuestos nacionales) contravendrá estos objetivos.

88 Además de España: Alemania, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, Francia, Grecia, Italia, Portugal y Estonia. Esta última decidió dejar el grupo en 2016.

89 Como observa MULEIRO PARADA (2022), págs. 482-487, en su análisis de estas dos Propuestas de ITF, la segunda si bien coincide "sustancialmente en cuanto al ámbito y objetivos de la propuesta original que formuló en septiembre de 2011 (…) presenta algunos cambios respecto de la propuesta original, con los que se pretende tener en cuenta el hecho de que el impuesto se aplicará a una escala geográfica inferior.

90 *Informe Future Financing of the EU* (pág. 92). Eso sí, el Informe admitía la dificultad para transformar una iniciativa de cooperación reforzada en un recurso propio, proponiendo la alternativa de trasladarlo a la partida tradicionalmente residual de "otros ingresos". En todo caso, admite que no se configuraría nunca como un "impuesto europeo" sino como un impuesto nacional en el que la UE podría participar conforme un acuerdo de reparto de ingresos.

siempre menos optimista que el Parlamento a la hora de proponer cambios en el sistema de recursos propios[91].

La parálisis parecía casi total hasta que en diciembre de 2019 Alemania, con el apoyo de Francia, propuso un ITF "de mínimos" que aplicaría el 0,2% únicamente en las transacciones sobre acciones de empresas valoradas en más de 1.000 millones de euros[92]. Esta propuesta podría recaudar 3.500 millones anuales entre los 10 participantes que se mantenían en la cooperación reforzada según las primeras estimaciones. Aparentemente la negociación se bloqueó, entre otras cuestiones, por la necesidad de garantizar unos ingresos mínimos (20 millones de euros) a algunos de los Estados participantes (Eslovaquia, Eslovenia y Grecia), que debería ser aportado por los Estados que recibieran más de 100 millones, proporcionalmente a su RNB[93].

Mientras tanto España estaba avanzando en su propia versión del ITF[94], al igual que otros Estados miembros, dificultando así el logro de un impuesto coordinado entre los Estados de la cooperación reforzada o, lo que resulta aún más difícil, una iniciativa armonizada a nivel europeo[95]. Tal y como constatamos en este mapa, además, siguen siendo mayoría los Estados miembros sin algún tipo de ITF en vigor (no en vano, ya fueron también mayoría los Estados miembros que no participaron en la cooperación reforzada).

91 De hecho, en marzo de 2017 las negociaciones en el seno de los Estados partícipes de la cooperación reforzada parecían avanzadas, pero se acusó a Bélgica, entre otros Estados de su bloqueo. Véase: EURACTIV (2017).

92 Para un análisis de las diferencias técnicas entre la última propuesta de 2013 y esta propuesta alemana, mucho menos ambiciosa, nos remitimos a KPMG (2021), pág. 4.

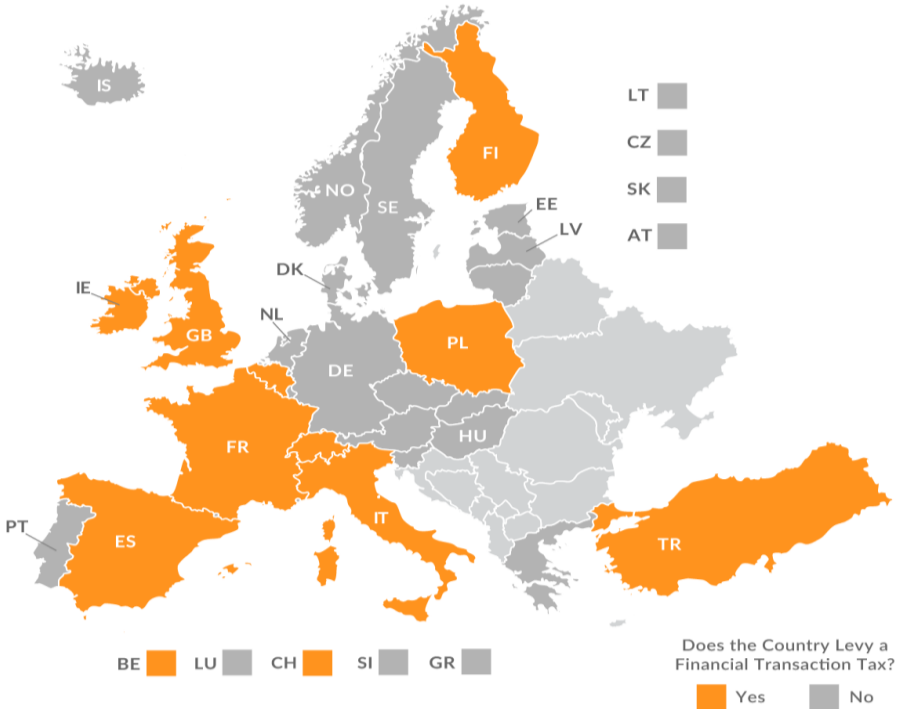
93 Alemania (1.240 millones), Francia (1.000 millones), España (498 millones) e Italia (478 millones) serían con diferencia los 4 Estados miembros con más recaudación esperada. A ojos de Lagos Rodríguez (2019, págs. 109-110) este es uno de los principales motivos del fracaso de esta iniciativa, pues los Estados ven minorada la recaudación obtenida de un ITF "europeo" frente a lo que obtendrían de manera unilateral con un ITF nacional.

94 Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

95 MULEIRO PARADA (2022) pág. 493, opina, en cambio, que las propuestas unilaterales pueden allanar el camino hacia avances en la iniciativa a nivel europeo.

Gráfico 4

ESTADOS CON ITF O SIMILARES EN VIGOR (2021)



Fuente: Tax Foundation.

La realidad es que su inclusión como eventual nuevo recurso propio en la Hoja de ruta de finales de 2020 lo puso de nuevo en la palestra y en febrero de 2021, bajo la presidencia portuguesa del Consejo, se relanzó el debate sobre el diseño de un ITF en el seno de la UE. Su configuración, aparentemente, tomaría como base la propuesta alemana, con los impuestos francés e italiano como referencia y tendría una aplicación paulatina. Uno de los principales problemas, lógicamente, sería su colisión con los ITF ya preexistentes, con los cuales además no compartiría importantes aspectos técnicos[96].

Lo cierto es que, sin avances siquiera en el seno de los Estados partícipes en la cooperación reforzada, que ya mostraron muchos puntos en común, nos sigue pareciendo difícil que una nueva propuesta de la Comisión pueda convertirlo directamente en un nuevo recurso propio extensible a todos los Estados miembros, más aún en el reducido plazo (finales de 2023) que se ha marcado como objetivo para presentarlos. Propuesta podrá haber, pero si ha sido difícil el acuerdo en el seno de la cooperación reforzada, mayores serán las reticencias de implicar a Estados miembros que históricamente se han mostrado reacios a avanzar en la senda de un ITF a nivel europeo[97].

---

96 Nos remitimos al respecto a la excelente tabla resumen contenida en KPMG (2021), pág. 10.

97 Todo ello sin entrar en detalle de si realmente, como se cuestiona TRAVERSA (2021) sería legítimo emplear, en este caso el art. 113 TFUE, como herramienta para armonizar la estructura de un futuro impuesto europeo esgrimiendo los riesgos para el mercado interior y si ello cumpliría con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. Como advierte el autor, no parece viable recurrir a esta base legal para crear impuesto solo porque sus fondos vayan a contribuir directamente al presupuesto de la UE. En todo caso, sí que creemos que queda fuera del Plan de la Comisión por su

Al final, la solución más viable sería un ITF aplicado solo en algunos Estados miembros, que absorba los existente (al menos en los aspectos comunes a los mismos) y que se emplee, total o parcialmente, como recurso propio. Sin embargo, el resto de los Estados miembros (aunque es cierto que los partícipes de la cooperación reforzada representan más del 75% del PIB de UE) deberán realizar aportaciones equivalentes (¿basándonos en el RNB de nuevo?) para no generar distorsiones en la contribución a los recursos propios. Un galimatías que nos hace ser bastante pesimistas respecto a la materialización del ITF en un nuevo recurso propio, máxime cuando hablamos de una iniciativa que lleva más de una década de fracaso en fracaso.

4.6. La genérica "contribución financiera vinculada al sector empresarial" o la nueva base imponible común consolidada

Al igual que la aprobación del ITF, la posibilidad de aprobación de la Base Imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) se ha visto tradicionalmente como una excelente oportunidad para configurar un nuevo recurso propio vinculado a los ingresos adicionales que podría generar en los Estados miembros. Ya se mencionó por primera vez en la Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios (COM/2004/0505 final) como un eventual recurso a introducir, eso sí, ya a partir de 2014.

La primera Propuesta de BICCIS de 2011 tenía como objetivo dotar a las sociedades de la UE de un conjunto de normas comunes en materia del impuesto sobre sociedades para así facilitar su actividad transfronteriza, beneficiando el funcionamiento del mercado interior[98]

Lo cierto es que el Informe del Grupo de Alto Nivel "Future Financing of the EU" de 2016 valoró muy positivamente la creación de un recurso propio vinculado a la BICCIS[99]. Sin embargo, ante el transcurso de los años sin avances y los cambios en el contexto internacional, la Comisión decidió seguir la línea acordada por los Estados en 2013 y actualizar en 2016 su propuesta mediante una implantación en dos fases. En la primera, se conformaría con una base imponible común[100], posponiendo la consolidación a un momento posterior, una vez que exista un acuerdo político sobre los elementos de la base común, aunque recordando que la consolidación constituye el objetivo último de la iniciativa, como medio más efectivo para solventar, tanto los obstáculos fiscales a que se enfrentan los grupos transnacionales, como la mayoría de las prácticas de planificación fiscal agresiva.

difícil encaje, emplear como medio para impulsar esta iniciativa el art. 116 TFUE (posibilidad de adoptar directivas en situaciones de distorsión de la competencia) como sugiere ÁLVAREZ BARBA (2020, págs. 63-64).

98 Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) de 16 de marzo de 2011 [COM(2011) 121 final].

99 Obtenía muy buenas valoraciones en perspectivas como "equity, efficiency, democratic accountability and European added value". No obstante, el Informe consideraba si se mantenía su aplicación obligatoria solo a los grandes grupos (por encima de 750 millones de volumen de negocios), quizás no garantizaba suficientes fondos como recurso propio. En todo caso, el mayor inconveniente observado ya entonces era el difícil acuerdo unánime de los Estados en una materia como esta, máxime cuando muchos pequeños Estados seguían beneficiándose de una agresiva competencia fiscal en este sector (pág. 50).

100 Enfoque plasmado en la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (COM(2016)0685 final] de 25 de octubre de 2016.

A pesar de los retrasos y la falta de avances reales, el optimismo había calado en la Comisión que vio la consecución de la BICCIS cercana, hasta el punto de plantear en su Propuesta de Decisión de 2018 de recursos propios para el periodo 2021-2027[101] la creación de un nuevo recurso propio (en torno a 12.000 millones) tomando como base los ingresos potenciales por la aplicación de la BICCIS[102].

La realidad fue que los avances en el seno de la iniciativa BEPS, particularmente enfocada a la lucha contra la elusión fiscal, canalizaron el debate en los siguientes años, incluso en el seno de la UE, monopolizando también la creación y atención normativa. Ni siquiera se pudo alcanzar un acuerdo sobre la primera fase de la iniciativa, la base imponible común.

A la vista de los problemas de competitividad que siguen afrontando las empresas activas en más de un Estado miembro y la urgente necesidad de impulsar la recuperación tras los efectos de la pandemia, la Comisión retomó el debate en su Comunicación de 18 de mayo de 2021, "La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI" [COM(2021) 251 final] en la que propuso un amplio paquete de medidas para modernizar el marco fiscal de las sociedades, garantizando las necesidades de financiación pública, a la par que se promueve la recuperación, la transición ecológica y digital y un crecimiento e inversión equitativos, sostenibles y generadores de empleo.

Esta ambiciosa renovación del sistema fiscal prevé nada menos que cinco propuestas legislativas, algunas de ellas ya en marcha:

- Trasposición en la Unión Europea de pilares 1 y 2[103].
- Propuesta de Directiva para abordar las oportunidades de planificación fiscal vinculadas al uso de las llamadas *shell companies* o "sociedades fantasma" (ATAD 3), ya publicada.[104]

---

[101] Propuesta de Decisión sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea {COM(2018) 325 final} de 2 de mayo de 2018.

[102] El estudio de NERUDOVÁ y otros (2016) pág. 24, aplicando el tipo de gravamen de cada Estado a las potenciales nuevas bases imponibles consolidadas (834.682 millones de euros) obtenía un incremento en la recaudación potencial de 204.400 millones de euros). En cambio, el Informe de Impacto de la Comisión "Impact Assestment. Accompanying the document Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) [COM(2016) 683 final) estimaba que podría producirse una caída global de la recaudación del impuesto en los Estados miembros del 0,27% del PIB, que podría alcanzar hasta casi el 1% del PIB en Estados como Luxemburgo. Un escenario similar (caída sensible de la recaudación en los Estados más agresivos en atraer bases imponibles de otros Estados como Bélgica, Luxemburgo o Países Bajos) se estima en COBHAM y otros (2021). No es de extrañar, por tanto, la férrea oposición de algunos Estados a esta iniciativa.

[103] La aplicación del pilar 2 se está canalizando a través de la Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión [COM(2021) 823 final], de 22 de diciembre de 2021. Está aún pendiente la publicación de la propuesta en relación al pilar 1.

[104] Ya materializada en la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE [COM(2021)165 final] de 22 de diciembre de 2021.

- Propuesta de Directiva por la que se establecerá un beneficio fiscal para favorecer la financiación a través de fondos propios (DEBRA*, Debt Equity Bias Reduction Allowance*)[105].

- Directiva para la publicación de los tipos efectivos de gravamen pagados por las empresas que operan en la UE empleando la metodología del pilar 2, también prevista para 2022, aunque aún no publicada.

- Propuesta de Directiva "Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades", para introducir normas comunes de cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades y una fórmula de reparto (BEFIT, *Business Europe Framework Income Taxation*).

Sin menospreciar la relevancia del paquete en su conjunto, ni de las propuestas a título individual, es evidente que esta última iniciativa es la que más nos interesa a los efectos de este estudio. La iniciativa conocida comúnmente como BEFIT, tal y como reconoce expresamente la Comunicación de 18 de mayo de 2021, "sustituirá a las propuestas pendientes de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), que serán retiradas".

Sin entrar en detalles técnicos respecto a una propuesta aún no publicada (prevista para 2023) su característica principal es que plantea el reparto formulario entre los Estados miembros de una única base imponible común consolidada del impuesto para cada grupo multinacional de la UE. Las ventajas de este logro serían evidentes (reducción de obstáculos y cargas a las actividades transfronterizas; dificultar varias prácticas de elusión fiscal, garantizar una recaudación más predecible para los Estados miembros, etc.). Sin embargo, al margen de la complejidad y costes de cumplimiento que introduce, el principal problema para el acuerdo, como anticipan algunos críticos[106], es político: en función de los factores utilizados para el reparto y su peso relativo (ventas en destino, activos tangibles o intangibles, número de empleados o masa salarial, etc.) habrá ganadores y perdedores, sinónimo de parálisis ante el requisito de unanimidad.

Al contrario que en 2018 (cuando la Comisión, como indicamos antes, propuso los ingresos procedentes de una BICCIS aún no aprobada como recurso propio), la participación en el acuerdo Interinstitucional del Parlamento Europeo y, sobre todo, del Consejo, han hecho que la Hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios sea más precavida en lo que respecta a este recurso; algo comprensible, toda vez que aunque ya se conocería entonces internamente el propósito de sustituir la iniciativa BICCIS por la nueva Directiva BEFIT, la Hoja de Ruta es de diciembre de 2020, momento en el cual el fracaso de la entonces paralizada BICCIS era ya más que evidente.

---

[105] Esta propuesta no se ha publicado a fecha de cierre de este trabajo, incumpliendo el compromiso inicial de hacerlo en el primer trimestre de 2022. Su objetivo no es otro que promover que las empresas financien sus inversiones mediante aportaciones de capital en lugar de a través del endeudamiento (que tiene como principal ventaja el carácter deducible de los intereses). Para acabar con este sesgo que diseñarán incentivos a las nuevas inversiones financiadas mediante capital.

[106] CALDERÓN CARRERO y otros (2022), pág. 5.

Tal vez por ello, la Hoja de Ruta deja la puerta abierta a que el recurso a proponer, a más tardar en junio de 2024 sea, "una contribución financiera vinculada al sector empresarial, o una nueva base imponible común del impuesto sobre sociedades".

Lo primero que llama la atención de esta sucinta redacción es el apelativo a "nueva" base imponible común, lo cual evidencia que ya se esperaba poco de la "vieja" iniciativa BICCIS de 2016.

En segundo lugar, parece obvio que si la BEFIT sale adelante no será necesario recurrir a la difusa "contribución financiera vinculada al sector empresarial", que parece un comodín para involucrar a las sociedades, especialmente a los grandes grupos multinacionales, en la financiación de los recursos propios. Apenas un par de puntos extras en el tipo del impuesto sobre sociedades a entidades con gran volumen de facturación puede suponer un volumen de recursos significativos, pero sin base imponible común acabaría siendo un recurso técnicamente inviable.

En todo caso, el principal inconveniente detrás de la creación de cualquier recurso propio de esta índole no deja de ser la profunda disparidad existente entre los Estados miembros, tanto en los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades, como en el peso del propio impuesto sobre sociedades en su *tax mix*[107]. La necesidad de compensar de nuevo a los ganadores o perdedores por la creación de este recurso no hará sino perpetuar las negociaciones, incluso en caso de lograrse los ambiciosos objetivos de la BEFIT.

Finalmente, sí que parece evidente que, a la vista del volumen de ingresos adicionales que puede generar la BEFIT o cualquier mínima "contribución financiera vinculada al sector empresarial", la capacidad recaudatoria de estos recursos propios sería innegable. El problema sería más determinar el porcentaje a asignar (la Propuesta de Decisión de 2018 lo cifraba en 12.000 millones de euros) que el de disponer de recursos suficientes. Como apuntamos en las conclusiones finales, la escasa entidad recaudatoria de los restantes recursos propios propuestos generará, de forma inevitable, una mayor tensión sobre aquellos con un mayor potencial recaudatorio.

5. CONCLUSIONES

La UE ha realizado un esfuerzo financiero histórico con *Next Generation EU*, un volumen de recursos que será necesario financiar y devolver en el medio y largo plazo, para lo cual se requieren inevitablemente nuevos recursos propios. Tras constatar su nula evolución durante décadas y el repentino cambio de escenario, hemos analizado las principales características de estos futuribles nuevos recursos propios. Estas son las principales conclusiones extraídas.

[107] Por poner un ejemplo, ya NERUDOVÁ y otros (2016) pág. 24, evidenciaron, con base a las estimaciones de la Propuesta de BICCIS de 2016, que un recurso propio que pretendiera alcanzar una cifra de recaudación similar a la contribución basada en el IVA que realizaba ya cada Estado miembro, supondría un esfuerzo muy dispar: desde apenas un 1,46 % de su nueva recaudación para Luxemburgo a más de un 68% para Grecia.

1. **El escenario extraordinario ocasionado por la pandemia de COVID-19, al que la UE ha respondido con el histórico *Next Generation EU* ha impulsado, al fin, la necesaria reforma del anquilosado sistema de recursos propios de la UE**

A la vista de la estructura del presupuesto de la UE, para garantizar la devolución de estos fondos y la financiación del MFP 2021-2027 ha sido necesario incrementar el porcentaje máximo que pueden aportar los Estados miembros hasta el 2% de su RNB. Un incremento de 0,6% respecto al 1,4% necesario para financiar el MFP que, sin duda, tendrá que mantenerse en futuros MFP.

Si solo tuviéramos en cuenta el historial de la evolución de los recursos propios de la UE cundiría el pesimismo, pues a pesar de las múltiples propuestas para introducir nuevos recursos, la estructura de los mismos había permanecido casi invariable desde 1988 hasta 2020. Sin nuevos recursos propios, la contribución basada en la RNB, recurso "acordeón" que ha ido incrementando su peso dentro de los recursos propios a medida que los restantes perdían importancia (recursos propios tradicionales y recurso basado en el IVA), debería soportar de manera íntegra este nuevo esfuerzo, acentuando más si cabe sus defectos.

Sin embargo, de la mano de la aprobación del MFP 2021-2027 se acordó una ambiciosa Hoja de Ruta para la introducción de nada menos que seis nuevos recursos propios. El propósito es que estos recursos financien total o parcialmente el coste de las ayudas directas e intereses asociados a *Next Generation EU* y, posteriormente, puedan ayudar a reducir la dependencia de la contribución nacional basada en la RNB.

En este punto conviene admitir que la propia Propuesta de Decisión sobre recursos propios de la Comisión de 2018 para el periodo 2021-2027, en contexto de prepandemia, apenas había dado cabida a tres de ellos (recurso vinculado a la BICCIS, recurso procedente de los ingresos del RCDE y recurso propio basado en los envases de plástico no reciclado). Es más, la parálisis en la negociación inicial del MFP 2021-2027 auguraba que, de no haber mediado la pandemia y la urgente necesidad de fondos, no se habría reactivado la creación de una cesta tan ambiciosa de recursos propios.

2. **Los tres nuevos recursos propios vinculados al medioambiente representan la capacidad de la UE para aglutinar a los Estados en torno a objetivos comunes donde la acción común tiene un verdadero valor añadido**

Si bien a cierre de este trabajo solo se encuentra en vigor el recurso propio basado en los envases de plástico no reciclado auguramos una pronta puesta en marcha de los otros dos recursos propios. En el caso del recurso que empleará parte de los ingresos del RCDE, sistema plenamente consolidado, es evidente que el incremento del precio de los derechos de emisión facilitará su aprobación. En paralelo, la puesta en marcha del MAFC reforzará la coherencia del propio RCDE, eliminando progresivamente la mayoría de las asignaciones gratuitas a la par que minimiza el riesgo de fuga de carbono, presionando además aún más al alza el precio de los derechos de emisión.

No deja de resultar paradójico que la lenta descarbonización de la industria de la UE (ralentizada en parte por el bajo precio de los derechos de emisión en los primeros años del RCDE y las generosas asignaciones gratuitas) vaya a ser la que sostenga programas llamados a acelerarla a través de *Next Generation EU*. De hecho, la propia contribución basada en los envases de plástico no reciclados, abocada a desaparecer progresivamente a medida que se mejoren las ratios de reciclaje en los Estados miembros, pasa a ser un recurso imprescindible cuando estaba llamado a ser un simple complemento.

Dado que desde nuestro punto de vista estos tres recursos van a tener un rol principal en la devolución de los costes de *Next Generation EU* (por el posible fracaso de las restantes propuestas) corremos el riesgo de perder el foco de lo importante: los objetivos ambientales que los motivaron originalmente. La dependencia de estos recursos puede condicionar que se adopten medidas en las próximas décadas que comprometan la recaudación de estas figuras, incluso cuando supongan acelerar sus propios objetivos.

Realmente estos tres recursos propios por sí solos pueden alcanzar una recaudación cercana a los 20.000 millones de euros (siendo sin duda el RCDE el principal aportante), cifra que permitiría cubrir ya la devolución de las ayudas directas a lo largo del largo periodo de reembolso y parte de los intereses. Este aparente éxito (provocado más por factores externos que internos) puede reducir la presión sobre la aprobación de los restantes recursos.

3. **La creación de los nuevos recursos propios vinculados a la actividad económica, por el contrario, está sujeta a intereses políticos a escala nacional fruto de las grandes disparidades entre los Estados miembros. Su aprobación, por tanto, será más difícil y exigirá de importantes compensaciones**

La BICCIS y el ITF son dos de los mayores fracasos de la política fiscal de la UE en la última década. Nos cuesta imaginar que un cambio en el escenario de la financiación de la UE, a pesar de su relevancia, pueda ayudar a desatascar dos proyectos fallidos, incluso aunque tratemos de renovarlos (en el caso de la nueva BEFIT) o minimizarlos (como la versión "light" de ITF que ahora se negocia). Máxime cuando, como hemos señalado en la conclusión anterior, estos recursos ya no son tan necesarios.

Además, el presupuesto de la UE y los empréstitos y ayudas comprometidos con *Next Generation EU* se van a financiar igualmente, exista acuerdo sobre su creación o no, para algo existe la contribución basada en la RNB. Por tanto, los Estados que tradicionalmente se han opuesto a estas iniciativas tienen pocos incentivos para reactivarlas, salvo que reciban algo a cambio, por supuesto.

No metemos en este saco, eso sí, al futuro recurso propio basado en los ingresos generados por la aplicación del pilar 1, pues el mismo reúne dos características que consideramos que allanarán su negociación. En primer lugar (al igual que el MAFC o el recurso basado en el plástico no reciclado) va a generar ingresos nuevos, por lo que cuenta a favor de la UE la anticipación en transformarlo en recurso propio, sin menoscabar así la recaudación real de los Estados miembros;

es más, puede mantener abierta la vía a que los Estados apliquen tipos superiores recaudando más allá del recurso propio. En segundo lugar, existe un claro compromiso previo por parte de los Estados miembros para poner en marcha esta reasignación del beneficio residual por lo que, al contrario que el ITF o la BEFIT, el debate apenas se centra en su configuración o no como recurso propio y en el volumen de recursos que se asignará, no en su propia existencia.

Por tanto, a la vista de este análisis consideramos que la UE puede conformarse con incorporar cuatro de los seis recursos propios contenidos en la Hoja de ruta, cubriendo con ellos gran parte de los costes de financiación de *Next Generation EU* en el largo plazo, complementando en el corto y medio plazo con el inevitable aumento de la contribución nacional basada en la RNB.

4. **La intervención histórica de la UE sigue representando una mínima parte de los presupuestos nacionales. Si resulta exitosa su acción para acelerar la salida de esta crisis quizás debemos replantearnos cuál debe ser la dimensión mínima del presupuesto de la UE para marcar realmente una diferencia.**

No conviene perder de vista que, aun admitiendo el histórico paso adelante que representa el esfuerzo canalizado a través de *Next Generation EU*, el presupuesto de la UE sigue alcanzando apenas un 1,5% del PIB de los Estados miembros, cuando sus presupuestos nacionales oscilan de media entre el 40 y el 50% del PIB[108]. Es decir, con una aportación muy pequeña es posible que la UE desempeñe un papel crucial en la salida de esta crisis. De resultar exitosa esta fórmula de intervención activa de la UE en la economía y políticas de los Estados miembros, quizás estaremos consolidando este umbral (el 2% de la RNB) como el grado mínimo de acción necesario para aprovechar realmente las sinergias inherentes al valor añadido europeo. Cualquier avance ulterior en estas cifras, por supuesto, exigirá avances en paralelo en la integración europea, pues parece que estemos ya alcanzando el techo de intervención posible (y tolerada) con el sistema actual.

Bibliografía

ÁLVAREZ BARBA, Y. (2020): *The Impact of a Financial Transaction Tax (FTT) on Economic Recovery and Financial Stability*, Rosa-Luxemburg-Stiftung. Disponible en: https://www.rosalux.eu/kontext/controllers/document.php/691.b/1/37b90f.pdf (última consulta 8 de abril de 2022).

ARANDA ÁLVAREZ, E. (2021): *Los efectos de la crisis del covid-19 en el Derecho constitucional económico de la Unión Europea. Una oportunidad para repensar la relación entre estabilidad presupuestaria y gasto pública*, Marcial Pons.

ASSOUS, A., y otros (2021): *A Storm in a Teacup. Impacts and Geopolitical Risks of The European Carbon Border Adjustment Mechanism*, E3G & Sandbag. Disponible en: https://9tj4025ol53byww26jdkao0x-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/E3G-Sandbag-CBAM-Paper-Eng.pdf (última consulta 8 de abril de 2022).

[108] Reflexión que compartimos con REININGER (2021), pág. 24.

BANCO MUNDIAL (2017): *Guía del Impuesto al Carbono: Un Manual para Creadores de Política*, Banco Mundial, Washington, DC.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2022): "Tributación minima (art. 30 bis LIS). Un desincentivo tributario al mecenazgo empresarial", *Revista de Contabilidad y tributación*, CEF, núm. 469, págs. 5-26.

BONETE PERALES, R. (1999): "El señoreaje del BCE: ¿hacia un nuevo recurso presupuestario?", VI Encuentro de Economía Pública. El gasto social y su financiación. Disponible en: https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3143199.pdf (última consulta 8 de abril 2022).

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2021): "La Reforma Fiscal Global derivada del Proyecto OCDE/G20 BEPS 2.0: el «Blueprint» del Pilar 1", *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, núm. 456, págs. 53-100.

CALDERÓN CARRERO, J. M., y otros (2021): *La Estrategia Europea sobre la Fiscalidad Empresarial del Siglo XXI*, EY abogados. Disponible en: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/es_es/topics/alertas/ey-21-05-21-alerta-informativa-la-estrategia-europea-sobre-la-fiscalidad-empresarial-del-siglo-xxi.pdf?download (última consulta 8 de abril de 2022).

CALVO LÓPEZ, S. (2020): "Impacto do programa Next Generation EU en España: condicionalidade, retos e oportunidades dun acordo histórico", *Administración & cidadanía: revista da Escola Galega de Administración Pública, Vol*. 15, núm. 2, págs. 167-202.

CASAS RONDONÍ, M. (2020): "El futuro impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Principales características y algunas dudas acerca de su compatibilidad con el Derecho de la UE", *Diario La Ley*, nº 9658, Sección Tribuna, 22 de junio.

CINCO DÍAS (2021): "Fondos de inversión que sacan tajada con la subida de la luz", 9 de septiembre.

COBHAM, A., y otros (2021): "An evaluation of the effects of the European Commission's proposals for the Common Consolidated Corporate Tax Base", *Transnational Corporations*, Vol. 28, núm. 1, págs. 29-50.

COBOS GÓMEZ, J. M. (2021): "El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos", *Crónica tributaria*, núm. 178, págs. 11-60.

COMISIÓN EUROPEA (2021): "La Comisión propone la próxima generación de recursos propios de la UE", Comunicado de prensa, 22 de diciembre.

CUADRADO CRESPO, L. (2020): "Impuesto sobre transacciones financieras: dificultades para establecer un procedimiento de cooperación reforzada en la Unión Europea", *Revista de Estudios Europeos*, núm. 76, págs. 53-62.

EURACTIV (2017): Belgium told to get off the fence, stop blocking FTT, 22 de marzo. Disponible en: https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/belgium-told-to-get-off-the-fence-stop-blocking-ftt/ (última consulta 8 de abril de 2022).

FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, A. (2021): "La respuesta europea a la crisis de la covid-19: análisis jurídico del Next Generation EU y gobernanza económica del mecanismo de recuperación y resiliencia", *Estudios de Deusto: revista de Derecho Público*, Vol. 69, núm. 2, págs. 265-303.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. (2021): "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico", *Quincena fiscal*, núm. 11, págs. 31-54.

GIL GARCÍA, E. (2021): "A Reflection on Different Environmental Tax Policy Options in a Post-Pandemic European Union", *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2.

KPMG (2021): *EU Financial Transaction Tax*. Disponible en: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/05/eu-financial-transaction-tax.pdf (última consulta 8 de abril de 2022).

LAGOS RODRÍGUEZ, M. G. (2019): "Antecedentes y futuro del Impuesto sobre Transacciones Financieras en España", *Crónica Tributaria*, núm. 173, págs. 77-115

LEEN, A. R. (2011): "Seigniorage, its history, its present, and its future for the European Union", *Archives of Economic History*, Vol. XXIII, núm. 1, págs. 7-16.

MARCU, A., y otros (2020): *Border Carbon Adjustments in the EU. Issues and Options,* European Rountable on Climate Change and Sustainable Transition, Disponible en: https://ercst.org/wp-content/uploads/2021/08/20200929-CBAM-Issues-and-Options-Paper-F-2.pdf (última consulta 8 de abril de 2022).

MARCU, A., y otros (2021): Informe sobre el Estado del RCDE de la Unión Europea-2021, European Rountable on Climate Change and Sustainable Transition. Disponible en: https://ercst.org/wp-content/uploads/2021/05/Informe-sobre-el-estado-del-RCDE-UE-2021.pdf (última consulta 8 de abril de 2022).

MARTÍNEZ LAGUNA, F. D. (2022): "El artículo 30 bis LIS: ¿un mínimo de tributación a contracorriente?", *Carta tributaria. Revista de opinión*, Nº. 83.

MONTES, A., y MORENO, J. (2022): "Hacia un Presupuesto europeo más verde", *Agenda Pública*, 10 de febrero.

MULEIRO PARADA, L. M. (2022): "Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Transacciones Financieras" en AAVV. *Desafíos fiscales en un mundo post-COVID. Valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional* (director: Jesús Ramos Prieto), Tirant lo Blanch, págs. 479-511.

NAVARRO IBARROLA, A. (2021): "Consideraciones de política fiscal sobre la propuesta GloBE de tributación mínima (Pilar 2) y su implementación", *Crónica Tributaria*, núm. 179, págs. 63-92.

NIETO SOLÍS, (2002): "El debate sobre el sistema de financiación de la UE", *Revista de Economía Mundial*, núm. 6, págs. 63-84.

NERUDOVÁ, D., y otros (2016): "Sustainability-oriented Future EU Funding: The case of a C(C)CTB", *Fairtax Working Paper Series*, núm. 4.

OFICINA ESPAÑOLA DE CAMBIO CLIMÁTICO (2021): "Régimen de Comercio de derechos de Emisión de la UE (RCDE UE)", Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico. Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/cambio-climatico/temas/comercio-de-derechos-de-emision/default.aspx (última consulta 8 de abril de 2022).

PACCE, M., y otros (2021): "El papel del coste de los derechos de emisión de CO_2 y del encarecimiento del gas en la evolución reciente de los precios minoristas de la electricidad en España", Banco de España, *Documentos Ocasionales*, núm. 2120.

PÉREZ BERNABÉU, B. (2020): "El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica", *Documentos del Instituto de Estudios fiscales*, núm. 6, págs. 134-145.

PUCHOL TUR, T. (2021): "El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables", *Quincena Fiscal*, núm. 4, págs. 71-103.

PUIG VENTOSA, I. (2021): "La nueva fiscalidad sobre el plástico", *Revista técnica de medio ambiente*, 31 de mayo. Disponible en: https://www.retema.es/noticia/la-nueva-fiscalidad-sobre-el-plastico-dLyw8 (última consulta, 8 de abril de 2022).

REININGER, T. (2021): "The EU Budgetary Package 2021 to 2027 Almost Finalised: An Assesment", *Policy Notes and Reports*, Vienna Institute for International Economic Studies, núm. 45.

RENIEBLAS DORADO, P. (2020): "Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 64.

SERRANO LEAL, C., y otros (2005): "El sistema de recursos propios comunitario. El cheque británico", *Boletín Económico de ICE*, núm. 2853, págs. 3-11.

SÁNCHEZ BARRUECO, M. L. (2021): "El nuevo marco presupuestario de la Unión Europea para la recuperación postpandemia", *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 69, págs. 555-599.

SCHRATZENSTALLER, M. (2013): "The EU Own Resources System – Reform Needs and Options", *Intereconomics*, Vol. 48, núm. 5, págs. 303-313.

SCHRATZENSTALLER, M. (2018): "Tax-based Own Resources as a Core Element of a Future-Oriented Design of the EU System of Own Resources", *Intereconomics*, Vol. 53, núm. 6, págs. 301-306.

TAX FOUNDATION (2022): "Russia's Ukrainian War Could Impact EU Carbon Proposal Too", 18 de marzo.

TRAVERSA, E. (2021): "Financing the EU budget through tax-based resources: what are the most reasonable options from a legal-technical perspective", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 134, pp-

VILLAR EZCURRA, M., y BISOGNO, M. (2022), "The New 'EU Plastic Contribution': Lights and Shadows under Scrutiny", *Kluwer International Tax Blog*, 31 de enero. Disponible en: http://kluwertaxblog.com/2022/01/31/the-new-eu-plastic-contribution-lights-and-shadows-under-scrutiny/ (última consulta 8 de abril de 2022)

VITREY, A., y LUMET, S. (2020), "Multi-annual financial framework and Next Gene-nation EU, Review of an unprecedented, tumultuous European budgetary chapter", *European Issues*, núm. 575.

CAPÍTULO 4

EL CONTROL DEL GASTO PÚBLICO Y EL ESTADO SOCIAL

JOSÉ MARÍA PÉREZ ZÚÑIGA
Doctor en Derecho
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

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

RESUMEN: El control del gasto público se ha convertido en una directriz de las Administraciones públicas en España. Dentro de los criterios de convergencia de la Unión Europea, el control del déficit y de la deuda pública como medio de garantizar la sostenibilidad económica y social de los países europeos es un objetivo prioritario, un compromiso articulado por el Derecho europeo y consagrado en el ordenamiento español con la reforma del artículo 135 de la Constitución, que ha convertido el principio de estabilidad presupuestaria en un valor estructural y que condiciona la capacidad de actuación del Estado. Junto al principio de legalidad (133.4 CE), conforma un límite a la actuación de los poderes públicos. Sin embargo, la aplicación de estos principios puede afectar a los derechos sociales y al modelo de Estado de nuestro país. Estos principios deben ser interpretados de conformidad con las reglas económicas constitucionales que aseguran la vigencia del Estado social y democrático de Derecho, tal como ha puesto de manifiesto la crisis sanitaria y económica provocada por la Covid-19.

PALABRAS CLAVE: ley de presupuestos, reserva de ley, estabilidad presupuestaria, límites a la deuda pública, derechos sociales.

ABSTRACT: The control of public expenditure has become a general government guideline in Spain. Within the convergence criteria of the European Union, the control of deficits and public debt as means of ensuring the economic and social sustainability of European countries is a priority objective, a commitment articulated by European laws and included in Spanish laws with the reform of Article 135 of the Constitution, which has converted the principle of budget stability in a structural value and that conditions the ability to act of the State. Along with the principle of legality (133.4 EC), it conforms a limit to the actions of public authorities. However, the application of these principles may affect social rights and the type of State of our country. These principles must be interpreted in accordance with the constitutional economic rules that ensure the effectiveness of the social and democratic State of Law, as shown by the health and economic crises caused by Covid-19.

KEYWORDS: budget act, reserve of law, budget stability, public debt limits, social rights.

1. INTRODUCCIÓN

El control del gasto público se ha convertido en una directriz de las Administraciones públicas en España. Dentro de los criterios de convergencia de la Unión Europea, el control del déficit y de la

deuda pública como medio de garantizar la sostenibilidad económica y social de los países europeos es un objetivo prioritario, un compromiso articulado por el Derecho europeo –Tratado de estabilidad, coordinación y gobernanza de la Unión Europea, de 2 de marzo de 2012- y consagrado en el ordenamiento español con la reforma del artículo 135 de la Constitución (en adelante, CE), que –citando Sánchez Galiana[1]- ha convertido el principio de estabilidad presupuestaria "en un valor verdaderamente estructural y condicionante de la capacidad de actuación del Estado". Y que, junto al principio de legalidad (133.4 CE), conforma un límite a la actuación de los poderes públicos. Además, la estabilidad presupuestaria puede y debe entenderse como un instrumento a favor de la justicia del gasto público.

Por otra parte, la elaboración del Presupuesto es una de las palancas más importantes que tiene el Estado para su intervención en la economía con el objeto de producir la transformación social que reclama todo Estado social y democrático de Derecho[2]. Tanto el gasto como los ingresos públicos son un instrumento del Estado para satisfacer las necesidades públicas, la redistribución de la riqueza y asegurar el desarrollo y la estabilidad[3]. Como explicaba Rodríguez Bereijo, "entre la vertiente de los ingresos públicos y la vertiente de los gastos públicos existe una relación de funcionalidad, de instrumentalidad, que hace difícil que una pueda ser entendida sin una referencia la otra. Jamás el fin del ingreso público podrá pensarse disociado de su distribución y posterior empleo en forma de gasto público"[4]. Pero cabe preguntarse si los derechos sociales reconocidos en la Constitución española sufren algún menoscabo por la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria.

2. LA RESERVA DE LEY PRESUPUESTARIA

La reserva de ley presupuestaria encuentra su encaje fundamental en los preceptos del artículo 134 de la CE. Sin embargo, hay que destacar con Ruiz Almendral[5], que este artículo ya no es un reflejo fiel del ciclo presupuestario, porque éste se ha visto rebasado con un reparto de competencias que no sólo se atribuyen a los poderes Ejecutivo y Legislativo nacionales. Ahora participan otros actores como la Comisión Europea, o desde una perspectiva interna y con un papel más limitado, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF).

---

1 SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2016): "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria", en *Estudios sobre el control del gasto público en España*, SÁNCHEZ GALIANA J. A. (Dir.) GARCÍA-FRESNEDA GEA, F., y CASAS AGUDO, D. (coords.), Editorial Comares, Granada, pág. 53.

2 ARANDA ÁLVAREZ, E. (2017): "Derecho Constitucional Económico: estabilidad presupuestaria y derechos sociales", *Revista de Derecho Político*, núm. 100, UNED, pág. 884.

3 SAINZ DE BUJANDA, F. (1979): *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, págs. 71-75.

4 RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 70.

5 RUIZ ALMENDRAL, V. (2018): "El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero* 179/2018, (consultado en www.aranzadidigital.es), págs. 1 y 2.

Como explica Sáinz de Bujanda[6], en las primeras constituciones, el presupuesto no representa un mero cuadro de ingresos y gastos, sino una auténtica "concesión de tributos", pues los impuestos sólo son consentidos para el período limitado de tiempo para el que el Presupuesto tiene validez. De ahí que el artículo 338 de la Constitución de Cádiz de 1812 dispusiera: "Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas". "De tal suerte, que la recaudación del impuesto queda objetivamente limitada a lo estrictamente indispensable para la cobertura de las necesidades financieras públicas, tal como resulte de las obligaciones asumidas por el Estado en el Presupuesto" [7].

La ampliación de los servicios públicos y de la organización del Estado democrático –con todo su estamento político, tan necesitado siempre de recursos- hace que esta idea inicial se transforme, dejando mayor libertad en la recaudación de impuestos y en los fines públicos que estos deben financiar, al tiempo que aumenta la actividad administrativa en la vida económica.

Así, "el Presupuesto, como institución de Derecho Público, establece imperativamente, por vía legal, la cuantía de los gastos públicos y su distribución en un ejercicio económico determinado, y contiene, además, el cálculo de los recursos que para la cobertura de esos gastos podrán obtenerse de las distintas fuentes de ingresos de que el Estado disponga en el propio ejercicio" [8].

El artículo 134.2 CE precisa el contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado: la totalidad de los gastos e ingresos públicos del sector estatal y el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Sin embargo, salvo la precisión que hace el apartado séptimo en cuanto a que no pueden crearse tributos a través de la Ley de Presupuestos (sí pueden modificarse cuando lo prevea una ley sustantiva) en este precepto no encontramos ninguna otra referencia excluyente al contenido de esta ley.

Por su parte, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, señala en su artículo 32 que "los Presupuestos Generales del Estado constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal". Y el artículo 33 precisa su alcance y contenido.

El Presupuesto tiene un contenido mínimo (ingresos y gastos públicos), un contenido eventual (materias conexas a los ingresos y gastos) y un contenido expresamente prohibido (creación de tributos). Tanto el contenido mínimo como el prohibido derivan directamente de la norma constitucional (arts. 134.2 y 7 CE), pero, estrictamente, la Constitución no impide que la ley de presupuestos incluya otras materias conexas, por lo que el establecimiento de límites al contenido eventual o no estrictamente presupuestario es una construcción jurisprudencial. Como explica Ruiz Almendral[9], desde sus primeras Sentencias (STC 27/1981), y hasta las más recientes (STC

6 SÁINZ DE BUJANDA, F., *Estado de Derecho y Hacienda Pública*... cit., pág. 196.

7 SÁINZ DE BUJANDA, F., *Estado de Derecho y Hacienda Pública*... cit., pág. 196.

8 SÁINZ DE BUJANDA, F., *Estado de Derecho y Hacienda Pública*... cit., pág. 198-199.

9 RUIZ ALMENDRAL, V. (2018): "El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero* 179/2018, (consultado en www.aranzadidigital.es), pág. 40.

44/2015, de 5 de marzo, FJ 5) el Tribunal Constitucional viene estableciendo dicha restricción, que parte de la función específica de la Ley.

De este modo, y como se recuerda en la STC 9/2013, de 28 de enero, FJ 3, es "la función constitucional de la norma con las consecuentes restricciones al debate parlamentario (apartados 1, 6 y 7 del art. 134 CE)", la que fundamenta dicha limitación del contenido posible de las leyes de presupuestos. A ello se añade, en la misma sentencia, que las leyes de presupuestos, "desempeñan un cometido esencial dentro de un Estado de Derecho, al permitir a los ciudadanos tener una idea cabal, una visión de conjunto, del plan económico del Gobierno, lo que se traduce en la exigencia de que incluyan 'la totalidad de los gastos e ingresos de sector público estatal' (STC 3/2003, de 16 de enero, FJ 4, con cita de otras muchas).

En cuanto a los límites de contenido, de forma resumida, en la STC 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4, se establecieron dos requisitos que habían de darse de forma cumulativa:

- Primero, que la materia incluida "tenga relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento".

- Segundo, que su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno"[10].

El contenido excluyente de la Ley de Presupuestos es avalado para Martín Queralt, pues así se evita el "arbitrismo en materia tributaria" y se favorece "la buena ordenación de la Hacienda Pública"[11]. Pero, en España, de hecho, es ya una costumbre la modificación de elementos esenciales del tributo a través de la Ley de Presupuestos. Una práctica criticada por Ferreiro Lapatza: "La ley que regula el Presupuesto de cada ejercicio ha de rechazar todo contenido extraño a esta institución, el presupuesto, porque así lo ordena la Constitución; porque así los exigen los postulados más elementales de la técnica jurídica y porque así lo exige el sentido común"[12] (...). Y "la Ley de Presupuestos de cada año ha de ceñirse a la autorización del gasto a realizar en cada ejercicio y las modificaciones de ingresos que puedan influir en la recaudación de ese ejercicio. Modificaciones de carácter anual y, en este sentido, excepcionales o extraordinarias con relación a los ingresos previstos de modo ordinario, con vigencia indefinida y aplicación continuada, por el ordenamiento financiero general" [13].

---

[10] RUIZ ALMENDRAL, V., *El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional*... cit, págs. 43 y 44.

[11] MARTÍN QUERALT, J. (1980): "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional del 20 de julio de 1981", *Presupuesto y Gasto Público; en la Ley de Presupuestos y la reforma del Ordenamiento Tributario, Doctrina Constitucional*, I, Gabinete de Estudios de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, pág. 224.

[12] FERREIRO LAPATZA, J. J., "Derecho presupuestario y técnica legislativa", *REDF*, núm. 87, 1995, pág. 487.

[13] FERREIRO LAPATZA, J. J., *Derecho presupuestario y técnica legislativa*..., cit., pág. 492.

Y Rodríguez Bereijo abundaba en la cuestión: (un) "contenido que debe delimitarse partiendo del dato normativo constitucional (art. 134 CE), de la específica función que caracteriza a la Ley de Presupuestos del Estado en su doble consideración de Ley aprobatoria del programa anual de ingresos y gastos públicos y de Ley de dirección y orientación de la política económica del Gobierno"[14].

Una práctica que para Falcón y Tella, se fundamenta de manera excepcional en razones de política económica[15]; y para Escribano López, en su carácter de "ley especial", emanada de la función legislativa que las Cámaras tienen atribuida, pues la excepción del artículo 134.7 no radica en lo que prohíbe, sino en lo que permite, aunque dado el carácter temporal de la ley de presupuestos, estas modificaciones deberían introducirse luego en las leyes sustantivas que regulan cada tributo[16]; que para Cazorla Prieto pueden ser también normas que regulen varias figuras tributarias[17]; y en una posición intermedia se sitúa Martínez Lago[18], que sigue a Escribano López.

Como ha destacado Ruiz Almendral[19], hay que matizar el sentido actual del límite del art. 134.7 CE. El Tribunal Constitucional ha abordado esta cuestión en 22 sentencias, aunque la doctrina básica se establece en las SSTC 27/1981, de 20 de julio y 116/1994, de 18 de abril, que son reiteradas después, y en las que el Tribunal incide en la conexión de este límite con la legalidad financiera y, concretamente, la reserva de ley, pese a que la ley de presupuestos sea, en puridad, también una ley. Así se recuerda en la STC 73/2017, de 8 de junio (FJ 2): "de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no sólo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual 'crear tributos' (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)" [STC 73/2017; con cita de las SSTC 83/2014, de 29 de mayo , FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo , FJ 5, y 139/2016, de 21 de julio , FJ 6. En el mismo sentido, STC 62/2015, de 13 de abril FJ 3 a)].

---

14 RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1995): "Jurisprudencia constitucional y Derecho Presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes", *REDC*, núm 44, págs. 11-12.

15 FALCÓN Y TELLA, R. (1982): "La habilitación a las Leyes de Presupuesto para modificar tributos", *Revista Española de Derecho Financiero* núm, 33, 1982; en la *Ley de Presupuestos y la reforma del Ordenamiento Tributario*, Doctrina Constitucional, I, Gabinete de Estudios de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, págs. 246-247.

16 ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1985): "Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos. Análisis de una experiencia (1978-1981)", en *Funciones financieras de las Cortes Generales,* Congreso de los Diputados, Madrid, págs. 158 y ss.

17 CAZORLA PRIETO, L. Mª (1980): "Comentario al artículo 134 CE", en Garrido Falla, F., (coord.), *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1980, pág. 1447.

18 MARTÍNEZ LAGO, M. A., *Ley de Presupuestos y Constitución*... cit, pág. 27 y ss.

19 RUIZ ALMENDRAL, V., *El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional... cit*., pág. 47.

Y no es fácil conciliar a idea de que el art. 134.7 CE sea un principio general, con la doctrina, también reiterada, que señala que en el mismo se regula "una institución estatal", por lo que la prohibición del art. 134.7 CE sólo sería aplicable al Presupuesto del Estado (STC 116/1994, de 18 de abril, FJ 5), por lo que no resulta aplicable a los presupuestos de las Comunidades Autónomas, a las que serán de aplicación las disposiciones de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y de su respectivo Estatuto de Autonomía. Esta doctrina, reiterada después [STC 116/1994, de 18 de abril, FFJJ 5 y 7; sin variaciones sustanciales en el razonamiento, en las SSTC 149/1994, de 12 de mayo, FJ 1; 174/1998, de 23 de julio, FJ 6; 130/1999, de 1 de julio, FJ 5; 274/2000, de 15 de noviembre; 7/2010, de 27 de abril , FJ 3; 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 12; STC 132/2013, de 5 de junio, FJ 2; 108/2015, de 28 de mayo , FJ 3 b)]; como tampoco resulta fácil de conciliar con la idea, también reiterada, de que el límite del art. 134.7 CE vendría a reforzar el principio de legalidad financiera. Además, si precisamente el estado de ingresos del Presupuesto ha adquirido una relevancia nueva, al servir de base para determinar el cumplimiento de la estabilidad presupuestaria, tendría sentido que las nuevas fuentes impositivas fueran susceptibles de crearse precisamente mediante Ley de Presupuestos. Para ello sería necesaria una reforma del art. 134.7 CE[20].

Sin embargo, como destaca Sánchez Galiana[21], aunque se haya hecho hincapié en los aspectos formales de la ley presupuestos, nos encontramos ante una ley material como cualquier otra, ordenadora de los gastos públicos. Para este autor, la incorporación del principio de estabilidad presupuestaria en el texto constitucional exige un replanteamiento o al menos una mayor concreción de los principios que han de presidir el gasto público, y más concretamente del principio de justicia material del gasto público (artículo 31.2 CE), al exigir la asignación equitativa de los recursos públicos y la aplicación de los criterios de eficiencia y economía, uno de los preceptos constitucionales que guardan relación con la que se ha denominado "gestión pública ética" –y un acicate en la lucha contra la corrupción- y que, junto al principio de legalidad (133.4 CE), conforman un límite a la actuación de los poderes públicos. De hecho, la estabilidad presupuestaria puede y debe entenderse como un instrumento a favor de la justicia del gasto público. Los principios contenidos en el artículo 31.2 CE van a cumplir una función de control del gasto público tanto *a priori* como *a posteriori*, de modo que las decisiones del gasto público hasta su satisfacción deberán ser informadas y limitadas, y asimismo se deberá realizar el juicio jurídico y político del resultado del empleo de los recursos públicos, siempre respetando las normas constitucionales[22].

Como destaca Sánchez Galiana, "junto a los ineludibles criterios de legalidad en relación con los ingresos y gastos públicos, los criterios de justicia deben inevitablemente conducir a la formulación de otros principios materiales de justicia, entre los que destaca el de capacidad económica –principio medular respecto al establecimiento del sistema tributario-, que, en el ámbito del gasto

20 RUIZ ALMENDRAL, V. (2018): "El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero* 179/2018, (consultado en www.aranzadidigital.es), pág. 47.

21 SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria... cit., pág. 34.

22 SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria"... cit., pág. 37.

público, se va a manifestar en la necesaria asignación equitativa del gasto público"[23]; y "la justicia en el gasto público ha de remitirse, en suma, al concepto de interés general, el cual, podemos entender, se plasmaría, en un sentido negativo, en "la interdicción del gasto inocuo, como la financiación de actividades contrarias a los principios o mandatos constitucionales" y "la interdicción del gasto que promueva la desigualdad"[24], y en un sentido positivo, "la ausencia de discriminaciones, tanto en sentido absoluto –unas necesidades respecto a otras- como en sentido relativo, referente a diversas situaciones den relación con una misma necesidad pública", así como "la interdicción de la arbitrariedad", garantizando una satisfacción mínima de las necesidades públicas"[25]. Los valores que integrarían las necesidades públicas no serían otros que los criterios de la política social y económica recogidos en la propia Constitución[26].

En España, el principio de estabilidad presupuestaria se introdujo por exigencia del derecho comunitario a través de una ley ordinaria, la Ley 18/2001 de 12 de diciembre de Estabilidad presupuestaria (vigente hasta el 1 de enero de 2008), que recogía este principio en su artículo 3 y el resto de principios –plurianualidad, transparencia, eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos- a los que debía adecuarse la política presupuestaria del sector público español para la consecución de la estabilidad y del crecimiento económicos en el marco de la Unión Económica y Monetaria.

Esta ley regulaba también los procedimientos necesarios para la aplicación efectiva del principio de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con los principios derivados del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, estableciendo la exigencia de presupuestos equilibrados, que debían ser aquellos con previsión de déficit cero, o, en su caso, con superávit[27], lo que fue criticado por la doctrina, pues suponía una mayor exigencia que la señalada en el Derecho Comunitario[28]. Además, como explica Ridaura Martínez[29], este marco normativo se aplicaba a todas las Administraciones públicas, lo que hizo necesario contar con una Ley Orgánica que, respetando la autonomía financiera recogida

---

23 SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria"... cit., pág. 38.

24 SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria"... cit., pág. 39; citando a GARCÍA AÑOVEROS, J. (1994): "El presupuesto y el gasto público en la Constitución", en *El sistema económico en la Constitución Española,* XV Jornadas de estudio. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, pág. 1655.

25 SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria"... cit., pág. 39; citando a BAYONA DE PEROGORDO, J. J., "El procedimiento de gasto público y su control", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, 1982, pág. 32.

26 SÁNCHEZ GALIANA, J. A., "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria"... cit., pág. 40.

27 RIDAURA MARTÍNEZ, Mª. J. (2012): "La reforma del artículo 135 de la Constitución Española: ¿pueden los mercados quebrar el consenso institucional?", *Revista Teoría y Realidad Constitucional* núm. 29, UNED, 2012, págs. 242-243.

28 Como señaló MARTÍN QUERALT, "entre evitar un déficit público excesivo y establecer un superávit presupuestario es evidente que hay una gran diferencia". MARTÍN QUERALT, J. B. (2011): "La constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria: ¿una reforma realmente necesaria?", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 252, pág. 5.

29 RIDAURA MARTÍNEZ, Mª. J., *La reforma del artículo 135 de la Constitución Española: ¿pueden los mercados quebrar el consenso institucional?... op. cit.* pág. 243.

en el artículo 156.1 de la CE, articulase la actuación coordinada de todas ellas, lo que se plasmó en la LO 5/2001, de 13 de diciembre. La Ley 18/2001, fue derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley general de estabilidad presupuestaria; y la LO 5/2001, de 13 de diciembre ha sido modificada por la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo.

En la CE, la regulación era muy parca hasta la reforma constitucional del artículo 135 de la CE de 27 de diciembre de 2011 que, por mandato europeo, establece el principio de estabilidad presupuestaria, en virtud del cual, "todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria" y "el Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros"; un artículo que ha tenido su desarrollo en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF); la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), que traspone al ordenamiento interno la Directiva 2011/85/ del Consejo, de 8 de noviembre, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros; la Ley Orgánica 6/2015, de 12 de junio, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y 1/ 2016, de 31 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera; el Real Decreto Ley 17/2014, de 26 de diciembre, de medidas de sostenibilidad financiera de las comunidades autónomas y entidades locales y otras de carácter económico; y la Orden HAP/2015/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012. A estas disposiciones habría que sumar la normativa de las Comunidades Autónomas, que en desarrollo del artículo 135.6 CE han aprobado sus propias leyes de estabilidad presupuestaria, como Cataluña (Ley 6/2012, de 17 de mayo) y Aragón (Ley 5/2012, de 7 de junio).

De los precedentes y el contexto normativo europeo que llevaron a la reforma del artículo 135 CE, Martos García[30] destaca que el orden de las cuentas públicas es un requisito ineludible para garantizar el acceso a los mercados financieros, poder financiar la deuda pública y con ello los servicios y prestaciones del Estado Social que preconiza la Constitución española en su artículo primero. Más allá del cumplimiento de los límites de déficit y deuda, objetivos recogidos en el Tratado de Maastricht y las normas Europas que lo desarrollaron "se consagró el compromiso de los Estados miembros de conseguir situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o con superávit y acordando limitar la utilización del déficit público como instrumento de política económica"[31], un marco normativo que tuvo que revisarse con la crisis económica de 2008, pues la mayoría de los Estados miembros de la Unión Europea superaron estos límites.

---

30 MARTOS GARCÍA, J. J. (2016): "La reforma del artículo 135 de la Constitución española como medio de control del gasto público", en *Estudios sobre el control del gasto público en España*, SÁNCHEZ GALIANA J. A. (Dir.) GARCÍA-FRESNEDA GEA, F., y CASAS AGUDO, D. (coords.), Comares, Granada, 2016; págs. 91-114.

31 MARTOS GARCÍA, J. J., "La reforma del artículo 135 de la Constitución española como medio de control del gasto público", en *Estudios... op. cit.*, pág. 92.

Fue el artículo 3.2 del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de la Unión económica y monetaria (TECG) de 2012 el que introdujo la obligación de los Estados miembros de incorporar las previsiones sobre equilibrio presupuestario en el Derecho nacional, y aunque hubiese bastado una disposición con fuerza vinculante y de carácter permanente, España consagró constitucionalmente este principio con la reforma del artículo 135 CE. Las razones para ello fueron cuatro, fundamentalmente: mandar un mensaje de seguridad a los mercados sobre el cobro de la deuda pública española; trasladar a las instituciones europeas el compromiso de España de cumplir con las exigencias en esta materia; imitar a otros países desarrollados como Suecia y Alemania y, finalmente, para compeler a su cumplimiento a las Comunidades Autónomas, estableciendo nuevos límites al ejercicio constitucional de su autonomía financiera[32]. Un pacto que, por otra parte, responde a la voluntad confesa de que el Derecho presupuestario tenía que romper con la tradicional discrecionalidad política y ajustarse a la evolución de la economía[33].

Y como destaca Ruiz Almendral[34], una de las novedades del marco jurídico vigente es que tanto la reforma de la Constitución como la LOEPSF se refieren al déficit y deuda estructurales, lo que significa que en situación de crecimiento económico cero, el presupuesto de capital deberá ser financiado con endeudamiento y el corriente con el sistema tributario. Así, en situación de crecimiento, el presupuesto corriente tendrá superávit que será utilizado para financiar también el de capital, de modo que este también sea financiado con tributos y, finalmente, en situación de crecimiento negativo se podrá incurrir en déficit que será financiado con endeudamiento. Y aunque el artículo 135 CE establece con carácter general que todas las Administraciones públicas adecúen sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria, no contiene ninguna especificación sobre las reglas de gasto, desarrolladas en el Derecho de la Unión Europea y en la normativa interna, bajo la premisa de que en tiempos de bonanza económica el incremento de los ingresos no dé lugar a incrementos estables del gasto público que luego fueran insostenibles. Las denominadas "reglas de gasto" no son más que una medida que adecúa la tasa de variación del gasto público a la tasa de crecimiento esperada (con datos pasados y previsiones de futuro) de la economía para garantizar una financiación pública sostenible; es decir, ajustar la estabilidad al ciclo económico[35].

3. PRESUPUESTOS Y ESTADO SOCIAL. LA INCIDENCIA DE LA COVID-19

Sin embargo, esta reforma ha sido objeto de críticas, por entender que este nivel de coordinación y disciplina fiscal impuesta a los ordenamientos internos es de tal intensidad que apenas deja margen de maniobra a las Constituciones económicas nacionales y, lo que es peor, ha generado una idea burocrático-contable del gobierno de la economía que resta todo el protagonismo a la

32 MARTOS GARCÍA, J. J., "La reforma del artículo 135 de la Constitución española como medio de control del gasto público", en *Estudios… op. cit.*, pág. 98.

33 ARANDA ÁLVAREZ, E., *Derecho Constitucional Económico: estabilidad presupuestaria y derechos sociales, Revista de Derecho Político… op. cit.*, pág. 911.

34 RUIZ ALMENDRAL, V., *El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional*…cit. Pág. 14.

35 RUIZ ALMENDRAL, V., *El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional*…cit. Pág. 18.

dirección política, no sólo de los Estados, sino incluso de las propias instituciones de la Unión Europea. Pues representa un modelo que da prioridad absoluta a las relaciones financieras –pago de deuda, objetivo de déficit- sobre las políticas sociales y los derechos que implican[36].

Noguera Fernández[37] va más allá, y explica que algunas de las maneras que tienen la macroeconomía y el Derecho Económico para organizar, ordenar y garantizar las nuevas condiciones que permitan dotar al Capital financiero de dinero son: uno, la inyección de dinero público a la banca; dos, la constitucionalidad de la prioridad de pago de la deuda pública; y, tres, la constitucionalización de la cláusula de estabilidad presupuestaria y límite del déficit público. España habría inyectado más de 55.752 millones de euros a sus bancos, y con la reforma del artículo 135 CE introduce también el segundo y el tercer mecanismo para garantizar el traspaso directo de dinero del Estado al capital financiero. Así, la constitucionalización de la obligación de las Administraciones públicas de tener que dar "prioridad absoluta" en sus presupuestos al pago de los intereses y del capital de la deuda pública sobre otras inversiones sacrifica otros objetivos o derechos constitucionales como la protección social.

Además, esta reforma establece una concesión inédita a los acreedores de deuda española y al Banco Central Europeo que tiene un fuerte impacto negativo sobre la financiación –ya secundaria- del sistema de protección social o la garantía de la autonomía financiera de las comunidades autónomas y municipios. Y destaca Noguera Fernández que la constitucionalización de una política económica que limita el gasto público implica que cualquier proyecto político-económico progresista alternativo al neoliberalismo se sitúe fuera de la Carta Magna, deviniendo inconstitucional, y desvirtuando el pluralismo político en los artículo 1.1 y 6 de la propia CE, pues limita de modo extraordinario la propuesta, defensa y puesta en práctica por los partidos en el Parlamento de otras políticas que no sean neoliberales.

Frente a estas críticas, Martos García[38] señala que el riesgo del Estado social no proviene de la nueva redacción del artículo 135 CE, sino de la mala administración y gestión de los recursos públicos; y que se trata de una reforma imprescindible para la pervivencia del Estado social, pues el endeudamiento continuo y cada vez mayor de los países restringe su libertad, haciéndolos cada vez más dependientes de sus acreedores y, si no se ataja a tiempo, puede conducirlos a la quiebra, como ocurrió con Grecia[39]. Y es que este artículo hay que ponerlo en relación con el principio de justicia material en el gasto público explicado previamente, pues actúa como instrumento de

---

[36] ARANDA ÁLVAREZ, E., Derecho Constitucional Económico: estabilidad presupuestaria y derechos sociales… *op. cit*., págs. 893 y 912; y GARCÍA ROCA, J., y MARTÍNEZ LAGO, M. A. (2013): Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento, Civitas, Thomson Reuters, Navarra, págs. 58-59.

[37] NOGUERA FERNÁNDEZ, A. (2014): "La reforma constitucional española de 2011: el principio de estabilidad presupuestaria y el fin del Estado social", en Noguera Fernández, A., y Guamán Hernández, A. (Dirs.), Lecciones de Estado social y derechos sociales, Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 223-231.

[38] MARTOS GARCÍA, J. J., "La reforma del artículo 135 de la Constitución española como medio de control del gasto público", en Estudios… *op. cit*., pág. 92.

[39] MARTOS GARCÍA, J. J., "La reforma del artículo 135 de la Constitución española como medio de control del gasto público", en *Estudios… op. cit.*, pág. 113.

garantía jurídica de los ciudadanos ante las políticas prestacionales de los poderes públicos y garantizando niveles mínimos de prestaciones de bienes y servicios públicos[40].

De este modo, deben hacerse compatibles intereses a priori contrapuestos: el principio de estabilidad presupuestaria y la necesidad de pervivencia del modelo de Estado y lo que éste conlleva en cuanto a la preservación de la igualdad, la solidaridad y los derechos sociales. Porque la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera son objetivos de gestión de los recursos públicos recomendables siempre que no se hagan efectivos a costa de poner en cuestión el Estado social y las condiciones mínimas de vida de las personas que éste pretende asegurar[41].

Es algo que ha puesto de manifiesto la crisis sanitaria y económica provocada por la Covid-19, que, en la práctica, ha dejado en suspenso la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria. Un mecanismo previsto en el artículo 11.3 de la propia LOEPSF, que establece: "Excepcionalmente, el Estado y las Comunidades Autónomas podrán incurrir en déficit estructural en caso de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control de las Administraciones Públicas y perjudiquen considerablemente su situación financiera o su sostenibilidad económica o social, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados". La AIReF informó (cuyo informe es preceptivo según el artículo 22 de la Ley Orgánica 6/2013 de creación de esta institución) en 2020 sobre la concurrencia de las circunstancias que aconsejaban la activación de la cláusula para 2020 y 2021, y también lo ha hecho en para 2022[42]. El 6 de octubre de 2020, el Gobierno inició el procedimiento para suspender las reglas fiscales en 2020 y en 2021 en el mismo Acuerdo de Consejo de Ministros por el que se fijó el límite de gasto no financiero del Estado para 2021. En ese momento, el Consejo de Ministros acordó que se llevara a cabo la suspensión de los objetivos de estabilidad y deuda para 2020 y para el periodo 2021- 2023, aprobados por el Parlamento en marzo de 2020, que se habían quedado desfasados por el impacto de la pandemia.

En el contexto europeo, la Comisión Europea y el Consejo Europeo han acordado la extensión de la cláusula general de salvaguarda existente en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento hasta 2022. Ello ha llevado además a que, en julio de 2020, el Consejo Europeo acordase un instrumento excepcional de recuperación temporal conocido como Next Generation EU (Próxima Generación UE) dotado con 750.000 millones de euros para el conjunto de los Estados Miembros. El Fondo de Recuperación garantiza una respuesta europea coordinada con los Estados Miembros para hacer frente a las consecuencias económicas y sociales de la pandemia. Los fondos pueden utilizarse para conceder préstamos reembolsables por un volumen de hasta 360.000 millones de euros y transferencias no reembolsables por una cantidad de 390.000 millones de euros[43].

---

40 ZORNOZA PÉREZ, J., *Hacienda pública, gasto público y derechos económicos y sociales*... cit., pág. 33.

41 ARANDA ÁLVAREZ, E., *Derecho Constitucional Económico: estabilidad presupuestaria y derechos sociales, Revista de Derecho Político*... *op. cit*., págs. 905 y 912.

42 AIREF, Informe sobre Ejecución Presupuestaria, Deuda Pública y Regla de Gasto 2021, pág. 22.

43 https://www.hacienda.gob.es/es-ES/CDI/Paginas/FondosEuropeos/Fondos-relacionados-COVID/Next-Generation.aspx

Esta nueva realidad debe hacernos reconsiderar el alcance del principio de estabilidad presupuestaria y el control del gasto público en España y en los países de la Unión Europea.

Bibliografía

ARANDA ÁLVAREZ, E., (2017): "Derecho Constitucional Económico: estabilidad presupuestaria y derechos sociales", *Revista de Derecho Político*, núm. 100, UNED, págs. 881-914.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. (1982): "El procedimiento de gasto público y su control", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13.

CAZORLA PRIETO, L. Mª (1980): "Comentario al artículo 134 CE", en Garrido Falla, F., (coord.), *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1985): "Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos. Análisis de una experiencia (1978-1981)", en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. (1982): "La habilitación a las Leyes de Presupuesto para modificar tributos", *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 33, 1982; en la *Ley de Presupuestos y la reforma del Ordenamiento Tributario*, Doctrina Constitucional, I, Gabinete de Estudios de la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1995): "Derecho presupuestario y técnica legislativa", *REDF*, núm. 87, 1995.

GARCÍA AÑOVEROS, J. (1994): "El presupuesto y el gasto público en la Constitución", en *El sistema económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de estudio. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid.

GARCÍA ROCA, J., y MARTÍNEZ LAGO, M. A. (2013): *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, Civitas, Thomson Reuters, Navarra.

MARTÍN QUERALT, J. B. (2011): "La constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria: ¿una reforma realmente necesaria?", *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 252.

MARTÍN QUERALT, J. (1980): "Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional del 20 de julio de 1981", Presupuesto y Gasto Público, núm. 5; en la *Ley de Presupuestos y la reforma del Ordenamiento Tributario*, Doctrina Constitucional, I, Gabinete de Estudios de la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

MARTÍNEZ LAGO, M. A. (2013): *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*, Civitas, Thomson Reuters, Navarra.

MARTÍNEZ LAGO, M. A. (1998): *Ley de Presupuestos y Constitución*, Trotta, Madrid.

MARTOS GARCÍA, J. J. (2016): "La reforma del artículo 135 de la Constitución española como medio de control del gasto público", en *Estudios sobre el control del gasto público en España*, Sánchez Galiana J. A. (Dir.) García-Fresneda Gea, F., y Casas Agudo, D. (coords.), Comares, Granada.

NOGUERA FERNÁNDEZ, A. (2014): "La reforma constitucional española de 2011: el principio de estabilidad presupuestaria y el fin del Estado social", en Noguera Fernández, A., y Guamán Hernández, A. (Dir.), *Lecciones de Estado social y derechos sociales*, Tirant lo Blanch, Valencia.

RIDAURA MARTÍNEZ, M.ª J. (2012): "La reforma del artículo 135 de la Constitución Española: ¿pueden los mercados quebrar el consenso institucional?", *Revista Teoría y Realidad Constitucional* núm. 29, UNED.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1979): "La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978", en AAVV., *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1995): *Jurisprudencia constitucional y Derecho Presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes*, REDC, núm 44.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2018): "El Presupuesto del Estado: una (re)visión constitucional", *Revista Española de Derecho Financiero* 179/2018 (consultado en www.aranzadidigital.es).

SÁINZ DE BUJANDA, F. (1951): "Estado de Derecho y Hacienda Pública"*, Revista de administración pública,* ISSN 0034-7639, Nº 6.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (2016): "Los principios constitucionales del gasto público y la estabilidad presupuestaria", en *Estudios sobre el control del gasto público en España*, Sánchez Galiana J. A. (Dir.) García-Fresneda Gea, F., y Casas Agudo, D. (coords.), Comares, Granada.

ZORNOZA PÉREZ, J. (2001): "Hacienda pública, gasto público y derechos económicos y sociales", *Revista Derecho del Estado* núm. 10, págs. 32-37.

CAPÍTULO 5

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

DANIEL BLANCO NÚÑEZ
Graduado en Derecho y ADE
Becario de Colaboración el Área de Derecho financiero y tributario
Universidad de León

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

RESUMEN: Ante el escenario de no convalidación *del Real Decreto Ley 27/2020, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las Entidades locales*, el Gobierno de España tuvo que idear una nueva manera de implementar medidas financieras de carácter urgente en las mismas. Para ello, solicitó al Congreso de los Diputados, mediante un acuerdo en el seno del Consejo de Ministros, que apreciase la situación de emergencia contenida en el 135.4 de la CE para así proceder a la suspensión de las reglas fiscales para los años 2020 y 2021. La situación de emergencia fue apreciada por la mayoría absoluta de la Cámara Baja, por lo que la conocida como *regla de gasto* y los límites de déficit y deuda contenidos en la *Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera* han quedado sin aplicación durante los mencionados ejercicios. También recientemente el Congreso ha aprobado la suspensión de las reglas fiscales para 2022 debido a que no acaba de remitir de forma definitiva la crisis del Covid-19. En este contexto, trataremos de analizar si es oportuno volver en el año 2023 al pleno cumplimiento de la señalada Ley de Estabilidad Presupuestaria o si, por el contrario, sería conveniente su reformulación.

PALABRAS CLAVE: Situación de emergencia, estabilidad presupuestaria, reglas fiscales, déficit, deuda.

ABSTRACT: In the scenario of non-validation of Royal Decree-Law 27/2020, of financial measures, of an extraordinary and urgent nature, applicable to local entities, the Government of Spain had to devise a new way to implement financial measures of an urgent nature in local entities. To do this, the Congress of Deputies was requested through an agreement within the Council of Ministers to assess the emergency contained in 135.4 of the EC to proceed with the suspension of the fiscal rules for the years 2020 and 2021. The emergency was appreciated by

the absolute majority of the Congress of Deputies which is why the one known as the spending rule and the deficit and debt limits contained in Organic Law 2/2012, of April 27, on Budgetary Stability and Sustainability Financial remain without application during mentioned years. Also, recently, Congress has approved the suspension of fiscal rules for 2022 because of the non-definitive remission of the Covid-19 crisis. In this context, we will try to analyse whether it is appropriate to return in 2023 to full compliance with the aforementioned Budget Stability Law or whether, on the contrary, it must be reformulated.

KEYWORDS: Emergency, budget stability, fiscal rules, deficit, debt.

1. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA HASTA LLEGAR A LA APROBACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA 2/2012

Antes de pasar a estudiar cuáles son y qué cambios han experimentado las reglas fiscales en estos últimos tiempos convulsos, debemos aclarar que las mismas son una concreción de uno de los principios que rigen las Haciendas locales de nuestro país desde finales del siglo XX: en concreto, el denominado principio de estabilidad presupuestaria. Por ello, resulta de interés, en primer término, hacer referencia a dicho principio en este apartado por lo que - someramente y a modo introductorio- haremos un recorrido por su evolución normativa hasta llegar a la vigente ley encargada de desarrollarlo y definirlo: la *Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera* (en adelante, LOEPSF).

En innumerables ocasiones se parte de la base de que el principio de estabilidad presupuestaria resulta de aplicación reciente, y ello porque lo encontramos incluido explícitamente en la Constitución Española (en adelante, CE) desde la reforma de nuestra Carta Magna que se llevó a cabo en el año 2011[1]. Pues bien, tal consideración es errónea puesto que el origen de dicho postulado hemos de situarlo en la aprobación del denominado *Pacto de Estabilidad y Crecimiento,* aprobado en 1997 por el Consejo europeo[2]. Debemos recordar aquí que las dos principales

[1] Resultado de la reforma del artículo 135 de la CE, con fecha 27 de septiembre de 2011 (BOE de 28 de septiembre de 2011).

[2] Desde los años noventa Europa no ha sido ajena al exponencial incremento del gasto público que se había venido produciendo en sus Estados miembros, hasta el punto de que se llega a entender esta realidad como un elemento obstaculizador del crecimiento de las economías de lo que pasaría a ser la Unión Económica y Monetaria (UEM).

En este sentido, la consecución de un Pacto por la Estabilidad y el Crecimiento (en adelante PEC) se empezó a configurar como un requisito imprescindible para asegurar el éxito de la Unión y garantizar la estabilidad de los precios, el crecimiento y el pleno empleo razón por la cual en 1997 se aprueban un conjunto de decisiones y normas que se integran bajo la denominación de *Pacto de Estabilidad y Crecimiento que, conforme señala la Resolución del Consejo europeo 97/CE236/01, de 17 junio de 1997, el Pacto está compuesto por la citada Resolución del Consejo, el Reglamento CE 1466/97, del Consejo, de 7 julio 1997*, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas, al que se une la aprobación del *Reglamento CE 1467/97, también del Consejo, de 7 julio 1997*, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo. Con posterioridad, se añadía el artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea- TFUE- (antiguo artículo 104 del Tratado de la Comunidad Europea-TCE-), así como el Protocolo sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo, que constituye un anexo al primero de los Tratados mencionados, como lo era respecto del TCE.

razones de ser de este *Pacto* fueron tanto la de ser modelo normativo a la hora de coordinar las diferentes políticas fiscales de los países europeos, como la de lograr un equilibrio en la totalidad de las finanzas públicas[3]. De hecho, fueron precisamente las medidas incluidas en este *Pacto,* como la necesaria búsqueda de la estabilidad presupuestaria a través de la reducción de los déficits de los Estados miembros, las que propiciarían el cumplimiento de los objetivos buscados por él mismo[4].

Y es cuando, con el motivo de la aprobación de esta norma comunitaria, España decide incluir definitivamente el principio de estabilidad presupuestaria en su ordenamiento jurídico interno a través de la aprobación de dos leyes: en primer lugar, la *Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria* y, en segundo lugar, la *Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.* Resulta reseñable que en estas dos normas, el Estado, a la hora de la consecución de la estabilidad presupuestaria, asumió el rol de coordinador del resto de Administraciones públicas en lo que se refiere a la actividad económica[5]. No obstante, cabría plantear si este papel que se arroga el Estado podía en alguna medida conculcar el principio de autonomía[6] de éstas últimas, interrogante que solo admite una negativa si tenemos en cuenta que la autonomía de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales queda condicionada al interés general de todo el territorio nacional. Por lo

---

En 2005 el Consejo Europeo de los días 22 y 23 de marzo, ratificaba el Informe del Consejo ECOFIN titulado *Mejorar la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento*, en el que se introduce la idea del ciclo económico como elemento decisivo en la definición de la estabilidad que se traslada al *Reglamento CE 1466/97* (por el *Reglamento CE 1055/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005*) que en su artículo 2 bis) incorpora dos criterios que permiten flexibilizar las exigencias comunitarias en materia de estabilidad: primero, llevar la idea de ajuste de la idea de estabilidad al ciclo económico; segundo, someter las necesidades de inversión pública de cada una de las economías a la disciplina del PEC.

Precisamente la crisis económica y sus negativas consecuencias en las finanzas de los Estados de la Unión Europea ha dado lugar a que las Instancias europeas hayan reforzado la exigencia de estabilidad presupuestaria para cada uno de sus miembros, marcando horizontes temporales para retornar a los límites admisibles de déficit público actuación. En este contexto es en el que se enmarca la constitucionalización que se ha producido en España de un techo de gasto máximo que impida o limite el déficit de las Administraciones públicas.

Las siguientes iniciativas legislativas comunitarias en la materia se orientaron a reforzarlas reglas fiscales comunes y desarrollar una mayor supervisión económica y fiscal. En este sentido, la *Directiva 2011/85/UE del Consejo de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios* y el *Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la UEM de 2 de marzo de 2012,* que obligan a incorporar el paquete de gobernanza de la UE a nuestro ordenamiento interno, enmarcan el contenido tanto del artículo 135 CE como de la *Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril* que desarrolla el mismo y que se mencionará en el texto.

3 La confección a finales del siglo pasado de lo que sería la Unión Monetaria y Económica estableció la necesidad de poner un límite al endeudamiento y a los déficits de los Estados Miembros. Todo ello con vistas a conseguir cierta estabilidad en los precios y en la moneda única, el euro. De ahí surge el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, que sería objeto de reforma en ulteriores momentos para su adaptación a los diferentes contextos.

4 ANGLÈS JUANPERE, B. "La suficiencia financiera de las Haciendas Municipales", ob. cit. pág. 152.

5 El artículo 149.1.13 preceptúa lo siguiente: "El Estado tiene competencia exclusiva sobre las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica".

6 Dispone el artículo 137 de la CE que Estado, Comunidades Autónomas, provincias y municipios "gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

tanto, no cabe dudar de la constitucionalidad de estas dos leyes porque lo que pretendían, precisamente, era otorgar un carácter nivelador e integrador al principio de estabilidad presupuestaria.

Ulteriormente, la *Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria* fue modificada en sucesivas ocasiones[7] hasta ser derogada como consecuencia de producirse la refundición de varios textos legales. Dicha refundición tuvo como resultado el *Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, norma* en materia de estabilidad presupuestaria de escaso recorrido. La razón de su corta vigencia fue que, en 2008, tuvo lugar el comienzo de la crisis económica que provocó un cambio en la regulación, como trataremos de explicar en el siguiente apartado. Este cambio fue el que motivó la constitucionalización en 2011 del principio de estabilidad presupuestaria, así como su ulterior desarrollo en 2012 por medio de la ya mencionada LOEPSF.

2. EL PRINCIPIO DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA EN LA LEY ORGÁNICA 2/2012 Y ESTABLECIMIENTO DE LAS REGLAS FISCALES

Vista *grosso modo* la evolución normativa experimentada por el principio de estabilidad presupuestaria, a lo largo del presente apartado trataremos de explicar cómo se encuentra formulado y desarrollado actualmente en el ordenamiento jurídico español. En lo que respecta a su formulación, se encuentra en la CE, concretamente en la nueva redacción del artículo 135, por lo que cabe decir que el principio de estabilidad razón por la cual antes nos referimos a que este principio ha sido constitucionalizado[8]. En lo que se refiere a su desarrollo, se encarga del mismo la LOEPSF, siguiendo el mandato constitucional del citado artículo 135 de la CE. En esta parte relativa al desarrollo del principio, nos centraremos en las diferentes técnicas de control y reglas presupuestarias que se encargan de concretarlo.

---

7 Concretamente, sufrió modificaciones en los años 2003, 2004 y 2006.

8 Sobre esta cuestión pueden verse otros trabajos doctrinales como ENERIZ OLAECHEA, F. J.: "La reciente reforma de la constitución española, los principios de estabilidad presupuestaria y de limitación de la deuda pública", *Revista Aranzadi Doctrinal,* núm. 8, 2011; DE MIGUEL CANUTO, E.: "Constitucionalidad de la Estabilidad presupuestaria: fundamentos", *Crónica tributaria. Boletín de actualidad,* núm. 2/2012, págs.49 y ss.; JIMÉNEZ DIAZ, A.: *La reforma constitucional y la limitación del déficit público,* Documento de Trabajo número 3, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012 (que puede consultarse en la web:http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2012_03.pdf) y MOCHÓN LÓPEZ, L.: "La reforma del artículo 135 de la Constitución española y la subordinación de la deuda pública a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 155, 2012, págs. 99 y ss. y CALVO VÉRGEZ, J.: "La introducción de un techo de déficit y de deuda pública en la Constitución y la aprobación de la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera como medida para garantizar la estabilidad presupuestaria en la Unión europea", *Revista Nueva Fiscalidad,* núm. 3, 2013, págs. 9 y ss.

2.1. Constitucionalización del principio de estabilidad presupuestaria en el reformado artículo 135 de la CE

Previamente decíamos que la formulación del principio de estabilidad presupuestaria estaba contenida en la nueva redacción del artículo 135 de la CE, fruto de la segunda- y hasta el momento última- reforma de nuestra Carta Magna[9] que fue necesaria debido al contexto de crisis financiera y económica que afectó a España a partir del año 2008[10]. La difícil situación en la que se hallaba nuestro país que, entre otras cosas, contaba con un insostenible y prolongado déficit[11] hizo que tuvieran que tomarse medidas tan severas y poco comunes en nuestro quehacer jurídico como lo fue recurrir a una reforma constitucional. Los proponentes de la reforma[12] trataron de proyectar una imagen de solidez y de fortaleza de la economía española ante los mercados financieros, puesto que se asumieron plenamente las normas y directrices en materia presupuestaria impuestas por la Unión Europea. La reforma únicamente afectó al artículo 135, que introdujo el principio de estabilidad presupuestaria a nivel constitucional además de otros aspectos que también se recogen en nuestra norma capital como son las limitaciones del volumen de deuda pública y del déficit en la totalidad de las Administraciones públicas. Asimismo, este mismo precepto, contempla también el hecho que deba aprobarse una ley orgánica que desarrolle el formulado principio de estabilidad presupuestaria: la LOEPSF.

2.2. Desarrollo del principio de estabilidad presupuestaria en la LOEPSF centrándonos especialmente en el establecimiento de las reglas fiscales

La reforma constitucional llevada a cabo en 2011, con la nueva redacción del artículo 135 de nuestra Carta Magna[13] en cumplimiento de los compromisos europeos en el marco de la

---

9 Han sido dos las reformas constitucionales introducidas hasta el día de hoy en nuestro ordenamiento jurídico. La primera de ellas -en el año 1992- afectó al artículo 13.2., cuya nueva formulación permitió que los extranjeros pudieran ejercer el derecho de sufragio pasivo, siempre y cuando ello estuviera contemplado en virtud de tratado o de ley. La segunda es la que está siendo abordad en el presente apartado de la comunicación, que afecta íntegramente al artículo 135 y que data de 2011.

10 La crisis económica de 2008 produjo unos efectos devastadores sobre las finanzas públicas en general, y, particularmente, sobre las españolas. El incremento del gasto derivado del desempleo y el gasto en intereses de la deuda que cada vez era más insostenible fueron los principales factores que provocaron un déficit prolongado.

11 En el año 2009, el déficit del conjunto de las Administraciones españolas llegó a ser de un 11,2% del Producto Interior Bruto (en adelante PIB).

12 La reforma contó con el consenso de los dos grupos políticos mayoritarios por aquel entonces, que eran Partido Popular y Partido Socialista Obrero Español. Fue una reforma por el proceso ordinario en la que no fue necesario el planteamiento de una consulta en forma de referéndum.

13 Cuya redacción queda al siguiente tenor:

> "1. Todas las Administraciones públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.
>
> 2. El Estado y las Comunidades autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados miembros.
>
> Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades locales deberán presentar equilibrio presupuestario.
>
> 3. El Estado y las Comunidades autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

consolidación fiscal, consagra la estabilidad presupuestaria como principio rector[14] de las actuaciones de todas las Administraciones públicas[15] siendo la LOEPSF la encargada de afrontar el desarrollo de dicho principio[16], norma que, una vez aprobada, derogó completamente todas y cada una de las disposiciones anteriores en la materia. La ley en cuestión aborda en sus diferentes capítulos cuestiones tan capitales como su ámbito de aplicación, sus principios generales, la planificación presupuestaria, el principio de transparencia y la estabilidad presupuestaria y

---

Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos

y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la

sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados.

5. Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. En todo caso regulará:

a) La distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones Públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse.

b) La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural.

c) La responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

6. Las Comunidades autónomas, de acuerdo con sus respectivos Estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias".

[14] En el Dictamen del Consejo de Estado 164/2012, relativo al Anteproyecto de la que posteriormente fue aprobada como Ley Orgánica 2/2012 la estabilidad presupuestaria se configura también como "un límite constitucional, cuya contravención podrá acarrear inconstitucionalidad y nulidad, y también como una orientación constitucionalmente vinculante, que prescribe un programa constitucional obligatorio para la actividad financiera pública" que, como tuvo ocasión de señalar el Tribunal Constitucional en su Sentencia 157/2011, de 18 de octubre, "vincula a todos los poderes públicos y, en su sentido principal, queda fuera de la disponibilidad del Estado y de las Comunidades Autónomas".(RTC 2011/157).

En opinión del profesor DE LA HUCHA CELADOR, este principio debería haberse introducido en el artículo 134 de la CE incorporándolo al resto de los principios presupuestarios (*Cfr*. DE LA HUCHA CELADOR, F.: "La reforma del artículo 135 de la Constitución: Estabilidad presupuestaria y deuda pública*", Revista Española de Derecho Financiero (CIVITAS*) en adelante *REDF*, núm. 153, 2012, págs. 29).

[15] En cuanto a la delimitación de qué se entiende por Administraciones públicas el artículo 2 de la LOEPSF, distingue dentro el Sector público el Sector Administraciones públicas y el Sector empresarial que comprende el de las Entidades públicas empresariales, Sociedades mercantiles, y demás Entes de Derecho público dependientes de las Administraciones públicas, que no se incluyan en el Sector Administración pública; a tenor de lo dispuesto en esta Ley la actuación del todo el Sector público ha de adecuar sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria pese a que el grado de cumplimiento de este principio será distinto ya que mientras para el Sector Administraciones públicas consistirá en la situación de equilibrio o superávit estructural, para el Sector público empresarial, será la posición de equilibrio financiero (A tal respecto, *vid*. el artículo 3, apartados 2 y 3 de la LOEPSF).

[16] CALATAYUD PRATS, I.: "La estabilidad presupuestaria, la suficiencia financiera y las garantías financieras y de pago de las competencias municipales tras la LRSAL", *Dereito,* Vol. 25, Núm. Extraordinario. 107-152., 2016, págs. 108 y 109.

sostenibilidad financiera. Será en los últimos conceptos -los de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera- y en las reglas presupuestarias que derivan de ellos donde hagamos especial hincapié en el presente epígrafe.

En lo que hace referencia a los conceptos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera cabe decir que son recogidos por la LOEPSF y en su exposición de motivos se les define como "instrumentos que coadyuvarán a consolidar el marco de la política económica orientada esta hacia la creación de empleo y el crecimiento económico". Se entiende por estabilidad presupuestaria el hecho de que las diferentes Administraciones estén obligadas a mantener un estado de equilibrio o superávit a la hora de elaborar y ejecutar sus cuentas; por su parte, la sostenibilidad financiera supone el permanente mantenimiento de la aplicación del principio de estabilidad presupuestaria, lo que supondrá "una clara preparación de los retos a los que nuestro sistema de bienestar se enfrentará a medio y largo plazo"[17].

En cuanto a las reglas fiscales nacidas como consecuencia de la aprobación de la LOEPSF son las cuatro siguientes: objetivos de estabilidad presupuestaria y de deuda pública, destino del superávit presupuestario y la fijación de la conocida como *regla de gasto*. A continuación, sintetizaremos el contenido de cada una de ellas de la forma más clara y resumida posible:

- Objetivo de estabilidad presupuestaria. El artículo 11 de la LOEPSF prevé que el conjunto de las Administraciones Públicas ha de presentar una situación de equilibrio o de superávit a la hora de elaborar y ejecutar sus cuentas. Por consiguiente, no cabe la aparición de déficit estructural salvo en algunos casos excepcionales.

  En concreto, el número 3 de ese mismo artículo[18] introduce la posibilidad de que el Estado y las Comunidades Autónomas[19] incurran en déficit estructural, con la prohibición de que el mismo supere los márgenes establecidos por la Unión Europea para sus Estados miembros[20];

---

17 Así se refleja en la Exposición de Motivos de la LOEPSF.

18 El artículo 11.3 de la LOEPSF preceptúa expresamente que "únicamente el Estado y las Comunidades autónomas podrán presentar déficit estructural en los casos de catástrofes naturales, recesión económica grave o situaciones de emergencia extraordinaria. Todos estos casos han de ser apreciados por mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados". Asimismo, se fija el cumplimento de la regla en el año 2020.

19 Se equipara el tratamiento de ambos Entes territoriales "seguramente porque son los entes públicos con autonomía política manifestada a través de sus órganos y acuerdos legislativos" en ARIAS ABELLÁN, D.: "Estabilidad presupuestaria y deuda pública: su aplicación a las Comunidades autónomas", *REAF*, núm. 18, octubre 2013, pág. 131.

20 El artículo 135.2 de la Constitución, como vimos en una nota anterior, un reconoce al Estado y a las Comunidades Autónomas cierto margen para el déficit que, reiteradamente, se califica como déficit estructural permitiendo a ambas Administraciones el déficit estructural siempre que éste no supere los márgenes establecidos por la Unión Europea para sus Estados miembros. Este precepto citado remite a una Ley Orgánica (la que será la LOEPSF) la determinación del "déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades autónomas".

El déficit estructural se define como la diferencia entre ingresos y gastos en una situación de pleno empleo, es decir, sin considerar los efectos del ciclo económico; el déficit cíclico, por su parte, se caracteriza como el inducido o derivado por el ciclo económico, de suerte que el déficit cíclico vendría dado por la diferencia entre el déficit total y el estructural, es decir, el atribuible al proceso cíclico de la economía. Para un análisis más detallado de esta figura remitimos a los trabajos de LÓPEZ DIAZ, A.:" La formulación constitucional de la estabilidad presupuestaria en España", *REDF*, núm. 157,

al mismo tiempo afirma, de forma taxativa, que las Entidades Locales "deberán presentar equilibrio presupuestario"[21].

- Objetivo de deuda pública. En el artículo 13 de la LOEPSF se fija un 60%[22] del Producto Interior Bruto como límite que no puede sobrepasarse por el conjunto de las Administraciones Públicas en lo que a la variable macroeconómica deuda pública respecta. No obstante, vuelven a aparecer casos excepcionales en los que puede omitirse el cumplimiento de esta regla fiscal[23].

- Destino del superávit presupuestario. La LOEPSF, en su artículo 12, confiere que el superávit presupuestario del conjunto de las Administraciones Públicas sea destinado al pago de capital e intereses de deuda pública, lo que a su vez supone una clara garantía ante los mercados de capitales. Cabe reseñar también que esta regla fiscal presenta una excepción que permite su no cumplimiento, en concreto, la realización de Inversiones Financieramente Sostenibles en el caso de que las Administraciones estén saneadas, exime de destinar todo el superávit a reducir la deuda [24].

- Fijación de la regla de gasto. El artículo 12 de la LOEPSF fija otra de las reglas fiscales contenidas en el actual ordenamiento jurídico español. Concretamente, la conocida como regla *de gasto,* que consiste en que todas y cada una de las Administraciones Públicas no pueden incrementar su gasto de un ejercicio para otro en una cuantía mayor a lo que suponga la tasa de referencia del Producto Interior Bruto a medio plazo[25].

Como último apunte en el presente epígrafe, queríamos mencionar que, en la LOEPSF, con el propósito de garantizar el íntegro cumplimiento de las reglas fiscales y, por ende, del principio de

---

págs. 49 a 51 y a GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: "El nuevo marco de la estabilidad presupuestaria y el desarrollo de la actividad financiera pública tras la Ley Orgánica 2/2012", *REDF,* núm. 160, 2013, págs. 137 y ss.

21 Como ha señalado M. T. MATA SIERRA "cabría decir que son las Entidades locales las que deben soportar con mayor rigor las consecuencias derivadas de la reforma constitucional pues mientras que la normativa precedente admitía el déficit destinado a realizar actuaciones productivas (el denominado déficit inversor) y, de forma limitada el déficit derivado de la insuficiencia en el crecimiento del PIB cuando se tratase de municipios que fuesen capitales de provincia o ciudades de gran población, el actual 135.2 CE *in fine* no deja margen para admitir el déficit local bajo ninguna circunstancia. Debe insistirse en que es la Administración local la más afectada por la reforma, puesto que a partir de 2020 los presupuestos de las Entidades locales deberán presentarse en posición de equilibrio inexcusablemente" (Cfr. MATA SIERRA, M. T.: "Estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera de la administración local. el control interno de la gestión económica" en *La reforma del régimen local (Comentario a la Ley 27/2013, de 27 de diciembre de racionalización y sostenibilidad de la Administración local),* QUINTANA LÓPEZ, T. (Dir,), Tirant Lo Blanch, 2014, pág. 720).

22 Se fija un reparto entre subsectores del límite de deuda del 60% del Producto Interior Bruto conforme al artículo 13.1 de la LOEPSF: Un 44% para el Estado, un 13% para las Comunidades Autónomas y un 3% para las Corporaciones Locales.

23 Se fija, al igual que en el límite de déficit, su cumplimiento en el año 2020. Eso sí, pueden ser superados si ocurren catástrofes naturales, recesiones económicas graves o situaciones de emergencia extraordinarias. Estas situaciones excepcionales han de ser apreciadas también por la mayoría absoluta de la Cámara Baja.

24 Ello resulta de conformidad con la disposición adicional sexta de la LOEPSF.

25 La tasa en cuestión es la fijada por el Gobierno siguiendo el método empleado para ello por la Comisión Europea.

estabilidad presupuestaria existe la figura de los informes sobre cumplimiento[26]. Las diferentes Administraciones Públicas podrán encontrarse en diferentes situaciones como resultado de su elaboración: que no tengan que adoptar medida alguna puesto que todo está con arreglo a la LOEPSF; que hayan de mantener actitudes preventivas para tratar de superar los límites fijados por las reglas fiscales; o que deban adoptar medidas de naturaleza correctiva o coercitiva si se incumplen los diferentes fines estipulados por la LOEPSF.

3. LAS REGLAS FISCALES EN EL ESCENARIO DERIVADO DE LA CRISIS DEL COVID-19 Y PROPUESTAS *DE LEGE FERENDA* PARA ADAPTARLAS AL CONTEXTO ACTUAL

3.1. Las reglas fiscales ante el escenario derivado de la crisis del Covid-19

Como desgraciadamente sabemos, los perniciosos efectos derivados de la crisis económica, social y sanitaria del Covid-19 comenzaron a notarse, con gran fuerza, entre finales de febrero y principios del mes de marzo del año 2020 en los Estados Miembros de la Unión Europea. Consecuencia de ello, en materia presupuestaria, la Comisión Europea decidió, por vez primera, activar la conocida como *cláusula de escape o de salvaguardia*[27].

En lo que respecta a España**,** nada cambió en lo relativo a los objetivos de estabilidad presupuestaria fijados por el Gobierno para 2020, que fueron aprobados por el Congreso de los Diputados en el mes de febrero de citado año[28]. Pese a las extraordinarias circunstancias, no se modifica en los primeros meses de la crisis la aplicación de las reglas fiscales, pues únicamente hubo un conato de supresión de la *regla de gasto* en las Corporaciones Locales a través del derogado *Real Decreto Ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las Entidades locales*[29]*.* Viendo que era necesario aumentar la capacidad de los sistemas sanitarios y ayudar a los sectores y ciudadanos más desfavorecidos, el Consejo de Ministros, en sesión de 6 de octubre de 2020, acordó que se suspendiesen los objetivos de estabilidad presupuestaria fijados para 2020 y que se solicitase al Congreso de los Diputados la apreciación de la situación de emergencia extraordinaria del 135.4 de la CE[30].

---

[26] Los informes de cumplimiento son herramientas empleadas con la finalidad de "comprobar el grado de cumplimiento de los objetivos de deuda pública, estabilidad presupuestaria y regla de gasto" *ex artículo 17.3. de la LOEPSF.*

[27] De conformidad con la Comunicación de la Comisión Europea al Consejo Europeo de 20 de marzo de 2020 "la cláusula general de salvaguardia permite a los Estados miembros que se aparten de forma temporal de la trayectoria de ajuste hacia el objetivo presupuestario a medio plazo siempre que no se ponga en peligro la sostenibilidad financiera".

[28] Se estableció un objetivo de déficit del 1,8% del Producto Interior Bruto para el conjunto de las Administraciones Públicas en 2020. Asimismo, se fijó para 2020 un objetivo de deuda pública del 94,6% del Producto Interior Bruto para todas las Administraciones.

[29] El Real Decreto Ley 27/2020 fue derogado como consecuencia de que pretendía, en uno de sus artículos, que las Corporaciones Locales cedieran voluntariamente sus remanentes generales de tesorería al Gobierno. Todo ello en el momento en el que más falta hacía que las mencionadas Corporaciones Locales utilizaran sus ahorros.

[30] El artículo 135.4. de la CE dispone lo siguiente:

> "4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen

La Cámara Baja apreció por mayoría absoluta, el 20 de octubre de 2020, que se daba una situación de emergencia de carácter extraordinario que escapaba al control del Estado. Situación que avalaría claramente la suspensión temporal de las reglas fiscales relativas a los límites de deuda pública y déficit durante lo que restaba de año 2020 y la totalidad del año 2021[31]. Pero, consecuencia de esta medida, ¿se verían también afectadas por tal suspensión tanto la regla de gasto como el destino obligatorio del superávit al pago de deuda? La interpretación dada por el Ministerio de Hacienda es que sí, que las cuatro reglas fiscales se suspenderán durante los ejercicios 2020 y en 2021 en todas y cada una de las Administraciones españolas[32].

3.2. Propuestas *de lege ferenda* para adaptar las reglas fiscales al contexto actual

En el presente apartado, lógicamente, no tendremos en consideración las posibles modificaciones que se puedan producir en materia fiscal a nivel europeo, por lo que las propuestas de reforma que se exponen versarán sobre el contenido de la LOEPSF, como bien refleja el título de la presente comunicación. Antes de pasar a sugerir las necesarias reformas que, a nuestro juicio, son capitales, hemos de señalar que el actual contexto económico viene marcado por una expansión inesperada del gasto[33].

Dicho incremento del gasto producirá un aumento del déficit y, por consiguiente, una subida de los niveles de endeudamiento[34]. Esta, previsiblemente, será la situación que rija en el corto plazo, de cara a contener los efectos más perniciosos de la recesión que estamos padeciendo. Por otra parte, creemos que es necesario considerar también que en el momento en el que finalice la crisis, se tenderá a lo contrario, que es reducir el endeudamiento. Por lo tanto, a nuestro modo de ver, se requerirá de una cierta flexibilidad a la hora de aplicar las reglas fiscales en España, flexibilidad que actualmente brilla por su ausencia en nuestro ordenamiento jurídico. Por ello, y con motivo de que las reglas fiscales sean más realistas, útiles y eficaces en el día de mañana, nos gustaría lanzar las siguientes propuestas:

- Resultaría, a nuestro juicio, primordial que se desarrollase en la LOEPSF el artículo 135.4 de la CE, con vistas a especificar -en el caso de que se alcance requerida mayoría absoluta

considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados."

31 El 13 de septiembre de 2021, el Congreso de los Diputados ha apreciado también por mayoría absoluta que persiste la situación excepcional y que, por lo tanto, procede la suspensión de las reglas fiscales también en 2022 entendiendo que se mantienen las condiciones de excepcionalidad que aconsejan y justifican mantener la suspensión de las reglas fiscales, en línea con la recomendación de las autoridades europeas desde el inicio de la crisis provocada por la pandemia.

32 La redacción del artículo 135.4 de la CE así como su desarrollo por la LOEPSF dejan en el aire si la suspensión es de la totalidad de las reglas fiscales en todas las Administraciones.

33 GONZÁLEZ, F., y MARTÍNEZ-LÓPEZ, D.: "El diseño de reglas fiscales en gobiernos subcentrales. El caso de España", *Fedea Policy Papers,* núm. 1, 2021.

34 MÁLVAREZ PASCUAL, L. A., y MARTÍN ZAMORA, M. P.: "Propuesta de reforma del sistema de reglas fiscales aplicables a las Comunidades Autónomas en un entorno poscrisis sanitaria", *Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía,* 2021, págs.141 a 143.

en el Congreso, claro está- cuáles son las reglas fiscales suspendidas y las Administraciones afectadas por ello.

- Asimismo, y en consonancia con lo propuesto por Martínez Sánchez, convendría modificar los artículos 11 y 13 de la LOEPSF[35]. Ello, en aras de fijar unos nuevos límites tanto en lo que se refiere al volumen de deuda pública como al déficit. El actual contexto, como previamente mencionábamos, es de constantes incrementos del gasto que hacen que sean totalmente inalcanzables los objetivos actuales. Por lo tanto, es necesaria la fijación de unos objetivos de deuda y de déficit que sean razonables, realizables y creíbles.

- Por último, y llegando a la misma conclusión que Málvarez Pascual y Martín Zamora, se ha de acometer una modificación tanto de la regla de gasto como del destino obligatorio del superávit presupuestario (artículos 12 y 32 de la LOEPSF)[36]. Modificación que ha de consistir en no tratar a todas las Administraciones Públicas por igual, por lo que las que cuentan con una situación financiera saneada tendrían que ser exoneradas de cumplir con las mentadas reglas fiscales. De esta forma, las Administraciones cumplidoras no verían limitada su autonomía financiera de la misma forma que en la actualidad.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

El mero paso del tiempo, así como acontecimientos de carácter extraordinario como ha sido en este caso el desarrollo de la crisis del Covid-19, han hecho que el contexto actual sea totalmente diferente al existente a comienzos de la crisis económica de 2008. De hecho, la forma atajar la actual crisis por parte de nuestros gobernantes ha sido radicalmente diferente a como lo hicieron en 2008. Se ha actuado a través de una política fiscal expansiva para mitigarla, mientras que en la crisis de 2008 la nota predominante fue la austeridad.

Ello explica que las reglas fiscales aprobadas para tratar de contener el gasto en 2012 actualmente se hayan quedado obsoletas y que, por tal motivo, deban ser en la actualidad objeto de reformulación y, en algunos casos, también de aclaración con la finalidad de facilitar la gestión presupuestaria y, a la postre, la vuelta a la senda del déficit y al reequilibrio que más pronto que tarde nos acabarán exigiendo las Instancias europeas.

Bibliografía

ANGLÈS JUANPERE, B. (2014): "La suficiencia financiera de las Haciendas Municipales", Universitat Rovira i Virgili.

ARIAS ABELLÁN, D. (2013): "Estabilidad presupuestaria y deuda pública: su aplicación a las Comunidades autónomas", *REAF*, núm. 18, octubre 2013.

35 MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: "Las reglas fiscales tras la Covid-19", ADFUAM EXTRAORDINARIO, 2021, págs. 401 y 402.

36 MÁLVAREZ PASCUAL, L. A., y MARTÍN ZAMORA, M. P.: "Propuesta de reforma del sistema de reglas fiscales aplicables a las Comunidades Autónomas en un entorno poscrisis sanitaria", *Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía,* 2021, págs. 141 a 153.

CALATAYUD PRATS, I. (2016): "La estabilidad presupuestaria, la suficiencia financiera y las garantías financieras y de pago de las competencias municipales tras la LRSAL", *Dereito*, Vol.25, Núm. Extraordinario.107-152.

CALVO VÉRGEZ, J. (2013): "La introducción de un techo de déficit y de deuda pública en la Constitución y la aprobación de la Ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera como medida para garantizar la estabilidad presupuestaria en la Unión europea", *Revista Nueva Fiscalidad,* núm. 3.

DE LA HUCHA CELADOR, F. (2012): "La reforma del artículo 135 de la Constitución: Estabilidad presupuestaria y deuda pública*", Revista Española de Derecho Financiero (CIVITAS*), núm. 153.

DE MIGUEL CANUTO, E. (2012): "Constitucionalidad de la Estabilidad presupuestaria: fundamentos", *Crónica Tributaria. Boletín de actualidad*, núm. 2.

ENERIZ OLAECHEA, F. J. (2011): "La reciente reforma de la constitución española, los principios de estabilidad presupuestaria y de limitación de la deuda pública", *Revista Aranzadi Doctrinal,* núm. 8.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. (2013): "El nuevo marco de la estabilidad presupuestaria y el desarrollo de la actividad financiera pública tras la Ley orgánica 2/2012", *REDF,* núm. 160.

GONZÁLEZ, F., y MARTÍNEZ-LÓPEZ, D. (2021): "El diseño de reglas fiscales en gobiernos subcentrales. El caso de España", *Fedea Policy Papers,* núm. 1.

JIMÉNEZ DIAZ, A.: *La reforma constitucional y la limitación del déficit público,* Documento de Trabajo número 3, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

LÓPEZ DIAZ, A.: "La formulación constitucional de la estabilidad presupuestaria en España", *REDF*, núm. 157.

MÁLVAREZ PASCUAL, L. A., y MARTÍN ZAMORA, M. P. (2021): "Propuesta de reforma del sistema de reglas fiscales aplicables a las Comunidades Autónomas en un entorno poscrisis sanitaria", *Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía*.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2021): "Las reglas fiscales tras la Covid-19", *AFDUAM EXTRAORDINARIO*.

MATA SIERRA, M. T. (2014): "Estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera de la administración local. el control interno de la gestión económica" en *La reforma del régimen local (Comentario a la Ley 27/2013, de 27 de diciembre de racionalización y sostenibilidad de la Administración local),* Quintana López, T. (Dir,), Tirant Lo Blanch.

MOCHÓN LÓPEZ, L.: "La reforma del artículo 135 de la Constitución española y la subordinación de la deuda pública a la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera", *REDF* núm. 155, 2012.

CAPÍTULO 6

LA TRANSFORMACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EUROPEA EN LA ERA POST-COVID*

ANA BELÉN MACHO PÉREZ
Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Pompeu Fabra

1. Contexto y rasgos generales de la política fiscal europea post-Covid. 1.1. Contexto de la política fiscal europea post-Covid. 1.2. La suspensión de las reglas de disciplina presupuestaria. 1.3. La aprobación del Instrumento de Recuperación de la UE (Next Generation EU). 2. El mecanismo de recuperación y resiliencia de la UE y su financiación. 2.1. El Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR) como pieza principal de Next Generation EU. 2.2. La ejecución del MRR a través de los Planes nacionales de Recuperación y Resiliencia de los Estados Miembros. 2.3. La financiación del MRR mediante el sistema de recursos propios. 2.3.1. La Decisión de Recursos Propios de la UE de 2020. 2.3.2. La hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios. 3. La transformación de la Hacienda Pública europea en la vertiente del gasto público. 3.1. Incidencia del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en el Marco Financiero Plurianual de la UE y en el Presupuesto anual de la UE. 3.2. Incidencia del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en el control del gasto público. 3.3. Propuestas de reforma de las reglas de disciplina presupuestaria europea. 4. La transformación de la Hacienda Pública europea en la vertiente del ingreso público. 4.1. La deuda pública europea. 4.2. Los nuevos impuestos europeos: ¿hacia una Unión Fiscal? 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: A consecuencia de la crisis causada por el COVID-19, la Hacienda Pública europea está experimentando un proceso de transformación, tanto en la vertiente del gasto como del ingreso público. El clásico Marco Financiero Plurianual se ha reforzado con un Fondo adicional específico (*Next Generation EU*), que supone un importante volumen de gasto público. Para financiar este fondo, la Comisión Europea recurre al endeudamiento en el mercado de capitales en nombre de la UE. La necesidad de financiar esta deuda pública europea puede suponer el impulso definitivo a la creación de nuevos impuestos europeos. Esta reforma fiscal no es fácil, debido, entre otros factores, a la regla de la unanimidad; pero refleja un cambio muy importante en el seno de la UE, tanto de su propia política fiscal como respecto de los Estados, y supone una reconfiguración de la UE en clave estratégica, que está por definir.

PALABRAS CLAVE: Hacienda pública europea; COVID-19; *Next Generation EU;* Mecanismo de Recuperación y Resiliencia; Planes de recuperación y resiliencia; Marco Financiero Plurianual; Presupuesto de la UE; recursos propios de la UE; deuda pública europea; impuestos de la UE; Unión Fiscal.

* Este trabajo ha sido realizado en ejecución del Proyecto I+D+i (Retos de la Sociedad) «*La financiación al servicio de la responsabilidad estratégica del Estado*», financiado por FEDER/Ministerio de Ciencia e Innovación - Agencia Estatal de Investigación (AEI/FEDER PID2020-115834RB-C32), para el período 2021-2024; y en el seno del Grupo de Investigación Consolidado «Grupo de Investigación Interuniversitario de Derecho Fiscal» (IDEF), reconocido y financiado por la Generalitat de Catalunya (2017 SGR 1792).

ABSTRACT: In the wake of the COVID-19 crisis, the European Union's public finances are undergoing a transformation process, both in terms of spending and public income. The classic Multiannual Financial Framework has been reinforced with a specific additional Fund (Next Generation EU), which represents a significant volume of public spending. To finance this fund the European Commission is borrowing on the capital markets on behalf of the EU. The need to finance this European public debt may well be the definitive impetus for new EU taxes. This tax reform is not easy due to the unanimity rule, among other factors; but it reflects a very important change within the EU, both in its own fiscal policy and that of the states, and it also implies a strategic reconfiguration of the EU, which is yet to be defined.

KEYWORDS: European Union's public finances; COVID-19; Next Generation EU; Recovery and Resilience Facility; Multiannual Financial Framework; EU Budget; EU's own resources; European public debt; EU taxes; Fiscal Union.

1. CONTEXTO Y RASGOS GENERALES DE LA POLÍTICA FISCAL EUROPEA POST-COVID

1.1. Contexto de la política fiscal europea post-Covid

La crisis causada por el coronavirus (COVID-19), declarada por la Organización Mundial de la Salud como pandemia mundial el 11 de marzo de 2020, se ha abordado por la Unión Europea (UE) bajo parámetros de política fiscal muy distintos a los seguidos para hacer frente a la Gran Recesión de 2008. Ante la crisis económica de 2008, se aplicó una férrea disciplina presupuestaria y una importante reducción del gasto público; en cambio, ante la crisis causada por la pandemia, la UE ha aplicado una política fiscal expansiva. En particular, se han suspendido las reglas fiscales, tanto europeas como nacionales (se ha activado por primera vez la "cláusula general de salvaguardia", si bien debe seguir garantizándose la sostenibilidad presupuestaria a medio y largo plazo), y se ha adoptado un Plan de recuperación para Europa, que supone un importante volumen de gasto público.

El Plan de Recuperación para Europa es el principal instrumento para la reconstrucción económica y social aprobado por la UE frente a la pandemia. El Instrumento de Recuperación (*Next Generation EU* – NGEU -) es el mayor paquete de estímulo financiero dirigido a los Estados miembros aprobado por la UE a lo largo de su historia. Para comprender el diseño y funcionamiento de NGEU, se requiere analizar el contexto político, económico y jurídico del que trae causa: en particular, una Unión Económica y Monetaria (UEM) sin política fiscal propia y con limitadas competencias sustantivas[1].

[1] No obstante, hay que destacar la capacidad que tuvieron las instituciones europeas para dar una respuesta rápida y coordinada ante la crisis causada por el COVID. Apenas dos días después de la declaración de la pandemia, el 13 de marzo de 2020, se aprobó la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo, al Banco Europeo de Inversiones y al Eurogrupo relativa a la respuesta económica coordinada al brote de COVID-19; y, pocos días después, el 19 de marzo de 2020, la Comunicación de la Comisión "Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19". El 20 de marzo de 2020, la Comisión Europea acordó la suspensión de las reglas fiscales, mediante la activación de la denominada "cláusula general de salvaguardia".

NGEU está teniendo una importante incidencia en las principales instituciones jurídico-financieras de la UE. Ello nos lleva a afirmar que estamos ante un proceso de "transformación de la Hacienda Pública europea", expresión acuñada por Agulló y que ha inspirado el título de este trabajo. Dicha transformación de la Hacienda pública europea, en las diferentes acepciones señaladas por Vicente-Arche, se está produciendo tanto en la vertiente del gasto como del ingreso público. En la vertiente del gasto, se trata de un proceso que se superpone a la transformación del Derecho del gasto público, que tuvo su origen en la Gran Recesión de 2008, a partir de la centralidad asumida por los límites europeos al déficit y a la deuda públicos[2]. El clásico Marco Financiero Plurianual se ha reforzado con un Fondo adicional específico (el Instrumento de Recuperación - *Next Generation EU* -), cuya ejecución compele a los Estados miembros a invertir en proyectos en colaboración con el sector privado, dando cumplimiento a los retos de recuperación económica, protección social, transformación digital y transición ecológica[3].

Para la consecución de los retos planteados, se precisan nuevos instrumentos jurídico-financieros, también en la vertiente del ingreso público. Así, para financiar *Next Generation EU*, dado el limitado presupuesto de la UE, la Comisión Europea recurre al endeudamiento en el mercado de capitales en nombre de la UE, asumiendo obligaciones con las que obtener importantes ingresos crediticios. Como consecuencia de la necesidad de garantizar estos empréstitos y contribuir a financiar los gastos de su reembolso, la UE ha ampliado su sistema de recursos propios, en dos sentidos: por un lado, incrementando su margen de maniobra mediante la modificación de los recursos ya existentes; y, por otro lado, mediante la creación de una nueva categoría de recursos propios y futuribles recursos, algunos de ellos con clara finalidad extrafiscal, en línea con los objetivos estratégicos de la UE. Para ello, se ha aprobado una nueva Decisión sobre el sistema de recursos propios, que ya ha sido ratificada por los 27 Estados miembros, y que entró en vigor retroactivamente el 1 de enero de 2021.

Estos nuevos instrumentos jurídico-financieros deben ser analizados en relación con los instrumentos ya previstos anteriormente en la legislación de la Unión, en la doble vertiente del gasto y del ingreso público.

---

2 Véase AGULLÓ (2016a y 2016b).

3 La transformación digital y la transición ecológica son los principales objetivos a los que se destinan los fondos *Next Generation EU*. Ahora bien, hay que destacar también el reto del mantenimiento de un alto estándar de protección social. La crisis causada por el COVID-19 ha agravado la desigualdad generada por la Gran Recesión de 2008, a nivel global y especialmente en España, con riesgo de cronificación. De ahí que los fondos NGEU deban contribuir, no solo a la aplicación del Pacto Verde Europeo (2019), sino también del Pilar Europeo de Derechos Sociales (2017), pese a su carácter de *soft law*, para lograr una mayor convergencia socioeconómica en la UE en los próximos años. Sería conveniente incluir los indicadores sociales en los mecanismos de supervisión. Al respecto, véase CES (2021, pág. 79).

1.2. La suspensión de las reglas de disciplina presupuestaria

El 20 de marzo de 2020, la Comisión Europea activó, por primera vez, la denominada "cláusula general de salvaguardia" del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC)[4]. Dicha cláusula había sido introducida en el art. 5.1 del Reglamento de Supervisión núm. 1466/1997, por la reforma del PEC del año 2011[5]. Esta cláusula permite a los Estados Miembros desviarse temporalmente de sus objetivos presupuestarios en circunstancias extraordinarias, siempre que tal desviación temporal no ponga en peligro la sostenibilidad fiscal a medio plazo.

En España, esta cláusula de salvaguardia se encuentra incorporada en el ordenamiento interno constitucional, concretamente en el artículo 135.4 de la Constitución Española (CE) de 1978, tras la reforma constitucional de 2011[6]. También está regulada en el artículo 11.3 de la Ley orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF). En aplicación de esta norma, en octubre de 2020, el Congreso de los Diputados, por mayoría absoluta, acordó suspender los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública[7].

Esta suspensión de las reglas fiscales fue prorrogada para el año 2022. Debido a la crisis causada por la guerra en Ucrania, la Comisión Europea ha decidido mantener la suspensión también para el año 2023.

Como hemos señalado, pese a la suspensión de las reglas fiscales, debe continuarse garantizando la sostenibilidad financiera a medio y largo plazo[8]. Actualmente, está siendo objeto de debate la futura reforma de las reglas de disciplina presupuestaria europea, como veremos *infra*.

1.3. La aprobación del Instrumento de Recuperación de la UE (*Next Generation EU*)

Para reforzar el clásico Marco Financiero Plurianual (MFP), en julio de 2020, el Consejo Europeo acordó un instrumento excepcional de recuperación, un fondo temporal específico sin precedentes

---

4 Comunicación de la Comisión al Consejo, relativa a la activación de la cláusula general de salvaguardia del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, de 20 de marzo de 2020 (COM (2020) 123 final).

5 Reglamento (CE) nº 1466/97, de 7 de julio de 1997, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas (en adelante, Reglamento de Supervisión).

6 Artículo 135.4 CE: "Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados".

7 Véase la Comunicación del acuerdo del Consejo de Ministros de 6 de octubre de 2020, por el que se solicita del Congreso de los Diputados la apreciación de que España está sufriendo una pandemia, lo que supone una situación de emergencia extraordinaria, a los efectos previstos en los artículos 135.4 de la Constitución y 11.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Serie D, de 16 de octubre de 2020).

8 Como se señala en la Actualización del Programa de Estabilidad 2022-2025 de España, de 29 de abril de 2022 (pág. 143): "El Gobierno siempre ha mantenido el compromiso con la estabilidad presupuestaria pese a la activación de la cláusula de salvaguardia".

en la historia de la Unión Europea. Se trata del mayor paquete de estímulo fiscal jamás aprobado en la Unión, dotado con 750.000 millones de euros (en precios constantes de 2018)[9].

Este fondo fue aprobado por el Reglamento (UE) 2020/2094 del Consejo, de 14 de diciembre de 2020, por el que se establece un Instrumento de Recuperación de la UE para apoyar la recuperación tras la crisis de la COVID-19 (conocido como *Next Generation EU – NGEU* -).

El volumen principal de los fondos NGEU se destina a dos instrumentos financieros:

- 47.500 millones de euros se destinan a REACT-EU (fondo para cubrir los efectos directos de la pandemia; principalmente, gasto en sanidad, educación y empleo).
- 672.500 millones de euros se destinan al Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR), al que nos referimos en el siguiente epígrafe.

Next Generation EU también aporta fondos adicionales a otros programas o fondos europeos, como Horizonte 2020, InvestEU, el Fondo Europeo Agrario de Desarrollo Rural (FEADER) y el Fondo de Transición Justa (FTJ).

2. EL MECANISMO DE RECUPERACIÓN Y RESILIENCIA DE LA UE Y SU FINANCIACIÓN

2.1. El Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR) como pieza principal de *Next Generation EU*

El principal instrumento financiero dentro de *NGEU* es el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, que se encuentra regulado por el Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (Reglamento del MRR).

El MRR está dotado con un importe total de 672.500 millones de euros. Su finalidad es apoyar la inversión y las reformas en los Estados Miembros para lograr una recuperación sostenible y resiliente, al tiempo que se promueven las prioridades ecológicas y digitales de la UE.

Una parte de los fondos del MRR se destina a ayudas financieras no reembolsables dirigidas a los Estados miembros (312.500 millones de euros) y la otra parte se destina a préstamos que deberán ser reembolsados por los Estados miembros beneficiarios con arreglo a las condiciones de la emisión original (un total de 360.000 millones de euros). Del total de transferencias no reembolsables, un 70% está comprometido en 2021-2022 y un 30% está comprometido en 2023. Los préstamos pueden ser suscritos hasta el año 2023; comenzarán a amortizarse a partir de 2028 y deberán reembolsarse íntegramente antes del fin de 2058. El endeudamiento neto nuevo debe cesar, a más tardar, a finales de 2026[10].

[9] A lo largo del trabajo, las cuantías se indican siempre a precios constantes de 2018. A precios corrientes, el NGEU asciende a más de 800.000 millones de euros.

[10] Artículo 5 de la Decisión 2020/2053 sobre el sistema de recursos propios de la UE.

España es el segundo país receptor de fondos del MRR en concepto de transferencias no reembolsables (después de Italia). En total, los fondos del MRR asignados a España[11] ascienden a 140.000 millones de euros, de los cuales, 69.500 millones € lo son en concepto de transferencias directas no reembolsables y 70.500 millones € en forma de préstamos disponibles. La mayor parte de transferencias no reembolsables se concentra en los años 2021-2023: 24.000 M€ (2021); 25.000 M€ (2022); y 19.000 M€ (2023). A la fecha de cierre de este trabajo, España todavía no ha definido sus necesidades de préstamos en el marco del MRR.

Los fondos del MRR suponen un gran reto para las Administraciones públicas y para el sector privado[12], ya que constituyen una gran cantidad de fondos que deben ejecutarse en un breve período de tiempo, puesto que las reformas e inversiones nacionales deben realizarse entre los años 2021 y 2026[13].

2.2. La ejecución del MRR a través de los Planes nacionales de Recuperación y Resiliencia de los Estados Miembros

Los fondos del MRR están destinados, no solo a contribuir a la recuperación en los Estados Miembros frente a la crisis de la COVID-19, sino también a la transformación y resiliencia. Por tanto, tienen que ser fondos transformadores (no se financia gasto corriente). Los Estados Miembros (EEMM) deben abordar las reformas estructurales y las inversiones necesarias para alcanzar los objetivos de la UE.

Para ello, el Reglamento del MRR exige que cada Estado miembro apruebe su respectivo Plan nacional de Recuperación y Resiliencia (PRR), que ha de incluir las reformas e inversiones que deberán cumplirse hasta mediados de 2026, así como los objetivos y metas a alcanzar, según el calendario fijado.

Entre los criterios de evaluación de los Planes nacionales por la Comisión Europea, de acuerdo con el Reglamento del MRR, se requiere la pertinencia de las reformas e inversiones del PRR[14], que deben cumplir los siguientes requisitos:

- Tienen que suponer una contribución adecuada a los 6 pilares del MRR[15].

---

11 De los fondos *NGEU*, España también recibe en concepto de REACT-EU un total 12.000 millones de euros.

12 NGEU precisa la necesaria colaboración de todos los sectores, público y privado (también la cooperación entre empresas). En la mayoría de casos, las solicitudes de fondos deben presentarse de forma cooperativa. Gimeno Feliu (2021, pág. 11) ha señalado la importancia de una "nueva cultura de la colaboración público-privada (siempre justificada y debidamente alineada con el fin de favorecer el nivel óptimo de gestión desde la perspectiva pública de garante) basada en la lógica del win/win y de la rendición de cuentas como herramientas al servicio de la buena administración".

13 En algunas bases reguladoras de las subvenciones se prevén fórmulas para alargar la fase de ejecución.

14 Otros criterios de evaluación de los PRR son: la eficacia, la eficiencia (cada Estado miembro debe crear un sistema eficiente de auditoría y control para garantizar la protección de los intereses financieros de la Unión Europea) y la coherencia.

15 De acuerdo con el artículo 3 del Reglamento del MRR, este incluye ámbitos de actuación de importancia europea que se estructuran en los siguientes 6 pilares o políticas estratégicas de la UE: 1) Transición ecológica; 2) Transformación

- Deben abordar las recomendaciones específicas por país dentro del marco del Semestre Europeo[16].
- Tienen que contribuir de manera efectiva al crecimiento y la resiliencia.
- No pueden causar perjuicios significativos al medio ambiente (DNSH, por sus siglas en inglés)[17].
- Al menos un 37% de la inversión del PRR debe dedicarse a la transición climática.
- Al menos un 20% de la inversión del PRR debe dedicarse a la transformación digital.

En este punto, quisiera destacar la conexión entre el MRR y el Semestre Europeo[18]. Las reformas e inversiones de cada PRR deben adecuarse a los retos determinados para cada país en el marco del Semestre Europeo. Cabe señalar que, a consecuencia de la pandemia y tras la aprobación del MRR, se ha reforzado el poder de la Comisión Europea para dirigir las reformas e inversiones de los Estados Miembros hacia las prioridades y objetivos estratégicos de la UE. En la etapa pre-COVID, las recomendaciones en el marco del Semestre Europeo tenían poca operatividad, por falta de un sistema de incentivos y sanciones[19]. En cambio, en la actualidad, para poder acceder a los recursos del MRR, los Estados Miembros han tenido que elaborar sus Planes Nacionales de Recuperación y Resiliencia de acuerdo con las recomendaciones que formula la Comisión a cada país en el marco del Semestre Europeo[20].

Para la ejecución del MRR, en España se aprobó el Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y, posteriormente, en

digital; 3) Cohesión social y territorial; 4) Crecimiento inteligente, sostenible e integrador; 5) Resiliencia sanitaria, económica, social e institucional; y 6) Políticas para las próximas generaciones (este último pilar es el que da nombre al instrumento "Next Generation EU"). Las reformas e inversiones previstas en los PRR nacionales deben adecuarse a estos 6 pilares.

16 Como se ha señalado, uno de los criterios de evaluación de los Planes nacionales de recuperación es verificar si las reformas estructurales previstas en el Plan atienden suficientemente las recomendaciones para cada país adoptadas por el Consejo sobre la base de los Programas de Estabilidad y los Programas Nacionales de Reformas presentados en el marco del Semestre Europeo, en particular, en los ciclos del Semestre de 2019 y 2020.

17 *Do No Significant Harm principle* (DNSH). Al respecto, puede verse la Comunicación de la Comisión. Guía técnica sobre la aplicación del principio de «no causar un perjuicio significativo» en virtud del Reglamento relativo al Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (DOUE de 18 de febrero de 2021).

18 Sobre esta cuestión, puede verse Tribunal de Cuentas Europeo (2020), apartados 45 y 46.

19 Al respecto, puede verse el Informe Especial 16/20 del Tribunal de Cuentas Europeo: «Semestre Europeo – Las recomendaciones específicas por país abordan cuestiones importantes, pero es necesario aplicarlas mejor». También puede verse CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ESPAÑA (2021), pág. 41. La deficiente implementación de las reformas estructurales del Semestre Europeo (Planes Nacionales de Reforma) también ha sido señalada por PAZOS-VIDAL (2022).

20 De ahí la importante incidencia del MRR en el Semestre Europeo, por varias razones: 1) El MRR está totalmente alineado con el Semestre Europeo; 2) el MRR es un instrumento financiero que refuerza el Semestre Europeo; 3) los plazos del Semestre Europeo y del MRR se solapan; y 4) en los próximos años, el Semestre Europeo va a estar centrado en la gestión del MRR.

abril de 2021[21], el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR), que fue aprobado por la Comisión y adoptado por el Consejo en julio de 2021[22]. Cabe señalar que la elaboración del PRTR ha sido exclusivamente estatal, sin intervención de las Comunidades Autónomas (CCAA) ni de los Entes Locales (EELL), cuya participación se sitúa exclusivamente en la fase de ejecución del PRTR[23].

En marzo de 2022, los datos relativos a la ejecución del MRR a nivel de toda la UE eran los siguientes[24]:

- 26 de los 27 Estados Miembros habían notificado sus PRR a la Comisión Europea; de ellos, 22 PRR habían sido aprobados por la Comisión Europea y adoptados por el Consejo; y 21 de estos EEMM habían recibido la prefinanciación (que es un 13% del importe del Plan); entre ellos España, que recibió una prefinanciación de 9.000 millones de euros.
- Se habían firmado Acuerdos operativos (*Operational Arrangements*) con 8 EEMM, entre ellos, España[25]. Estos acuerdos son necesarios para la ejecución del MRR, porque establecen los mecanismos de verificación que la Comisión Europea utilizará para valorar si las reformas e inversiones, y los hitos y objetivos, han sido cumplidos.

---

21 En España, puede verse la Resolución de 29 de abril de 2021, de la Subsecretaría, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de abril de 2021, por el que aprueba el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR); y el propio Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia disponible en www.lamoncloa.gob.es y en https://planderecuperacion.gob.es/ Además, el BOE ha publicado el "Código del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia", que incluye la normativa básica en esta materia; entre otras normas, la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

22 El contenido del PRTR del España se estructura en torno a 4 ejes transversales (transición ecológica; transformación digital; cohesión social y territorial; e igualdad de género); de los que se derivan 10 políticas palanca, que incluyen 30 componentes. En torno a estos 30 componentes se agrupan las 110 inversiones y las 102 reformas previstas en el PRTR. Aproximadamente el 70% de los fondos del PRTR de España se destinan a la transición ecológica y a la transformación digital.

23 El Real Decreto Ley 36/2020, de 30 de diciembre de 2020, para la gestión del PRTR, creó la Conferencia sectorial, en la que están representados el Estado, las CCAA y de los EELL. El Reglamento del MRR, en su Considerando 34, señala que: "Las autoridades regionales y locales pueden ser socios importantes en la aplicación de las reformas y las inversiones. A este respecto, se les debe hacer partícipes y consultar debidamente, de conformidad con el marco jurídico nacional".

24 Los siguientes datos se han extraído del Primer informe anual sobre el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, publicado por la Comisión Europea en marzo de 2022. Véase COMISIÓN EUROPEA, *Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of the Recovery and Resilience Facility*, Bruselas, 1 de marzo de 2022 (disponible en https://ec.europa.eu/).

25 Puede verse el Acuerdo Operativo (*Operational Arrangement*) entre la Comisión Europea y España, de 29 de octubre de 2021, publicado en www.lamoncloa.gob.es/. También puede verse el Acuerdo Financiero del MRR (*Recovery and Resilience Facility Financing Agreement*) entre la Comisión Europea y España, de 6 de agosto de 2021, publicado en https://planderecuperacion.gob.es/

- La Comisión Europea había recibido 5 solicitudes de pago. España ha sido el primer Estado Miembro en recibir el primer desembolso, ya a finales de 2021[26] (10.000 millones de euros)[27]. En 2022, España ha realizado el segundo requerimiento de pago correspondiente a la justificación de los hitos y objetivos del segundo semestre de 2021, por un importe de 12.000 millones de euros.

Finalmente, hay que tener presente la finalidad de los fondos del MRR[28], porque esto condiciona la selección de los instrumentos empleados para su ejecución. En España y en otros Estados Miembros (como Francia e Italia), las subvenciones han sido el instrumento privilegiado en la ejecución del MRR[29] y pueden considerarse como una forma de colaboración público-privada en sentido amplio[30]. En España, los Proyectos Estratégicos para la Recuperación y Transformación Económica (PERTE), aunque se califiquen como "una nueva figura de colaboración público-privada" en su normativa creadora (Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre), no tienen una entidad propia como tales (no es una figura jurídica ejecutable, sino un compendio de convocatorias)[31]. Los PERTE son proyectos prioritarios para la transformación de la economía española, especialmente complejos, con un elevado volumen de inversión pública y de inversión privada, y transversales a las diferentes administraciones[32].

---

26 El segundo Estado en recibir el primer pago ha sido Francia, en marzo de 2022.

27 La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2022 ya incorpora los fondos procedentes del MRR.

28 Sintéticamente, la finalidad de los fondos NGEU no es sólo la recuperación, sino también la transformación de la estructura productiva, en torno a dos grandes ejes: descarbonización y digitalización. Además, es necesario garantizar una transición justa, equitativa y sostenible. También es necesario garantizar la autonomía estratégica de la UE en el futuro. Sobre la necesaria alineación de los proyectos NGEU con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas, puede verse GIMENO FELIU (2021, pág. 5).

29 El uso de las convocatorias de subvenciones para la ejecución del MRR está siendo muy superior al de otros posibles instrumentos, como la licitación de contratos públicos. Para consultar el calendario de las convocatorias estatales en ejecución del PRTR, puede verse: https://planderecuperacion.gob.es/ejecucion/calendario-de-proximas-convocatorias. En el ámbito autonómico, concretamente en el caso de la Comunidad Autónoma de Cataluña, pueden consultarse las convocatorias en https://exteriors.gencat.cat/ca/ambits-dactuacio/afers_exteriors/ue/fons_europeus/next-generation-eu/convocatories/ Finalmente, en el ámbito local, la Diputación de Barcelona publica las convocatorias sobre los fondos NGEU de interés para el ámbito local en https://www.diba.cat/web/next-diba/convocatories.

30 Véase MALARET y PADRÓS (2021), págs. 44-46 y pág. 53.

31 Sobre los PERTE, puede verse el marco legal establecido en los artículos 8 y siguientes del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, así como su desarrollo en la Orden HFP/168/2022, de 7 de marzo, por la que se regula el funcionamiento y estructura del Registro Estatal de las entidades interesadas en los Proyectos Estratégicos para la Recuperación y Transformación Económica.

32 La declaración de un proyecto como PERTE se realiza por Acuerdo del Consejo de Ministros. Hasta septiembre de 2022, se han aprobado 11 PERTE (pueden consultarse en https://planderecuperacion.gob.es/) El primero fue el PERTE para el desarrollo del vehículo eléctrico y conectado (aprobado en Consejo de Ministros de 13 de julio de 2021). Posteriormente, hasta septiembre de 2022, se han aprobado los siguientes 10 PERTE: Salud de vanguardia; Energías renovables, hidrogeno renovable y almacenamiento; Agroalimentario; Nueva economía de la lengua; Economía circular; Industria naval; Aeroespacial; Digitalización del ciclo del agua; Microelectrónica y semiconductores; y Economía social y de los cuidados. El denominado PERTE "verde" (energías renovables, hidrógeno verde y almacenamiento) ha requerido

2.3. La financiación del MRR mediante el sistema de recursos propios

2.3.1. *La Decisión de Recursos Propios de la UE de 2020*

Tal como establece el artículo 311 del TFUE, el Presupuesto anual de la Unión se financia con los recursos propios de la Unión[33]. La necesidad de financiar el Instrumento de Recuperación (*Next Generation EU*) ha supuesto un cambio significativo en el sistema de recursos propios de la UE, no solo cuantitativamente (por el aumento de la cuantía de ingresos públicos que se obtendrán), sino también cualitativamente (por la introducción de nuevas categorías de recursos propios, hasta la fecha inexistentes).

El nuevo sistema de recursos propios de la Unión ha sido aprobado por la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053/UE, de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la UE, que deroga la anterior Decisión (UE, Euratom) 2014/335/UE, de 26 de mayo de 2014, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea.

Tal como exige el artículo 311 del TFUE *in fine*[34], la aprobación de esta nueva Decisión de recursos propios ha sido ya ratificada por los 27 Estados Miembros, de acuerdo con sus respectivas normas constitucionales.

La nueva Decisión de recursos propios no suprime ninguna de las categorías existentes de recursos propios, pero sí introduce nuevas categorías. Los recursos propios que estaban ya previstos en la anterior Decisión 2014/335/UE (y que se han mantenido en la Decisión 2020/2053/UE con ligeras variaciones), pueden resumirse, sintéticamente, en las siguientes categorías:

1) Los denominados "recursos propios tradicionales", que actualmente se limitan a los derechos de aduana sobre las importaciones. Los Estados Miembros son responsables de recaudar los derechos de aduana en nombre de la UE y retienen, en concepto de gastos de recaudación, el 25% de los ingresos obtenidos[35]. Según datos de 2018, los derechos de aduana suponen un 13% del total de ingresos de la UE.

---

la adopción de un Real Decreto-Ley específico (Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre). Si bien no disponen de PERTE, también son muy importantes los fondos del PRTR de España movilizados en Inteligencia Artificial.

33 Artículo 311 del TFUE: "La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas. Sin perjuicio del concurso de otros ingresos, el presupuesto será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios. (…)".

34 Artículo 311 del TFUE, *in fine*: "(…) El Consejo adoptará, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, una decisión que establezca las disposiciones aplicables al sistema de recursos propios de la Unión. En este contexto se podrá establecer nuevas categorías de recursos propios o suprimir una categoría existente. Dicha decisión sólo entrará en vigor una vez que haya sido aprobada por los Estados miembros, de conformidad con sus respectivas normas constitucionales".

35 Este porcentaje era del 20% en la anterior Decisión 2014/335/UE y se ha elevado al 25% en la nueva Decisión 2020/2053/UE sobre el sistema de recursos propios de la UE.

2) El "recurso IVA", que consiste en la aplicación de un tipo uniforme del 0,30% a la base imponible armonizada del IVA de cada Estado miembro, que no excederá el 50% de su Renta Nacional Bruta (RNB). Téngase en cuenta que el IVA no es un impuesto de la UE, sino de los Estados Miembros. Según datos de 2018, este recurso supone un 11% del total de ingresos de la UE.

3) La Renta Nacional Bruta (RNB), esto es, la aplicación de una tasa uniforme sobre la RNB nacional que se acuerda anualmente. En el año 2018, la RNB suponía un 66% de los recursos propios de la UE[36].

Como puede apreciarse, el concepto "recursos propios" de la UE es un concepto ambiguo. La mayor parte de los ingresos con los que se financia el presupuesto anual de la UE proceden de contribuciones nacionales de los Estados miembros (no son genuinos recursos propios). Este es el sistema que se ha mantenido prácticamente invariable durante más de treinta años[37].

Las principales medidas adoptadas por la Decisión 2020/2053/UE, aplicables desde el 1 de enero de 2021, son las siguientes:

1) Se actualizan los límites máximos de los recursos propios. El importe máximo del presupuesto anual de la UE (el "límite máximo de los recursos propios") se incrementa del 1,20% al 1,40% de la RNB de la UE para los pagos y al 1,46% para los compromisos.

2) Se establece la facultad de la Comisión Europea para contraer empréstitos en los mercados de capitales en nombre de la UE. Se trata de un nuevo recurso jurídico-financiero excepcional y específicamente destinado para financiar *Next Generation EU*. No se califica como nuevo "recurso propio", puesto que se considera un "medio complementario extraordinario y temporal para hacer frente a la crisis ocasionada por la COVID-19"[38].

3) Se introduce una nueva categoría de recursos propios, la contribución nacional[39] calculada sobre la base de los residuos de envases de plástico no reciclados. Esta contribución se

---

36 El resto de ingresos que financian el Presupuesto de la Unión (un 10%) procede de otros recursos variados, entre los que se encuentran los impuestos sobre la remuneración del personal de la UE y las multas.

37 Esta estructura del sistema de recursos propios de la Unión fue establecida por la Decisión del Consejo, de 24 de junio de 1988, relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (88/376/CEE, Euratom) y se ha mantenido prácticamente inalterada hasta la Decisión 2020/2053/UE, de 14 de diciembre de 2020. Anteriormente, el sistema de financiación de la UE no estaba basado en las contribuciones nacionales de los Estados miembros, sino en los recursos propios tradicionales. Al respecto, puede verse la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (70/243/CECA, CEE, Euratom).

38 Artículos 2.1 y 5 de la Decisión 2020/2053/UE.

39 Este nuevo recurso propio no se configura como un impuesto, sino como una contribución nacional. A nivel interno, España ha creado el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, mediante la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (artículos 67 a 83), impuesto aplicable a partir del 1 de enero de 2023. Se trata de un impuesto indirecto que grava la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, son no reutilizables (se complementa por tanto con la finalidad de la contribución nacional, que es reducir la generación de residuos de envases de plástico no reciclados). El

calcula aplicando un tipo uniforme de 0,80 euros por kilogramo, sobre el peso de los residuos de envases de plástico generados en cada Estado miembro que no se reciclen. Tiene una clara finalidad medioambiental, coherente con los objetivos estratégicos de la UE[40].

2.3.2. *La hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios*

Junto a esta Decisión 2020/2053/UE, de 14 de diciembre de 2020, es muy importante citar el Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, que establece una "hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios". Esta hoja de ruta prevé la aprobación de nuevos (y genuinos) recursos propios de la Unión (en el sentido señalado en el citado artículo 311, párrafo tercero, del TFUE), a lo largo del período del MFP 2021-2027, concretamente en dos fases:

Para el año 2023, se prevé la aprobación de los siguientes recursos:

1) Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono.

2) Recurso basado en el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE.

3) Impuesto sobre servicios digitales[41].

Para el año 2026, se prevé la aprobación de los siguientes recursos:

1) Impuesto sobre transacciones financieras[42].

2) Contribución financiera vinculada al sector empresarial.

3) Base imponible común del impuesto sobre sociedades.

Varios de estos recursos ya se habían propuesto con anterioridad, sin éxito[43]. Los recursos que actualmente se encuentran en una fase más avanzada de aprobación son el recurso basado en el

tipo impositivo es de 0,45 euros por kilogramo aplicado sobre la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos objeto del impuesto. Este nuevo impuesto servirá para financiar la contribución nacional a la que nos referimos en el texto.

40 Por ello, a medida que los Estados den cumplimiento a estos objetivos y reduzcan la generación de residuos de envases de plástico no reciclados, se reducirá también la recaudación por este recurso.

41 En España, se ha creado el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, por la Ley 4/2020, de 15 de octubre.

42 En España, puede verse la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

43 Entre otras, pueden verse las propuestas de la Comisión contenidas en la Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea, de 29 de junio de 2011 (COM (2011) 510 final) y la Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea, de 2 de mayo de 2018 [COM (2018) 325 final]. Por ejemplo, la base imponible consolidada común del impuesto de sociedades (BICCIS) y el impuesto sobre transacciones financieras se propusieron por primera vez en 2011; y en 2018 se propuso el impuesto sobre servicios digitales. Estas propuestas, que habían quedado paralizadas debido a la regla de la unanimidad, se han retomado

régimen de comercio de derechos de emisión de la UE y el Mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono. En relación con este último, el 14 de julio de 2021 la Comisión aprobó la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Ajuste en Frontera por Carbono (COM (2021) 564 final). Es significativo que este recurso no se esté tramitando como medida fiscal (pese a su naturaleza jurídica de impuesto), precisamente para evitar la regla de unanimidad prevista en el TFUE, a la que nos referimos *infra*.

3. LA TRANSFORMACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EUROPEA EN LA VERTIENTE DEL GASTO PÚBLICO

Bajo este epígrafe, analizaremos la incidencia del MRR en dos institutos jurídico- financieros clave en el Derecho del gasto público de la UE, que son el Marco Financiero Plurianual y el Presupuesto anual de la UE. Además, examinaremos la incidencia del MRR en una de las fases del ciclo presupuestario, el control del gasto público. Finalmente, nos referiremos a la incidencia del MRR en el proceso de reforma de las reglas de disciplina presupuestaria.

3.1. Incidencia del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en el Marco Financiero Plurianual de la UE y en el Presupuesto anual de la UE

El Marco Financiero Plurianual (MFP) es el Presupuesto a largo plazo de la Unión y se encuentra regulado en el artículo 312 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE)[44]. De acuerdo con este mismo precepto, el MFP se establecerá para un período mínimo de cinco años.

El actual MFP está regulado por el Reglamento (UE, Euratom) 2020/2093 del Consejo, de 17 de diciembre de 2020, por el que se establece el Marco Financiero Plurianual para el período 2021-2027 (en adelante, MFP 2021-2027).

El Marco Financiero Plurianual debe ser respetado por cada Presupuesto anual de la Unión que se apruebe dentro del período temporal correspondiente (artículo 312.1 TFUE). El Presupuesto anual de la Unión está regulado en los artículos 310 y 313-319 del TFUE y en el Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al Presupuesto general de la Unión ("Reglamento financiero").

Como hemos señalado previamente, NGEU fue aprobado precisamente como un mecanismo para reforzar el MFP 2021-2027. Con su aprobación, NGEU ha supuesto una importante ampliación del Presupuesto de la UE, no solo cuantitativamente, sino también cualitativamente, por lo que respecta a los objetivos y políticas de la Unión. Cuantitativamente, el MFP 2021-2027 (dotado con 1,1 billones de euros), conjuntamente con el instrumento NGEU (que es un fondo adicional

mediante su incorporación en la "hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios" contenida en el Acuerdo Interinstitucional de 16 de diciembre de 2020 citado en el texto.

44 Según el artículo 312 del TFUE, "el marco financiero plurianual tendrá por objeto garantizar la evolución ordenada de los gastos de la Unión dentro del límite de sus recursos propios".

específico)[45], casi duplica su cuantía[46], de forma que ambos ascienden a un total de 1,8 billones de euros.

3.2. Incidencia del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en el control del gasto público

Por razones de extensión, no podemos detenernos en todas las cuestiones que plantea el control de los fondos del MRR[47]. Lo cierto es que el MRR supone un importante reto, puesto que, como ha señalado el Tribunal de Cuentas Europeo, "facilitar una cantidad significativa de recursos adicionales que deben gastarse en un breve período de tiempo aumenta la presión sobre los sistemas de control"[48].

En este epígrafe, queremos destacar que el MRR (y, en particular, su ejecución a través de los PRR) supone un cambio muy importante de modelo de justificación del gasto. Tanto la financiación, como la fiscalización del gasto del MRR, se vinculan al efectivo cumplimiento de los hitos y objetivos (H y O) fijados en el Plan nacional de Recuperación y Resiliencia. No se sigue el modelo habitual de certificación del gasto (gastos subvencionables). En el MRR no se concretan los gastos elegibles. Por ello, este tipo de fiscalización es novedoso. Dicho de otro modo, el control del gasto del MRR se centra en los resultados[49], de modo que los desembolsos y controles del MRR se separan de los gastos subvencionables incurridos.

Por ello, el control de los fondos del MRR, a través de la ejecución de los Planes de recuperación nacionales, es un control cualitativo, que evalúa el grado de cumplimiento de los hitos y objetivos propuestos, a través de un cuadro de indicadores económicos y sociales[50].

---

45 Hay que señalar que el MRR no forma parte del Presupuesto de la UE, porque se financia con cargo al Instrumento de Recuperación de la UE y, por tanto, constituye «otros ingresos» en el sentido del artículo 311, apartado 2, del TFUE. Así es observado por el Tribunal de Cuentas Europeo (2020), en su Dictamen núm. 6/2020 (apartado 20), según el cual "esto representa un cambio importante en el modo en que se financiará el gasto de la UE durante el período del próximo MFP".

46 Como señala el Tribunal de Cuentas Europeo (2020), en el citado Dictamen núm. 6/2020 (apartado 16), teniendo en cuenta que el 60 % de las ayudas no reembolsables del MRR tendrá que comprometerse en el período 2021-2022, los recursos disponibles en dicho período casi duplicarán la financiación normal del MFP al año.

47 Así, por ejemplo, puede señalarse el importante papel que cumplen para el control de los fondos NGEU los órganos de control externo, como el Tribunal de Cuentas Europeo, en virtud del artículo 22.2.e) del Reglamento del MRR, en conexión con el artículo 129.1 del Reglamento Financiero.

48 Tribunal de Cuentas Europeo (2020), apartado 23.

49 Sobre la supervisión y medición del rendimiento, puede verse Tribunal de Cuentas Europeo (2020), apartados 53 a 57. En particular, en el apartado 56, se señala lo siguiente: "la Comisión debe desarrollar indicadores comunes y establecer objetivos específicos a escala de la UE siempre que sea posible. Esto facilitaría un mejor seguimiento y medición de la ejecución del MRR en la UE, y orientaría a los Estados miembros con respecto a un uso más eficaz de sus recursos para alcanzar los objetivos de la Unión. Si no se cuenta con indicadores comunes ni se utiliza una metodología común, será difícil realizar un seguimiento y auditar el gasto, por ejemplo, de la transición ecológica".

50 En España, puede verse la Orden HFP/1031/2021, de 29 de septiembre, por la que se establece el procedimiento y formato de la información a proporcionar por las Entidades del Sector Público Estatal, Autonómico y Local para el seguimiento del cumplimiento de hitos y objetivos y de ejecución presupuestaria y contable de las medidas de los componentes del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Los denominados Acuerdos operativos (*Operational Arrangements*) son imprescindibles para la ejecución del MRR, porque establecen los mecanismos de verificación que la Comisión Europea utilizará para valorar si las reformas e inversiones, y los hitos y objetivos, han sido cumplidos. Al respecto, puede verse el cuadro de indicadores de recuperación y resiliencia (*Scoreboard*), publicado por la Comisión Europea[51].

El pago de los fondos del MRR a los EEMM está vinculado a la consecución efectiva de las metas y objetivos establecidos (los pagos se realizan por tramos). Conforme a este sistema de funcionamiento del MRR, los EEMM pueden presentar solicitudes de pago dos veces al año, una vez completados los objetivos intermedios y las metas pertinentes acordadas en los PRR. La Comisión evaluará entonces la solicitud en un plazo de dos meses.

Los principales requisitos de cumplimiento definidos en el Reglamento del MRR son:

- El cumplimiento satisfactorio de hitos o metas, como condición para el desembolso por la Comisión (artículos 17 y 24 del Reglamento del MRR)[52].
- La protección de los intereses financieros de la UE (artículo 22 del Reglamento del MRR).

La protección de los intereses financieros de la UE debe garantizarse mediante el establecimiento por el Estado miembro de un sistema eficaz para prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses y la doble financiación (irregularidades graves). El sistema del Estado miembro debe garantizar el cumplimiento de la legislación nacional y de la UE aplicable (ayudas estatales y contratación pública) y la recuperación de los importes irregulares[53]. En España, toda entidad, decisora o ejecutora, que participe en la ejecución de las medidas del PRTR deberá disponer de un «Plan de medidas antifraude»[54].

Además, en la ejecución del PRTR, los otros tres requisitos de cumplimiento que presentan mayor importancia en la práctica son los siguientes: las medidas deben respetar el principio de «no causar un perjuicio significativo» (artículo 5, apartado 2); la declaración de ausencia de conflicto de intereses de quienes han participado en la preparación - DACI- (artículo 6); y que no se permite la doble financiación para un mismo coste (artículo 9).

---

51 Disponible en https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/recovery-coronavirus/recovery-and-resilience-facility#scoreboard.

52 En relación con el PRTR de España, puede verse la Orden HFP/1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, que, entre otras cuestiones, en su artículo 3 regula el concepto de hito y objetivo (H y O), los criterios para su seguimiento y la acreditación del resultado. También puede verse la Resolución 1/2022, de 12 de abril, de la Secretaria General de Fondos Europeos, por la que se establecen instrucciones a fin de clarificar la condición de entidad ejecutora, la designación de órganos responsables de medidas y órganos gestores de proyectos y subproyectos, en el marco del sistema de gestión del PRTR.

53 El Acuerdo de Financiación entre la Comisión Europea y España, firmado en agosto de 2021, prevé en sus artículos 19 y 20 correcciones de hasta el 100% de la ayuda, si fallan los sistemas de control.

54 Al respecto, puede verse el documento "Orientaciones para el Refuerzo de los mecanismos para la prevención, detección y corrección del fraude, la corrupción y los conflictos de intereses, referidos en el artículo 6 de la Orden HFP 1030/2021, de 29 de septiembre, por la que se configura el sistema de gestión del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia", publicadas por el Ministerio de Hacienda y Función Pública el 24 de enero de 2022.

Finalmente, hay que señalar la existencia de otros requisitos de cumplimiento definidos en el Reglamento del MRR: los fondos del MRR no sustituyen a los gastos presupuestarios nacionales ordinarios (artículo 5, apartado 1); se aplican al MRR todas las normas del Reglamento Financiero aplicables a la gestión directa y el régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la Unión[55] (artículo 8); y el MRR debe vincularse a una buena gobernanza económica (artículo 10).

Finalmente, como señala Pazos-Vidal, el MRR ha supuesto importantes avances respecto a los fondos estructurales; en particular, la financiación no vinculada a costes (FNLTC), la no necesidad de cofinanciación y el pago por adelantado (no reembolso a gasto ejecutado).

El problema es que no existe una metodología clara para afrontar los cumplimientos parciales de Hitos y Objetivos. Los EEMM mantienen interpretaciones diversas del Reglamento del MRR. Se plantea entonces la cuestión de dónde situar el umbral de cumplimiento de hitos y, sobre todo, de los objetivos, cuando los criterios son ambiguos. En muchos casos, será necesario un trabajo de campo para acreditar la consecución de Hitos y Objetivos. Además, como señala Moreo, es necesaria la transformación digital de la actividad de control del gasto público; así, para que el control sea eficaz, es importante identificar *a priori* cuál será la información necesaria para ser analizada posteriormente y, una vez identificada, capturar los datos en el debido momento y digitalizarlos[56]. Aunque el MRR es un instrumento de carácter temporal y excepcional, en mi opinión estas cuestiones son importantes no solo para el MRR, sino también para el futuro, en la medida en que se decida utilizar instrumentos financieros similares en los próximos años.

3.3. Propuestas de reforma de las reglas de disciplina presupuestaria europea

A causa de la crisis causada por el COVID-19, se ha impulsado el debate sobre la necesaria revisión de las reglas de disciplina presupuestaria derivadas del Pacto de Estabilidad y Crecimiento[57] (PEC) de 1997. Tras las sucesivas reformas del PEC en 2005, 2011 y 2013, y su flexibilización en 2015, existía, ya antes de la pandemia, un amplio consenso sobre la necesidad de reformar estas reglas fiscales[58]. Dicho consenso se ha acentuado todavía más tras la crisis del COVID-19 y la crisis

---

55 Puede verse el Reglamento (UE, Euratom) 2020/2092 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de diciembre de 2020, sobre un régimen general de condicionalidad para la protección del presupuesto de la Unión.

56 Como señala MOREO (2022):

> "Se trata de crear sistemas construidos desde las primeras etapas de la concepción de los programas, que sean capaces de identificar y capturar datos de forma ágil durante todas las etapas de su ciclo de vida. Se precisarán menos recursos. El control se realizará en tiempo real, lo cual es un importante salto cualitativo con respecto a las formas más tradicionales. En este contexto, el control *ex post* pierde importancia, y el objetivo principal se desplaza a un control inmediato y continuo que retroalimenta el sistema y permite corregir las acciones".

57 Como ya señalara RAMALLO (2007, págs. 17-18), existe cierta tensión entre las dos exigencias europeas que se expresan en el PEC: por un lado, la estabilidad presupuestaria (los límites al déficit y a la deuda públicos) y, por otro lado, la exigencia de crecimiento (con la consiguiente necesidad de inversión pública). Precisamente, como señala el CES (2021, pág. 44), el NGEU, al destinarse a la financiación de inversiones públicas y reformas estructurales nacionales, puede contribuir a paliar el déficit de inversión pública que se había constatado tras la crisis económica de 2008.

58 Nos referimos esencialmente al criterio del déficit y de la deuda públicos (artículo 126. 2 del TFUE), cuyos porcentajes máximos respecto del PIB (3% y 60% respectivamente) se fijan en el artículo 1 del Protocolo (núm. 12) anejo al TFUE

causada por la guerra en Ucrania. Todavía no existe una propuesta concreta sobre cómo debería articularse dicha reforma[59].

En este contexto, el 4 de abril de 2022, España y Países Bajos presentaron un documento conjunto en la reunión del Eurogrupo[60], para impulsar la reforma de las reglas fiscales europeas y la integración de los mercados financieros, mediante la adaptación del PEC a los retos actuales, la culminación de la Unión Bancaria y la Unión de Mercados de Capitales[61]. El documento tuvo muy buena acogida en el Eurogrupo y se destacó la importancia del consenso entre dos países tradicionalmente identificados con posiciones divergentes en este ámbito.

Ante la existencia de niveles de deuda elevados en la mayoría de Estados Miembros de la UE, muy por encima del límite del 60% del PIB[62], en el documento citado se aboga por un marco fiscal renovado[63], que requeriría al menos lo siguiente:

- Planes fiscales nacionales a medio plazo específicos para cada país, junto con salvaguardas adecuadas y estándares mínimos que aseguren que las estrategias fiscales contribuyen al objetivo central del PEC.
- Inversiones públicas de alta calidad y una mejor composición de las finanzas públicas, de tal forma que la reducción de la deuda no dependa únicamente de la consolidación presupuestaria.
- Revisiones del gasto público (*spending reviews*) y mejora de los sistemas de gestión de la inversión pública[64].
- Una regla de gasto sencilla, acompañada de cláusulas de escape bien definidas para acontecimientos extraordinarios, ajenos al control de los gobiernos.
- Un mayor papel de las Instituciones Fiscales Independientes.

---

sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo. A estos criterios del déficit y de la deuda públicos, se añade la regla de gasto europea, prevista en el artículo 5 del Reglamento de Supervisión.

59 Sobre las propuestas de reforma que se están formulando, puede verse CONSEJO FISCAL EUROPEO (2021); CES (2021), pág. 48; y ALLOZA (2021).

60 El Eurogrupo no es una institución de la UE, sino la reunión informal de los ministros y ministras de economía y finanzas de los 19 Estados miembros de la zona euro.

61 Véase el documento "Posición conjunta de España y Países Bajos sobre las áreas prioritarias de la agenda del Eurogrupo en 2022", de abril de 2022, disponible en www.lamoncloa.gob.es/. También puede verse la actualización del Programa de Estabilidad de España 2022-2025, de 29 de abril de 2022, págs. 144 y 145.

62 En España, en 2021 la deuda pública alcanzó el 118,4% del PIB y el déficit público del conjunto de las Administraciones públicas el 6,76% del PIB (véase el Programa de Estabilidad de España 2022-2025, págs. 51 y 102).

63 Junto a las medidas fiscales apuntadas en el texto, el documento señala la importancia de completar la Unión Bancaria, junto con la Unión de los Mercados de Capitales.

64 En España, pueden verse las evaluaciones de gasto público (*Spending Review*) elaboradas por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), disponibles en https://www.airef.es/es/evaluaciones-spending-review/

En el seno de la UE, actualmente se está trabajando en la concreción de esta reforma, con la intención de que sea aprobada, a ser posible, antes del año 2024 (que es cuando se prevé que se desactivará la cláusula de salvaguardia y por tanto volverán a aplicarse las reglas fiscales).

Por todo ello, la experiencia de la gobernanza del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en los próximos años va a ser decisiva[65].

4. LA TRANSFORMACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EUROPEA EN LA VERTIENTE DEL INGRESO PÚBLICO

Como se ha señalado *supra*, la necesidad de financiar los fondos *Next Generation EU* (en particular, el MRR), ha supuesto la autorización para que la Comisión pueda contraer crédito en los mercados de capitales en nombre de la UE; la reforma del sistema de recursos propios de la UE y la aprobación de una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios en el futuro.

4.1. La deuda pública europea

Bajo este epígrafe, analizamos brevemente la facultad de la Comisión Europea para contraer empréstitos en los mercados de capitales en nombre de la UE, como nuevo instrumento jurídico-financiero introducido por la Decisión sobre recursos propios de 2020 (artículo 5), para financiar el Instrumento de Recuperación *NGEU*. Hay que señalar que estos empréstitos no pueden financiar gastos operativos (artículo 4).

Si bien este recurso ha sido concebido como un mecanismo extraordinario y temporal para hacer frente a la crisis causada por la COVID-19, en mi opinión, es muy posible que, con el tiempo, si su aplicación resulta exitosa, acabe siendo integrado en el sistema de recursos propios de la UE como un recurso ordinario.

Esta no es la primera vez que la Comisión Europea contrae empréstitos en los mercados de capitales para prestar ayuda financiera a los Estados, pero existen importantes diferencias con experiencias anteriores, tanto cuantitativas como cualitativas. Cuantitativamente, las emisiones anteriores se limitaban a volúmenes reducidos de endeudamiento, no comparables con los 750.000 millones de euros de endeudamiento que se autorizan para financiar NGEU. Cualitativamente, las emisiones anteriores de deuda europea se destinaban exclusivamente a conceder préstamos a los Estados Miembros y no se destinaban a la concesión de ayudas no reembolsables.

Este es el caso del Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (MEEF), creado por el Reglamento (UE) núm. 407/2010, de 11 de mayo, en aplicación del art. 122.2 del TFUE, que

65 La AIReF ha elaborado el Documento "Reforma del marco de gobernanza fiscal: una propuesta para España de ancla de deuda y regla de gasto", Documento técnico 3/22, de 21 de octubre de 2022. En palabras de la propia AIReF, con esta propuesta "en cierto modo se replicaría en el ámbito fiscal el esquema de gobernanza del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia".

permitía a la Comisión contraer empréstitos hasta un máximo de 60.000 millones, para conceder préstamos a los Estados que precisaban ayuda financiera.

Más recientemente, tenemos el ejemplo del Instrumento Europeo de Apoyo Temporal para Mitigar los Riesgos de Desempleo en una Emergencia (SURE, por sus siglas en inglés[66]), creado por el Reglamento (UE) 2020/672[67], también en aplicación del art. 122.2 del TFUE, y dotado con un importe total de 100.000 millones de euros[68]. Para financiar SURE, la Comisión está facultada para contraer empréstitos en los mercados de capitales o con entidades financieras en nombre de la Unión (artículo 4 del Reglamento 2020/672 del SURE). Ahora bien, a diferencia del MRR, el fondo SURE tan solo permite conceder préstamos a los Estados miembros (no se conceden ayudas no reembolsables)[69] y, además, dichos préstamos están respaldados por un sistema de garantías voluntarias de los propios Estados miembros, que complementan el aval del presupuesto de la Unión[70] (artículo 11 del Reglamento 2020/672 del SURE).

Por ello, a diferencia de los instrumentos anteriores[71], lo realmente novedoso en la emisión de deuda pública europea para financiar el MRR es la financiación del componente concesional de NGEU (ayudas no reembolsables) mediante deuda pública supranacional.

La emisión de deuda pública europea para financiar NGEU está recibiendo una calificación crediticia del máximo nivel, como observan Alonso *et. al*. Por ello, como señala CES, con esta decisión, que tanto ha costado adoptar, la Unión Europea se ha convertido en actor financiero de primer orden y se ha reforzado el papel del euro como divisa global.

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

La necesidad de financiar a largo plazo[72] la deuda pública europea como instrumento para la salida de la crisis (en particular, para financiar el componente concesional de NGEU) puede suponer el impulso definitivo a la creación de nuevos impuestos de la UE, destacadamente "impuestos de

---

66 Temporary Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency (SURE).

67 Reglamento (UE) 2020/672 del Consejo de 19 de mayo de 2020, relativo a la creación de un instrumento europeo de apoyo temporal para atenuar los riesgos de desempleo en una emergencia (SURE) a raíz del brote de COVID-19. El fondo SURE proporciona ayuda financiera en forma de préstamos de la UE a los Estados miembros afectados para paliar las consecuencias socioeconómicas de la pandemia y hacer frente a los aumentos repentinos del gasto público a fin de preservar el empleo.

68 Hasta marzo de 2022, el fondo SURE se había desembolsado casi en un 90% (unos 90.000 millones de euros), en forma de préstamos concedidos a 19 Estados Miembros.

69 Recordemos que la deuda para financiar NGEU no se destina tan solo a conceder préstamos a los Estados (hasta 360.000 millones de euros), sino también ayudas no reembolsables (hasta 312.500 millones de euros).

70 En este fondo SURE, la contribución de cada Estado miembro al importe total de la garantía corresponde a su porcentaje relativo respecto al total de la Renta Nacional Bruta (RNB) de la Unión Europea, sobre la base del presupuesto de la UE para 2020.

71 Un análisis completo de los medios extraordinarios y temporales de la UE para hacer frente a la crisis ocasionada por la COVID-19, entre ellos SURE, puede verse en MARCO PEÑAS (2021).

72 Téngase en cuenta que la necesidad de financiar los gastos que genere el reembolso de los empréstitos obtenidos en el mercado de capitales por la UE se prolongará hasta el año 2058.

ordenación" (*Lenkungsteuer)*. Estos impuestos, de finalidad predominantemente extrafiscal, permiten analizar el efecto resultante de las políticas de ingreso y de gasto de la Unión, para la consecución de objetivos estratégicos, desde una visión unitaria del fenómeno financiero (particularmente en relación con la transición ecológica y la transformación digital)[73].

Se manifiesta así la estrecha vinculación entre la emisión de deuda a pública a largo plazo y el establecimiento de un sistema tributario con vocación de permanencia, que ya se produjera históricamente[74].

Si la incorporación de estos nuevos recursos se hace efectiva, se logrará una mayor autonomía financiera de la Unión, al reducirse la dependencia del Presupuesto de la UE de las contribuciones de los Estados miembros y aumentar su financiación a través de auténticos ingresos propios[75].

No obstante, esta reforma fiscal no es fácil, debido, entre otros factores, a la regla de la unanimidad de los 27 Estados Miembros para la adopción de decisiones en materia fiscal (artículos 113 y 115 del TFUE). La fiscalidad es la última política de la UE en la cual las decisiones se toman exclusivamente por unanimidad. Dada la importancia de la materia fiscal para la consecución de los objetivos de la UE, la Comisión Europea ha propuesto pasar de la regla de la unanimidad a la votación por la mayoría cualificada, mediante una transición progresiva. Ello permitiría al Parlamento Europeo contribuir plenamente a formular la política fiscal de la UE y acabaría con el déficit democrático de la Unión[76]. Si bien esta propuesta ya se había formulado con anterioridad[77], tras la crisis del COVID y la crisis de la guerra en Ucrania todavía se considera más necesaria. Mientras no se proceda a la reforma de los Tratados (proceso laborioso y lento, puesto que también se requiere la unanimidad), la Comisión ha propuesto varias posibilidades. Una de ellas sería que determinadas propuestas sobre fiscalidad sean aprobadas mediante el procedimiento legislativo ordinario, de conformidad con el artículo 116 del TFUE[78], aunque la aplicación de este precepto es

---

[73] En este contexto, la financiación cumple un papel clave en la construcción de una responsabilidad estratégica del Estado. Por un lado, la financiación, y en particular la actividad financiera pública, contribuye de forma clara a la función orientadora o de dirección (*Steuerung*) que desarrolla el Estado. A modo de ejemplo, desde la vertiente del ingreso, puede destacarse el reforzamiento de los impuestos de ordenación; y, desde la vertiente del gasto público, las subvenciones con carácter finalista. Por otro lado, la función estratégica del Estado exige garantizar una financiación que sea, al mismo tiempo, inclusiva y sostenible, tanto si proviene del sector público, como del sector privado.

[74] Así, por ejemplo, en el año 1365 en Cataluña, la emisión de deuda pública a largo plazo fue un elemento clave para explicar la continuidad del sistema fiscal con vocación de permanencia y de la Diputación del General para gestionarlo. Véase SÁNCHEZ MARTÍNEZ (2011), págs. 105 y 116.

[75] Como señala CES (2021), ello "permitiría ir superando la lógica nacionalista actual de las negociaciones presupuestarias centradas en la posición relativa de cada Estado respecto al presupuesto. La división entre contribuyentes y beneficiarios netos perdería sentido a favor una lógica de corte más federal".

[76] Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo, "Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE", de 15 de enero de 2019 (COM (2019) 8 final). De alguna forma, a través de la reforma fiscal, se conseguiría una reforma institucional en la UE.

[77] La Comisión ha realizado esta propuesta en varias ocasiones, también con anterioridad a la Comunicación de 2019 citada en la nota anterior.

[78] El artículo 116 del TFUE (antiguo artículo 96 TCE) dispone:

difícil en la práctica. Otra posibilidad más factible, también propuesta por la Comisión, sería utilizar las denominadas "cláusulas pasarela" de los Tratados (artículo 48.7 del TUE y artículo 192.2 del TFUE)[79].

Por una u otra vía, este reforzamiento del poder de gasto y del poder de ingreso del Parlamento europeo desempeñaría un papel clave en el proceso de "transformación" de la Hacienda pública europea que analizamos, dando así cumplimiento a la máxima "no representation without taxation".

Ciertamente, la crisis causada por el COVID-19, como señala Cordewener, es una oportunidad[80] para llevar a cabo una reforma fiscal en la UE[81]. El camino hacia la autonomía fiscal de la Unión Europea se ha iniciado. Pero, como advierte la doctrina científica (Dourado y Poiares; Bizioli y Traversa), dicho camino no está exento de obstáculos. El tiempo dirá si la reforma fiscal que se proyecta en los próximos años en el seno de la UE acaba siendo exitosa y contribuye a dar un salto cualitativo en el proceso de integración europea[82].

5. CONCLUSIONES

I. La Hacienda Pública europea, a partir de la pandemia causada por el coronavirus (COVID-19) en el año 2020, está experimentando una serie de profundos cambios, tanto cuantitativos como cualitativos, en la doble vertiente del gasto y del ingreso público. Dichos cambios son de tal calado, que podemos hablar de una auténtica "transformación" de la Hacienda Pública europea. El detonante de este proceso de transformación ha sido la política fiscal expansiva adoptada por la UE frente a la crisis del COVID[83], que se asienta en dos medidas principales: la suspensión de las reglas fiscales (mediante la activación por la Comisión, por primera vez, de la denominada cláusula de salvaguardia); y la

---

"En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado interior y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados.

Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Parlamento Europeo y el Consejo adoptarán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las directivas necesarias a este fin. Podrán adoptarse cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en los Tratados".

79 Propuesta contenida en la citada Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo, "Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE", de 15 de enero de 2019 (COM (2019) 8 final).

80 Como suele afirmarse de las crisis, estas traen progresos y de las crisis nacen las grandes estrategias (según una cita que se atribuye comúnmente a Albert Einstein, aunque bibliográficamente no sea posible confirmar su autoría).

81 Sobre el papel de las reformas tributarias en el seno de la UE, puede verse también SAINT-AMANS (2020), DOURADO (2020) y LANOTTE (2020).

82 Con independencia de lo que suceda en el futuro, como señalan ALONSO et. al. (2022), el NGEU ha supuesto ya un paso muy importante en la integración europea "ya que ha contribuido a mitigar, al menos temporalmente, dos carencias fundamentales del encaje institucional europeo: la falta de elementos fiscales estabilizadores supranacionales y la escasez relativa de activos seguros en euros".

83 CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ESPAÑA (2021), pág. 31.

aprobación de un paquete de estímulo financiero sin precedentes en la historia de la UE, el Instrumento de Recuperación de la UE (*Next Generation EU – NGEU* -) y, como pieza principal del mismo, el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (MRR).

II. Aunque estas medidas se han adoptado con carácter temporal y excepcional, como respuesta a la crisis del COVID, lo cierto es que han impactado de forma significativa en los institutos jurídico-financieros clásicos de la Unión. En primer lugar, la pandemia ha precipitado importantes reformas que, si bien ya se estaban gestando (como la revisión de la disciplina presupuestaria europea o la ampliación del sistema de recursos propios de la UE), se encontraban estancadas por la dificultad de superar la regla de la unanimidad prevista en el TFUE. Esta regla de la unanimidad siempre ha sido un importante obstáculo a la adopción de medidas fiscales y de gasto en el seno de la UE y, por tanto, al avance de la autonomía financiera de la Unión. La necesidad de dar una respuesta rápida y coordinada frente a la crisis ha merecido el consenso de los 27 Estados Miembros. El tiempo dirá si también se alcanza dicho consenso para reformar las reglas fiscales antes de que finalice la suspensión de su aplicación (actualmente prorrogada hasta finales de 2023); o para hacer efectiva la hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios prevista hasta 2026.

III. En la vertiente del gasto público de la UE, el poder de gasto de la Unión se ha visto claramente reforzado. Cuantitativamente, porque el gasto que venía siendo financiado anualmente en el marco del MFP casi se ha duplicado. Cualitativamente, porque se ha incrementado el poder de la Comisión para dirigir las medidas de los Estados Miembros hacia la consecución de los objetivos estratégicos de la Unión (con una eficacia mucho mayor que la del Semestre Europeo). Adicionalmente, el MRR ha supuesto un cambio en el control del gasto, al no seguir el tradicional modelo de justificación, sino un modelo de control de resultados (el desembolso se realiza por tramos, previo control del cumplimiento de hitos y objetivos). Si la experiencia resulta exitosa, es posible que se adopte en el futuro para instrumentos financieros similares (de hecho, NGEU ya se está adoptando como modelo para otros fondos). Todo hace pensar que estos cambios no se van a limitar al período del MFP 2021-2027.

IV. En la vertiente del Derecho de los ingresos públicos de la UE, también se ha producido una importante ampliación y reforzamiento, tanto cuantitativo como cualitativo, del poder de ingreso de la UE, mediante la reforma del sistema de recursos propios de la UE, que afecta tanto a los recursos tradicionales, como a nuevos recursos. Para financiar NGEU, la Comisión Europea ha recurrido al crédito en los mercados de capitales. A diferencia de otros instrumentos anteriores (como el fondo SURE, también financiado mediante deuda), la deuda europea para financiar el MRR no se destina tan solo a conceder préstamos a los Estados (que estos tendrán que devolver en las mismas condiciones que la emisión original), sino también ayudas no reembolsables. De ahí que esta emisión de deuda sea novedosa en la historia de la UE. A su vez, para financiar los gastos que supone el reembolso del capital y el pago de los intereses de esta deuda pública europea, se ha aprobado una nueva categoría de recursos propios y se ha establecido una hoja de ruta

para la introducción de nuevos recursos propios en el futuro (hasta 2026). Como ya sucediera históricamente, la necesidad de financiar el gasto que supone la deuda pública europea a largo plazo (hasta 2058) ha sido el elemento catalizador para impulsar un sistema de genuinos recursos propios con vocación de permanencia, que aseguren la suficiencia financiera, la sostenibilidad y la autonomía financiera de la Unión.

V. El tiempo dirá si el proceso de transformación de la Hacienda Pública europea que se ha descrito en este trabajo (y que hasta la fecha ya ha supuesto avances significativos en la doble vertiente del gasto y del ingreso público de la UE), se consolidará en el futuro y permitirá avanzar en el proceso de integración europea. NGEU podría ser el embrión para la creación de instrumentos fiscales europeos permanentes. Estamos en un momento clave, en el que el camino hacia la autonomía fiscal en la UE podría conducir a una reforma estructural. Existen importantes obstáculos en este camino, destacadamente, la regla de la unanimidad de los 27 Estados Miembros para la adopción de decisiones en materia fiscal en el seno de la UE. Al respecto, la Comisión ya planteó en 2019 distintas propuestas para pasar, progresivamente, de la regla de la unanimidad a la votación por mayoría cualificada. Con ello, se reforzaría el poder financiero de la Unión y el papel del Parlamento en la toma de decisiones. No es un camino fácil, pero es esta la dirección en la que también se sitúan las recientes propuestas de reforma de los Tratados para ampliar las competencias de la Unión[84].

VI. En definitiva, en la coyuntura actual, frente a la crisis de sostenibilidad revelada por la Gran Recesión de 2008 y acentuada por la pandemia COVID 2019 y la guerra de Ucrania, la financiación no es solo una herramienta al servicio del cumplimiento de las funciones de la UE y de los Estados, sino que también constituye un auténtico motor de transformación, de la propia Hacienda Pública y de las instituciones, europeas y estatales. Ante dicha transformación, se requiere una continua revisión de las categorías jurídicas fundamentales. Además, los retos que plantea el futuro exigen una respuesta necesariamente coordinada (a nivel global, europeo y estatal), así como la cooperación entre todos los sectores (público y privado), para la consecución de los objetivos que se consideran estratégicos para el siglo XXI[85]. La globalización y la digitalización han creado retos comunes que exigen soluciones comunes[86]. El reforzamiento de la autonomía financiera de la UE, en la doble vertiente del ingreso y del gasto, para la satisfacción de las necesidades colectivas, no solo puede constituir el resorte para avanzar en el proceso de integración europea, sino también contribuir a la definición y consecución de dichos objetivos estratégicos.

---

84 Al respecto, puede verse la Conferencia sobre el futuro de Europa (2022) y la Resolución del Parlamento europeo, de 6 de junio de 2022, sobre la convocatoria de una convención para la revisión de los Tratados.

85 Entre otros, el propio *NGEU*; el paquete *Fit for 55* de la Comisión y los ODS de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas.

86 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo, "Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE", de 15 de enero de 2019 (COM (2019) 8 final).

Bibliografía

AGULLÓ AGÜERO, Antonia (2016a): "Europa, crisis y derecho. Notas para la construcción de un nuevo derecho del gasto público", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 170, págs. 39-62.

AGULLÓ AGÜERO, Antonia (2016b): «*Quo vadis*? ¿Hacia dónde va el derecho del gasto público?», en Agulló Agüero, Antonia (dir.); Marco Peñas, Ester (coord.), *Disciplina presupuestaria, colaboración público privada y gasto público*, Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 29-55.

ALONSO, Daniel; KATARYNIUK, Iván; MORENO, Carlos y PÉREZ, Javier J. (2022): "El programa Next Generation EU: características y claves para su éxito", *Revista Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 924 (Ejemplar dedicado a: La crisis de la COVID-19: el camino de la recuperación), págs. 77-97.

ALLOZA, Mario; ANDRÉS, Javier; BURRIEL, Pablo; KATARYNIUK, Iván; PÉREZ, Javier J., y VEGA, Juan Luis (2021): *La reforma del marco de gobernanza de la política fiscal de la Unión Europea en un nuevo entorno macroeconómico*, Banco de España, Documentos Ocasionales, núm. 2121.

BIZIOLI, Gianluigi y TRAVERSA, Edoardo (2020): "COVID-19 and Fiscal Policies: Solidarity in the European Union in the Time of COVID-19: Paving the Way for a Genuine EU Tax?", *Intertax*, Vol. 48, Issue 8/9, págs. 743-753.

CES - CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ESPAÑA (2021): *La gobernanza económica de la Unión Europea. El impacto de la pandemia*, Informe 03/2021, Consejo Económico y Social.

COMISIÓN EUROPEA (2022): *Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of the Recovery and Resilience Facility*, Bruselas, 1 de marzo de 2022.

CONFERENCE ON THE FUTURE OF EUROPE (2022): *Report on the final outcome*, mayo 2022.

CONSEJO FISCAL EUROPEO (2021): *Annual Report 2021*, Bruselas, 22 de octubre de 2021.

CORDEWENER, Axel (2020): "The COVID-19 Crisis: An Opportunity for EU Budget and Tax Reform", *EC Tax Review*, Vol. 29, Issue 6, págs. 258-262.

DOURADO, Ana Paula (2020): "The European Commission Tax Package: The Condition of Foreseeable Relevance, Group Requests and Data Breaches", *Intertax*, Vol. 48, Issue 1, págs. 949-952.

DOURADO, Ana Paula y POIARES MADURO, Miguel (2020): "A Plead for the European Union Fiscal Autonomy", *Intertax*, Vol. 48, Issue 8/9, págs. 695-697.

GIMENO FELIU, José María (2021): "Los fondos europeos Next Generation como elemento de transformación de la gestión: la visión local", *Revista Democracia y Gobierno Local*, núm. 52/53, págs. 4-11.

LANOTTE, Antonio (2020): "The European Fiscal Support Plan in Response to COVID-19 (the Black Swan of European GDP): State Aid and Indirect Tax Measures", *European Taxation*, Vol. 60, núm. 7.

MALARET GARCÍA, Elisenda y PADRÓS CASTILLÓN, Xavier (2021): "La col·laboració publico privada en el procés d'execució dels plans finançats amb fons NextGenerationEU: més enllà de la tradicional distinció entre formes organitzatives i formes contractuals, l'especial rellevància de les subvencions", *Revista Catalana de Dret Públic*, núm. 63 (Ejemplar dedicado a: *Els fons europeus NextGenerationEU: reptes per a les administracions públiques*), págs. 39-60.

MARCO PEÑAS, Ester (2021): "Derecho "en" y "tras" la pandemia. Los mecanismos de apoyo de la UE para hacer frente a la crisis de la COVID-19: el alcance de la solidaridad entre los Estados miembros de la UE", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. Extra 1, págs. 353-371.

MOREO MARROIG, Teresa (2022): "La ejecución de los fondos Next Generation-UE desde el punto de vista de la gestión y del control. ¿Cuál es el balance un año después de la aprobación del PRTR?", ponencia presentada en el Seminario internacional *La Administración de la recuperación en el marco del Estado estratégico*, Universidad Autónoma de Madrid (disponible en https://www.idluam.org/blog/seminarios/).

PAZOS-VIDAL, Serafín (2022): "La Gobernanza de la recuperación. El caso español en el marco europeo", ponencia presentada en el Seminario internacional *La Administración de la recuperación en el marco del Estado estratégico*, Universidad Autónoma de Madrid (disponible en https://www.idluam.org/blog/seminarios/).

RAMALLO MASSANET, Juan (2007): "El control externo en las nuevas formas de colaboración público-privada", *Revista Española de Control Externo*, vol. 9, núm. 26, págs. 13-34.

SAINT-AMANS, Pascal (2020): "Supporting the global economy: what role for tax systems in responding to COVID-19?", OECD.

SÁNCHEZ MARTÍNEZ, Manuel (2011): "La consolidació de la nova fiscalitat a Catalunya (1359-1380)", *Història de la Generalitat de Catalunya. Dels orígens medievals a l'actualitat. 650 anys*, Generalitat de Catalunya-Institut d'Estudis Catalans, Barcelona, págs. 99 a 117.

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2020): Dictamen núm. 6/2020, de 7 de septiembre de 2020, sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un Mecanismo de Recuperación y Resiliencia.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando (1974), «Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 3, págs. 535-547.