

DEBATE/DEBATE: LA ECONOMÍA CIRCULAR EN PERSPECTIVA JURÍDICA. SISTEMA TRIBUTARIO Y REGULACIÓN LABORAL ANTE LA SOSTENIBILIDAD AMBIENTAL/
THE CIRCULAR ECONOMY FROM A LEGAL PERSPECTIVE. THE TAX SYSTEM AND LABOUR REGULATION IN THE CONTEXT OF ENVIRONMENTAL SUSTAINABILITY

Editorial: Sistema tributario y economía circular: historia de una simbiosis imperfecta

Editorial: Taxation System and Circular Economy: Story of an Imperfect Symbiosis

Yolanda García Calvente

Universidad de Granada, España
yolandagcalvente@ugr.es

Recibido/Received: 3-2-2025

Aceptado/Accepted: 2-4-2025



RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo contextualizar el debate sobre economía circular en perspectiva jurídica del que forman parte estas páginas. La economía circular, tal como la define la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, es un «sistema económico en el que el valor de los productos, materiales y demás recursos de la economía dura el mayor tiempo posible, potenciando su uso eficiente en la producción y el consumo, reduciendo de este modo el impacto medioambiental de su uso, y reduciendo al mínimo los residuos [...]». La transición del actual modelo lineal al que describe esta norma es imprescindible, pero también genera consecuencias que pueden afectar a la sostenibilidad social y que deben ser abordadas principalmente desde dos ámbitos del derecho: el que regula el ingreso y el gasto y el derecho del trabajo. Por tanto, debatir sobre la forma en la que ambas disciplinas contribuyen a la transición justa a la economía circular es imprescindible.

PALABRAS CLAVE: derecho financiero; sistema tributario; tributación ambiental; sostenibilidad ambiental; residuos; reciclaje; incentivos tributarios; economía circular.

CÓMO CITAR: García Calvente, Y. (2025). Editorial: Sistema tributario y economía circular: historia de una simbiosis imperfecta. *Revista Centra de Ciencias Sociales*, 4(2), 143-156. <https://doi.org/10.54790/rccs.126>

English version can be read on <https://doi.org/10.54790/rccs.126>

ABSTRACT

The aim of this work is to contextualise the debate on the circular economy from a legal perspective, of which these pages form a part. The circular economy, as defined by Law 7/2022 of 8 April on waste and contaminated soil for a circular economy, is an 'economic system in which the value of products, materials and other resources in the economy lasts as long as possible, promoting their efficient use in production and consumption, thus reducing the environmental impact of their use, and minimising waste (...)'. The transition from the current linear model to the one described in this standard is essential, but it also has consequences that can affect social sustainability and that must be addressed mainly from two areas of law: the one that regulates income and expenditure and labour law. Therefore, it is essential to debate the way in which both disciplines contribute to the just transition to the circular economy.

KEYWORDS: financial law; tax system; environmental taxation; environmental sustainability; waste; recycling; tax incentives; circular economy.

1. Introducción

Los vínculos entre el sistema tributario y la economía circular se han ido intensificando en los últimos años, con un éxito relativo si evaluamos la eficacia de las normas tributarias para la consecución de los objetivos que emanan del tema objeto de estudio. Es fácil encontrar trabajos científicos, referencias en el ámbito de la divulgación e incluso iniciativas legislativas al respecto, pero, en mi opinión, el enfoque con el que se trabaja muestra carencias evidentes, como trataré de explicar a lo largo de las siguientes páginas. Para ello, considero necesario tratar dos cuestiones: la primera, la evolución histórica de esta materia, con el fin de aclarar cuándo y en qué condiciones comienza a vincularse sistema tributario y economía circular. En segundo lugar, haré referencia a las fortalezas y debilidades del vínculo entre el sistema tributario y la economía circular.

Antes de comenzar, conviene aclarar que el concepto de economía circular, como es sabido, hace referencia a 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. De esta forma, el ciclo de vida de los productos se alarga y se reducen los residuos al mínimo de forma tal que cuando un producto llega al final de su vida, sus materiales se mantienen dentro de la economía siempre que sea posible. Contrasta con el modelo económico lineal tradicional, basado principalmente en el concepto «usar y tirar», que requiere de grandes cantidades de materiales y energía baratos y de fácil acceso. Incentivos tributarios y economía circular en perspectiva histórica.

El recurso a los incentivos tributarios para solucionar los problemas derivados de una insuficiente protección del medio ambiente no es un fenómeno nuevo¹. Al contrario, sus inicios se remontan bastante atrás en el tiempo, pudiendo situarse la intensifi-

cación de su estudio en España en la década de los noventa. Autores como Carbajo Vasco, Dopazo Fragío, Falcón y Tella, Herrera Molina, Vicente-Arche Domingo, Magadán Díaz, Botella García-Lastra o Autrand comenzaron a publicar los resultados de sus investigaciones sobre las interacciones entre medio ambiente y fiscalidad en dicha década.

Este último, seguramente el menos conocido de todos, era en el momento en el que escribió su texto «técnico de la Comisión de la Comunidad Europea», y dedicó un apartado de su trabajo al «Redescubrimiento del elemento fiscal». En él se planteó el porqué de «esta moda a favor de la aplicación de la fiscalidad». Y aunque es él mismo quien habla de «redescubrimiento», reconoce a continuación que «la posibilidad de aplicación de los elementos económicos y fiscales en el terreno del medio ambiente es una novedad de los debates actuales» que se explica:

indudablemente, a causa de la sensación de que la eficacia de la acción reglamentaria tiende a ser sofocada por la multiplicación y por las constantes modificaciones de las diversas normas. También se explica por las dudas que existen respecto al uso de los derechos de polución. Los promotores de la aplicación del impuesto afirman que permite actuar sobre los precios: aumentando el precio de los productos polucionantes o disminuyendo el de los productos limpios, permitiría modificar comportamientos. Es, pues, una forma de actuar a la vez universal y descentralizada; se considera más eficaz que los medios reglamentarios.

Y aunque no duda de la eficacia de la fiscalidad, sí considera que deberían haberse agotado otros recursos en la lucha a favor de la protección del medio ambiente: «Pensemos por un momento en las importantes demoras en la reducción de la polución en el sector de los transportes urbanos o en el de los residuos, en los que Europa no ha realizado todavía todos los progresos posibles». Recordemos que hablamos de un trabajo publicado hace más de treinta años y probablemente coincidiremos en que sigue siendo mucho lo que queda por hacer, al margen de la fiscalidad.

Borrero Moro elaboró su tesis doctoral *La tributación ambiental en España* también en la última década del siglo XX. A mi juicio, su lectura constituye un punto de partida imprescindible para comprender el desarrollo de la tributación ambiental en nuestro país. En ella se defendía la legitimidad constitucional de las medidas fiscales dirigidas a alcanzar directamente fines constitucionales, incentivando aquellos comportamientos más acordes con la idea de justicia plasmada constitucionalmente. Tal como expresaba este autor:

El deber de contribuir es un instrumento constitucional fundado en la justicia que inspira la Constitución española y encaminado a la realización de la igualdad material. Por ello, se dirige a la consecución de los fines de justicia en los que se concreta esta, entre los que se encuentra la protección del medio (art. 45 CE). Estos coadyuvan a la definición de la justicia constitucional. En consecuencia, integran la idea de justicia que informa el deber de contribuir, fundamentalmente, cuando éste se dirige a su consecución.

Pero, además, como también avanzaba Borrero Moro, cabe la posibilidad de «configurar medidas fiscales con base en principios emanados de mandatos constitucionales, distintos al principio de capacidad económica».

Poco tiempo después, el profesor Vaquera García defendía la que también constituyó su tesis doctoral: *Problemática tributaria de la protección ambiental* (1998)², que complementa la visión aportada por Borrero Moro, y que resulta especialmente útil tanto por las ideas que aporta como porque nos permite, completando su lectura con la de su reciente monografía titulada *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*, comprender la evolución del fenómeno al que dedico este libro³.

Durante dos décadas, el acervo doctrinal dedicado a la tributación ambiental siguió creciendo, pero la atención se fue enfocando, cada vez más, del análisis genérico de la constitucionalidad y eficacia de las medidas tributarias con objetivos medioambientales al estudio de aspectos más concretos. Así, surgieron estudios relativos, por ejemplo, a la fiscalidad de la energía, de las aguas o de los vertidos, y se comenzó a mostrar interés además en la fiscalidad ambiental en cada uno de los niveles de gobierno. Por otro lado, se han ido sucediendo publicaciones que inciden en el vínculo entre fiscalidad ambiental y determinados sectores de actividad proclives a la generación de daños ambientales: turismo, vivienda, transporte, etc.

En la última década, el núcleo de las investigaciones dedicadas a la intersección entre ingresos públicos y medio ambiente se ha trasladado al concepto de economía circular, destacando entre ellas todo lo relacionado con los residuos. Han destacado en este ámbito tanto los equipos formados alrededor de los proyectos de investigación dirigidos por la profesora Patón García, Grau Ruiz y por mí misma como algunas investigadoras e investigadores a título individual.

El análisis bibliométrico de esta cuestión nos lleva a los años 2013 y 2014, en los que surgen las referencias, cada vez más constantes, a la economía circular. No obstante, en materia tributaria la génesis se sitúa algo más tarde, concretamente alrededor del año 2017, siendo 2019 el año en el que se publican algunos de los trabajos más importantes sobre el tema⁴. Me refiero, por ejemplo, al artículo de B. García Carretero «La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular»⁵, al trabajo de S. Sastre «Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España»⁶, y muy especialmente a la monografía de la profesora M. M. Soto Moya, *Objetivos de desarrollo sostenible y Economía Circular. Desafíos en el ámbito fiscal*⁷.

De lo expuesto hasta ahora, pero sobre todo de la lectura de todos los trabajos que se han ido mencionando, podemos extraer varias conclusiones. La primera es que existe un interés evidente por la economía circular entre la doctrina tributarista, que trae causa del que comenzó a suscitar la tributación ambiental desde finales del siglo XX. Como es obvio, esto es consecuencia a su vez del hecho de que la sociedad española se muestre cada vez más preocupada por la degradación del medio ambiente, el cambio climático, etc., así como por la búsqueda de soluciones a los problemas que derivan

de estas cuestiones. Y también, cómo no, del incremento de políticas públicas que inciden sobre todo ello y del hecho de que desde la política científica se hayan priorizado proyectos al respecto.

Sin embargo, y esta es la segunda conclusión, pese a la hiperinflación de publicaciones en cuyos títulos aparecen los términos economía circular, medio ambiente, residuos, junto a otros como tributación, fiscalidad, etc., las conclusiones válidas en términos de formulación de políticas públicas no son tan eficaces como debieran. Las razones son varias: lógicamente la primera tiene que ver con la complejidad del tema. La segunda la encontramos en un escaso desarrollo de la cultura de evaluación de políticas públicas, que nos impide contar con los instrumentos necesarios para valorar debidamente las decisiones que se trasladan a las normas y a las que prestamos nuestra atención como investigadores. Una tercera nos atañe más como colectivo: hemos llegado a la conclusión de que es obligatorio escribir de forma reiterada sobre los temas de mayor actualidad, que este momento son, además del que nos ocupa, la digitalización y la incorporación de la inteligencia artificial a todos los ámbitos de la vida económica, social y política, pero trabajamos con un enfoque excesivamente parcial. Pensamos que las herramientas que permitían avanzar en el estudio de la materia tributaria hasta hace unos años siguen siendo suficientes y no es así. En el ambiente académico coexiste la convicción de que pertenecemos a una disciplina completamente autónoma con un interés exacerbado por tratar cuestiones cuya comprensión requiere de estudio con enfoque transversal, de mucha formación, en definitiva, de un cambio radical en nuestro modo de abordar los problemas en los que intentamos profundizar.

La tercera conclusión, lógica consecuencia de las dos anteriores, es que es preciso reorientar el rumbo de la investigación y comenzar a ofrecer a la sociedad, junto con un marco teórico coherente, ciencia aplicada. Quiero decir con ello que no debemos olvidar que nuestro trabajo carece de sentido si no sirve para avanzar en la búsqueda de soluciones a los problemas y retos a los que nos enfrentamos. Partiendo de esta idea, en el siguiente apartado trataré de esbozar las líneas de investigación en las que, a mi juicio, debemos centrarnos si queremos que nuestro trabajo contribuya a la propuesta de innovaciones sociales para la transformación social. Permítaseme recordar que son innovaciones sociales las soluciones intencionales a problemas sociales que además tienen como resultado una transformación de la sociedad en el sentido dado al término «transformación» por K. Polanyi en *The Great Transformation*.

Antes de finalizar este apartado, quiero dedicar unas líneas al título elegido para él: «Historia de una simbiosis imperfecta»⁸. En biología, y según el *Diccionario* de la RAE, se entiende por simbiosis la asociación de individuos animales o vegetales de diferentes especies, sobre todo si los simbiotes sacan provecho de la vida en común. ¿Ha sacado provecho la disciplina que se ocupa de estudiar el ingreso público del medio ambiente, y más recientemente de la economía circular? ¿Y al contrario? La respuesta se puede intuir teniendo en cuenta que en el título he incluido también el adjetivo «imperfecta». Que ambas partes de la ecuación se han beneficiado la una de la otra es evidente, pero también lo es que aún es mucho lo que queda por hacer, y sobre todo

que una de las dos partes (en este caso la fiscalidad) se ha visto más beneficiada que la otra. Y no me refiero con ello a que quienes nos dedicamos o nos hemos dedicado en algún momento a investigar en la materia hayamos sido deshonestos (al menos no ha ocurrido así en la generalidad de los casos), sino a que, como ya he comentado y como tendré ocasión de exponer con más detenimiento en el siguiente apartado, la materia tributaria se ha utilizado por quienes tienen competencia para dictar normas como una suerte de bálsamo de Fierabrás con cuya utilización se ha tratado de compensar la ausencia de una apuesta decidida por la protección del ambiente que nos rodea, el desarrollo sostenible, la circularidad de la economía, etc. Es más, los órdagos ganan a las apuestas, por razones que tienen que ver tanto con el miedo a las consecuencias políticas de decisiones necesariamente duras como con cuestiones económicas.

2. Incentivos que no cumplen su función

En el año 2020, en el prólogo al libro *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*, me referí a la necesidad de:

[...] pasado ya tiempo suficiente desde que comenzara a hablarse de tributación ambiental, reflexionar sobre la cuestión y estudiar las medidas financieras incentivadoras de la economía circular a la luz de la evolución de las primeras. Todas las decisiones adoptadas han tenido consecuencias, y si bien el concepto de economía circular se nos presenta como la solución definitiva a la insostenibilidad del modelo económico lineal, es importante aprender de lo anterior, mantener todo aquello que haya demostrado eficacia, eliminar lo que haya demostrado no servir, y avanzar en la economía circular desde la conciencia de los aciertos y de los errores⁹.

Han transcurrido ya más de cuatro años desde aquel momento y seguimos sin avanzar lo suficiente en materia de evaluación de las políticas públicas relacionadas con la cuestión, aunque se han llevado a cabo algunas iniciativas importantes en las que es preciso detenerse.

En el marco de la Unión Europea, en 2018 se aprobó la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre un marco de seguimiento para la economía circular [COM (2018) 29 final]¹⁰. Cinco años después, en 2023, se aprobó la Comunicación de la Comisión sobre un marco de seguimiento revisado para la economía circular [COM (2023) 306 final]¹¹, que:

[...] expone un marco de seguimiento revisado en el que se recogen los aspectos de interés de la economía circular y las relaciones entre la circularidad, la neutralidad climática y la aspiración a una contaminación cero. Este marco de seguimiento tiene en cuenta las prioridades de la economía circular en el contexto del Pacto Verde Europeo, el 8.º Programa de Acción en materia de Medio Ambiente, la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los objetivos de seguridad del suministro y resiliencia de la UE.

El objetivo del nuevo marco de seguimiento, tal como puede leerse en el documento, es ofrecer una visión global midiendo los beneficios directos e indirectos de la creciente circularidad. Para ello se utilizan once indicadores que se agrupan en las cinco dimensiones siguientes:

1. producción y consumo,
2. gestión de residuos,
3. materias primas secundarias,
4. competitividad e innovación y
5. sostenibilidad y resiliencia mundiales.

La Comunicación incluye algunos indicadores nuevos, entre los que destacan:

- la huella material: mide el uso general de los materiales y refleja la cantidad de materiales incorporados en el consumo global, incluidas las mercancías importadas;
- la productividad de los recursos: mide la cantidad del PIB procedente del uso de materiales y demuestra la eficiencia del uso de materiales en la producción de bienes y servicios;
- la huella de consumo: compara el consumo con los límites del planeta en función de 16 categorías de impacto basadas en una evaluación del ciclo de vida y según los cinco ámbitos principales de consumo (alimentos, movilidad, vivienda, enseres domésticos y aparatos electrónicos);
- las emisiones de GEI derivadas de las actividades de producción: mide las emisiones de GEI procedentes de los sectores de producción (por lo que no se incluyen las emisiones de los hogares) y refleja la contribución de la economía circular a la neutralidad climática;
- la dependencia de los materiales: mide la proporción de materiales importados sobre el uso global de materiales, detalla cuánto depende la UE de las importaciones de materiales y refleja la contribución de la economía circular a la seguridad del suministro de materiales y energético y a la autonomía estratégica abierta de la UE.

Estos indicadores se complementan y son coherentes con otros instrumentos de seguimiento de la UE, como, por ejemplo, el marco de seguimiento del 8.º Programa de Acción en materia de Medio Ambiente, el informe de seguimiento y perspectivas en relación con la «contaminación cero», los indicadores de la UE para los objetivos de desarrollo sostenible y el cuadro de indicadores de resiliencia.

En mi opinión, es especialmente importante tener en cuenta que, de los indicadores mencionados, la mayoría se basan en estadísticas oficiales facilitadas por Eurostat, que parten por tanto de datos existentes, y «cumplen los criterios de pertinencia, aceptación, credibilidad, facilidad de uso y solidez». Si contamos por tanto con estadísticas que son calificadas como «de alta calidad», que además están disponibles para todos los Estados miembros de la UE (Sistema Estadístico Europeo) y de la «co-

munidad de investigadores», ¿por qué suele llegarse a la conclusión de que falta evaluación y adopción de decisiones basadas en las mismas? Si yo misma puedo acceder a las bases de datos de Eurostat y extraer de ellas conclusiones, ¿qué es lo que falla? Dedicaré las siguientes páginas a tratar de explicarlo.

Probablemente lo primero que debemos considerar es que tener datos suficientes no equivale a tenerlos en cuenta. El problema no es (no debiera ser) la falta de voluntad por adoptar regulaciones justas y eficaces, sino una cuestión que cualquiera que haya tenido alguna responsabilidad pública, o cualquier observador atento, puede deducir: en el proceso legislativo intervienen tantos actores que los objetivos y las medidas necesarias para llegar a ellos se acaban desvirtuando en muchas ocasiones. No se trata de defender la tecnocracia frente a la democracia, sino de ser conscientes de que en demasiadas ocasiones el interés común cede paso a la suma de muchos intereses individuales, cuando debería entenderse referido a los intereses y necesidades de la comunidad en su conjunto, y situarse por tanto por encima de los intereses particulares de cada persona.

Pero en ocasiones, las iniciativas nacen ya bajo la influencia del temor a soliviantar el ánimo de determinados grupos sociales, políticos o económicos. O simplemente por el miedo a la pérdida de votos que provoca la impopularidad de determinadas medidas. La existencia de *lobbies* no es una novedad, y en España su protagonismo va creciendo. Recordemos que en 2016 la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia creó un Registro Público de Grupos de Interés¹², que parte del concepto de «grupo de interés» incluido en la Resolución del Presidente de 26 de febrero de 2016 sobre la buena praxis en las relaciones de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia con agentes externos:

[...] las personas físicas y las jurídicas que trabajan por cuenta propia o ajena y que en relación con la actividad de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) y, muy especialmente, en la conformación de su opinión, actúan en defensa de intereses propios, de terceras personas u organizaciones, o incluso de otros intereses generales.

Aunque aún no aparezca en el Registro mencionado, en fechas muy recientes se ha creado CRECEMOS (Combustibles Renovables y Economía Circular en España para una Movilidad Sostenible), una asociación multisectorial que engloba gran parte de la cadena de valor del ámbito de la movilidad mediante la representación de 25 compañías líderes en energía, materias primas, industria, transporte y *retail*, y que cuenta con la colaboración de ASAJA (Asociación Agraria de Jóvenes Agricultores), por el lado del sector primario, y con la Universidad de Zaragoza. Pertenecen también a ella empresas como Mercadona, Alsa, Repsol, Airbus, Acteco, Enso, Estrella Galicia, Fertinagro, Grupo Corral, Lipsa, Logista, Oleofat, Saica Natur, Scania, Sesé, Técnicas Reunidas, Toyota, Vertex Bioenergy y Wärtsilä. Pues bien, su objetivo es impulsar la economía circular en España y el uso de combustibles renovables «como una opción ya disponible y complementaria a otras alternativas para descarbonizar todos los segmentos del transporte»¹³.

Todas las entidades que forman parte de la asociación están comprometidas con el objetivo de la Unión Europea para lograr la neutralidad climática en 2050, pero para lograr esta meta, consideran que los combustibles renovables son «una de las principales opciones para reducir rápidamente las emisiones del transporte, especialmente en la aviación, en el marino y en el transporte pesado».

En el ámbito europeo la institución del *lobby* está aún más asentada, y la economía circular no está siendo una excepción. Fijémonos en EUROOPEN, la Organización Europea para el embalaje y el medio ambiente, que se define como organización comprometida con la neutralidad climática para 2050, la protección de los recursos naturales, la aceleración de la circularidad y el fortalecimiento de la competitividad de la UE. En su página web podemos leer acerca de su participación en debates con las partes interesadas sobre una amplia gama de ámbitos políticos, dando forma no solo al futuro de los envases, sino también al de la sostenibilidad europea en general¹⁴. Y entre esos debates, cómo no, la fiscalidad. En un documento de julio de 2020, «Views of the Packaging Supply Chain on Fiscal Measures related to Packaging Materials and Applications», se hacía referencia a que varios Estados miembros de la UE habían introducido o estaban estudiando la introducción de sistemas impositivos sobre determinados materiales y aplicaciones de envasado. Se aludía también al debate en el Consejo Europeo sobre la introducción de una figura tributaria sobre los residuos de envases de plástico no reciclados, como parte de las negociaciones sobre el Marco Financiero Plurianual (MFP) de la UE para el período 2021-2027. Se apuntaba que este gravamen podría traducirse en nuevos regímenes fiscales a escala nacional (como de hecho ha ocurrido) y, en relación con esta cuestión, tras hacer explícito el apoyo del *lobby* a los objetivos políticos establecidos en el Pacto Verde Europeo para garantizar que todos los envases sean reutilizables o reciclables en 2030, se manifestaba una evidente preocupación por la posible introducción de medidas fiscales nuevas o adicionales sobre los envases, como consecuencia de la necesidad de llevar a cabo inversiones públicas importantes para el cumplimiento de los objetivos previstos. Las inversiones por parte de los actores de la cadena de suministro también se ponían sobre la mesa. Teniendo en cuenta todo lo expuesto, EUROOPEN concluía que la previsión de nuevas medidas fiscales no podía considerarse la herramienta más eficaz para impulsar la innovación y las inversiones necesarias para cumplir los objetivos políticos previstos del Pacto Verde.

En el documento «Views of the Packaging Supply Chain on Fiscal Measures related to Packaging Materials and Applications», EUROOPEN advertía de la introducción de gravámenes sobre determinados materiales y envases por parte de distintos países de la UE, así como del debate en el Consejo Europeo relativo a la introducción de un tributo que gravara los residuos de envases de plástico no reciclados. Como es obvio, las organizaciones firmantes de EUROOPEN temían que la aplicación de dicha iniciativa pudiera traducirse en nuevos regímenes fiscales a escala nacional. Así, tras reconfirmar su compromiso con los objetivos políticos establecidos en el Pacto Verde Europeo (garantizar que todos los envases sean reutilizables o reciclables en 2030), mostraban su preocupación por la posible introducción de medidas fiscales nuevas o adicionales sobre los envases. En su opinión, las medidas fiscales no son

la herramienta más eficaz para impulsar la innovación y las inversiones necesarias para cumplir los objetivos previstos en el Pacto Verde, sobre todo si no se apuesta por inversiones en la cadena de suministro de envases: «In the absence of earmarking revenues, there is no guarantee that the resources collected through such fiscal instruments will be reinvested into better collection, sorting and recycling infrastructures needed to increase the amount of packaging that is effectively recycled». Por ello, las organizaciones firmantes reclamaron la inversión de un presupuesto igual a los ingresos previstos para apoyar la circularidad de los envases, incluyendo mejoras en las tecnologías de reciclaje y en las infraestructuras de gestión de residuos a nivel nacional. Su propuesta sugería que ello podría llevarse a cabo mediante la introducción de una línea presupuestaria suplementaria y específica en el MFP o en el fondo Next Generation EU.

Pero, conscientes de que la adopción de medidas fiscales era inevitable, demandaban que estas fueran diseñadas teniendo en cuenta la necesidad de no socavar la capacidad de la industria de seguir invirtiendo en soluciones de envasado, tecnologías de reciclado e infraestructuras de gestión de residuos más sostenibles. Para ello entendían necesario tener en cuenta los costes soportados por los usuarios de envases como consecuencia de la legislación vigente, así como los compromisos financieros vinculados a promesas voluntarias en toda la cadena de valor de los envases. Recordaba además EUROOPEN que los usuarios de envases ya pagaban tasas por los sistemas de Responsabilidad Ampliada del Productor (RAP), y que estas iban a aumentar considerablemente, en particular en virtud de los nuevos requisitos legales de la UE en materia de residuos para impulsar el reciclado de envases (ecomodulación de la tasa RAP).

Como vemos, cuando rascamos un poco las primeras capas, *lobbies* que llevan en su denominación referencias a la protección del medio ambiente y que dicen tener inscrita la economía circular en su ADN, muestran que entre sus verdaderas preocupaciones hay una que incide en todas las demás: no perder ingresos. Quizás esto nos recuerde a la famosa teoría de Friedman, que expuesta sintéticamente consiste en defender que la única responsabilidad de una empresa es aumentar sus beneficios para sus accionistas. Pero criticar sin matices esta preocupación quizás no sea del todo justo, y desde luego su defensa está íntimamente relacionada con el concepto de transición justa al que se dedica el siguiente apartado. Quedémonos ahora con el argumento que se utiliza para defender la idea expuesta: es necesario apoyar la circularidad al tiempo que se salvaguarda el mercado único. Y para ello es necesario que las medidas fiscales no se limiten al interés recaudatorio, sino a impulsar una mayor disponibilidad de materiales reciclados de alta calidad en toda la UE a precios asequibles para su reintroducción en la cadena de valor. «In particular, they should encourage and reward the uptake of sustainable materials, for instance through a digressive scale or exemptions for recycled materials to enable packaging users to close the loop of circularity. It is also essential that such measures are non-discriminatory and avoid distortions and fragmentation of the EU Single Market». En definitiva, se propone avanzar en la utilización de los sistemas tributarios como mecanismo de fomento para la adopción de materiales sostenibles, a través de la utilización de recompensas o previos (escalas regresivas, exenciones...).

No es de extrañar, por tanto, que autores como Menéndez Moreno usen adjetivos como «inextricable» cuando se refieren a la economía circular¹⁵, y que realicen afirmaciones como la siguiente:

La conveniencia de cuidar el planeta es tan incuestionable como la de cuidarse uno mismo. Pero ello no justifica, en ningún caso, la errática e irresponsable regulación de la que se ha dado cuenta; como tampoco la reiterada tergiversación de ciertos institutos jurídicos, como acontece, por ejemplo, cuando se hace pagar más un determinado impuesto a quien tiene un vehículo de menor valor que a quien lo tiene ecológico, pero de más valor; o cuando se convierte en un hecho imponible algo tan ajeno a cualquier manifestación de riqueza como la «afección visual»; o también cuando los impuestos se hacen recaer sobre quienes generan residuos inevitables y se deshacen de ellos con arreglo a las normas establecidas al respecto, con la pretendida justificación de fomentar el reciclaje de residuos, cuando ni siquiera las propias normas reguladoras de esos impuestos contemplan la diferenciación de los mismos para que se pueda reconocer la exoneración de los obligados que no pueden proceder a reciclarlos¹⁶.

En mi caso debo reconocer, pese a todo, que la apuesta por la economía circular sigue siendo una de las pocas opciones que tenemos en la búsqueda de soluciones a la degradación medioambiental y al cambio climático que vivimos cada vez con mayor intensidad. Pero obviamente las críticas vertidas por el profesor Menéndez Moreno deben llevarnos a reflexionar.

3. Conclusión: sobre la necesidad de una transición justa a la economía circular desde un enfoque transversal

A mi juicio, uno de los principales problemas que surgen en el análisis de la fiscalidad de la economía circular, y por ende en el de la tributación ambiental, tiene que ver con la reconsideración o reconfiguración del principio de capacidad económica. Y, por supuesto, con el concepto de «transición justa».

El término «transición» se utiliza en referencia a cambios sociales de entidad, y cuando el objetivo de dichos cambios es el cambio de un modelo de producción y consumo lineal a uno circular, con todo lo que ello implica, es imprescindible que el sustantivo «transición» se acompañe del adjetivo «justa». Este concepto, que tiene su origen en las directrices para una transición justa hacia economías y sociedades ambientalmente sostenibles de la OIT (2015)¹⁷, es difícil de definir, pero tal como indica la OIT, debería regirse por una serie de principios como la necesidad de contar con un consenso social sólido sobre el objetivo de la sostenibilidad y las vías para alcanzarlo, el respeto y promoción de los principios y derechos fundamentales en el trabajo, la incorporación de la perspectiva de género, la adopción de políticas públicas coherentes tendentes a la creación de un entorno propicio para que las empresas, los trabajadores, los inversores y los consumidores acepten e impulsen la transición y la constitución de un marco de transición justa para todos con el fin de promover la creación de más empleos decentes.

Aunque *a priori* pueda parecer que el punto fuerte de la transición justa está en la normativa laboral, lo cierto es que los sistemas tributarios deben ser incluidos en el análisis previo a la adopción de cualquier medida que pretenda avanzar en la materia. Del mismo modo, es preciso profundizar en la justicia en el gasto público, elemento indispensable para la efectividad de la dignidad humana. En estas páginas me he centrado en los ingresos públicos, pero conviene apuntar que la transición hacia una economía circular, como en general la protección del medio ambiente, es costosa y difícil de evaluar en los presupuestos públicos. En este caso, los denominados presupuestos verdes constituyen un instrumento en el que es necesario avanzar. Queda mucho por hacer, pero es imprescindible que una fórmula tan importante para la consecución de la sostenibilidad ambiental del planeta sea analizada de forma transversal.

4. Referencias bibliográficas

- Carrera, E. (2011). La crisis, la reforma fiscal ecológica y la economía circular. *Cantárida* [revista mensual de Cabezón y Comarca], 343.
- De Mesana R. de Salas, B. (1970). El bosque y la conservación de la naturaleza en Vizcaya. *Revista de Estudios Agrosociales*, 70.
- García Carretero, B. (2019). La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular. *Crónica Tributaria*, 170.
- García Herrera, V. (2024). Redes sociales e inteligencia artificial: una simbiosis imperfecta. *Actualidad civil*, 4.
- García Luque, E. (2001). *La tributación ambiental: el deber de contribuir en la financiación y en la prevención de los gastos públicos en el siglo XXI*. Tesis doctoral, Universidad de Málaga.
- Menéndez Moreno, A. (2022). ¡Marchando: otra de ecológicos!: a propósito de los tributos que contempla la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. *Quincena Fiscal*, 15-16.
- Menéndez Moreno, A. (2024). Una tasa o similar de la inextricable economía circular. *Quincena Fiscal*, 5.
- Sastre, S. (2019). Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 10.
- Soto Moya, M. M. (2019). *Objetivos de desarrollo sostenible y Economía Circular. Desafíos en el ámbito fiscal*. Granada: Comares.
- Vaquera García, A. (2020). *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. Aranzadi.

Notas

1 En 1970, B. de Mesana R. de Salas publicó en la *Revista de Estudios Agrosociales* (núm. 70) el trabajo titulado «El bosque y la conservación de la naturaleza en Vizcaya». En un breve párrafo se hace alusión a cómo el Estado francés (entre otros, se dice), anima a los propietarios forestales a repoblar sus tierras «concediendo fuertes indemnizaciones por hectárea repoblada y exenciones tributarias durante cierto número de años y reducción en tres cuartas partes de los Derechos Reales por venta y sucesión» (p. 43). Aunque el trabajo no toma como punto de partida la protección del medio ambiente, sí nos permite comprobar que hace ya más de cincuenta años el sistema tributario comenzaba a considerarse un instrumento eficaz para la consecución de fines relacionados con él.

2 Cfr. A. Vaquera García, *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, 1998.

3 Junto a estos dos trabajos pueden citarse otros muchos, pero he elegido estos dos por ser los que antes ofrecieron una visión profunda y completa de la tributación ambiental. A ellos puede añadirse, por ejemplo, la tesis doctoral de la profesora García Luque: «La tributación ambiental: el deber de contribuir en la financiación y en la prevención de los gastos públicos en el siglo XXI», leída en la Universidad de Málaga en 2001.

4 No obstante, ya en 2011 se publicó un trabajo en cuyo título ya aparecía el término economía circular: E. Carrera: «La crisis, la reforma fiscal ecológica y la economía circular», *Cantárida* [revista mensual de Cabezón y Comarca], 343, 2011.

5 B. García Carretero: «La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular», *Crónica Tributaria*, 170, 2019.

6 S. Sastre: «Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España». *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 10, 2019.

7 M. M. Soto Moya: *Objetivos de desarrollo sostenible y Economía Circular. Desafíos en el ámbito fiscal*. Comares, 2019.

8 El título pretendía ser original, pero una simple búsqueda en Google me mostró un trabajo reciente que ha utilizado la misma expresión: V. García Herrera: «Redes sociales e inteligencia artificial una simbiosis imperfecta». *Actualidad civil*, 4, 2024.

9 A. Vaquera García: *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. Aranzadi, 2020.

10 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018DC0029>

11 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52023DC0306>

12 Resolución de 9 de marzo de 2016, de la Presidencia de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se crea el fichero de datos de carácter personal «Registro de grupos de interés».

- 13 <https://www.crecemos.org/asociacion-crecemos/>
- 14 <https://www.europen-packaging.eu/policy-areas/>
- 15 Según el Diccionario de la RAE: «adj. Que no se puede desenredar, muy intrincado y confuso».
- 16 A. Menéndez Moreno: «Una tasa o similar de la inextricable economía circular». *Quincena Fiscal*, 5, 2024. Del mismo autor: «¡Marchando: otra de ecológicos!: a propósito de los tributos que contempla la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular». *Quincena Fiscal*, 15-16, 2022.
- 17 https://www.ilo.org/sites/default/files/wcmstp5/groups/public/@ed_emp/@emp_ent/documents/publication/wcms_432865.pdf

Yolanda García Calvente

Doctora en Derecho por la Universidad de Málaga desde el año 2001. En 2003 obtuvo la titularidad en la Universidad Autónoma de Barcelona y en el año 2007 en la Universidad de Málaga, en la que ha sido catedrática de Derecho Financiero (desde 2017). En la actualidad, desde septiembre de 2022, es catedrática en la Universidad de Granada. Cuenta con cuatro sexenios de investigación (activos) y uno de transferencia. Es autora de más de 100 trabajos sobre Derecho Financiero y Tributario, publicados en las más prestigiosas editoriales jurídicas y revistas científicas españolas, además de algunas internacionales. Ha participado en 19 proyectos de investigación, seis de ellos como investigadora principal. Su trayectoria incluye estancias en universidades internacionales, como París II, Bolonia, Turín, Bérgamo, Montreal y Estrasburgo. Ha sido decana de la Facultad de Derecho de la UMA (2009-2012) y durante seis años vicerrectora de Personal Docente e Investigador de la UMA (desde 2016). Es consejera titular del Consejo Económico y Social de Andalucía.