



**TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN ECONOMÍA
CURSO ACADÉMICO 2023/2024
CONVOCATORIA JUNIO**

**ESTUDIO Y REFLEXIONES SOBRE LAS NOVEDADES FISCALES
ACTUALES EN UN CONTEXTO GLOBALIZADO. ESPAÑA COMO PUNTO
DE REFERENCIA**

AUTOR: Gallardo Gómez, Iñigo
DNI: 02723329Z

En Madrid, a 14 de junio de 2024

©2023 <Iñigo Gallardo Gómez>

Algunos derechos reservados

Este documento se distribuye bajo la licencia "Atribución 4.0 Internacional" de Creative Commons,

disponible en: <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.es>

Índice

1. Introducción	4
1.1 Motivación	4
1.2 Metodología	5
1.3 Objetivos	5
1.4 Estructura	5
2. Historia de la tributación	6
2.1 Mesopotamia (3200 a.C.)	6
2.2 Antiguo Egipto (3.050 a.C.)	7
2.3 Antigua Grecia	7
2.4 Roma	8
2.5 Edad Media	9
2.6 Edad Moderna y la actualidad	10
3. Tendencias de la tributación	11
4. Impuesto extraordinario a las eléctricas y la banca	13
4.1 Contexto del mercado eléctrico y bancario	13
4.2 Respuesta al problema	16
4.3 Impuesto a los beneficios extraordinarios de las eléctricas ..	17
4.4 Impuesto a los beneficios extraordinarios de la banca	18
4.5 Comparativa de modelos entre países	19
4.6 Reflexiones	20
5. Impuesto a las transacciones financieras (tasa Tobin)	22
5.1 Origen	22
5.2 Discusión	24
5.4 La singularidad de Suecia	26
5.5 España	27
5.6 UE	27
5.7 Reflexiones	29
6. Impuesto al Plástico	30
6.1 ¿Que se considera un plástico?	30
6.2 Datos sobre España	31
6.3 ¿Por qué al Plástico?	32
6.4 ¿Cuáles son las externalidades negativas?	32
6.5 Recaudación de la UE	33
6.6 Comparativa con otros países	35
7. Planteamientos y proyecciones sobre marcos comunes internacionales	37
7.1 Impuesto sobre servicios digitales	38
8. Conclusiones	39
9. Bibliografía	41
9.1 Anexo de Legislación	43

Resumen

El presente Trabajo Fin de Grado (TFG) trata de analizar las novedades que presentan las diferentes figuras fiscales existentes en el contexto actual. También las proyecciones y tendencias que se están introduciendo en España, así como en el entorno de los países que confiere, haciendo hincapié en los diferentes modelos emergentes dentro de la UE o de la OCDE, y en las diferencias más marcadas con respecto a España. Se van a desarrollar los impuestos que más voz tienen en estos días por su actualidad temática o por su incidencia. Se buscará explicar las causas que han llevado a la implantación de estos elementos fiscales y, que cuestiones tratan solventar, o qué pretextos gravar. Por último, se intentarán ofrecer datos fiscales sobre países que tengan normativas desarrolladas para poder contrastar su efectividad.

1. Introducción

Entender las novedades tributarias es esencial para poder comprender hacia donde se dirigen los Estados, sobre qué principios se rigen y cuáles son sus aspiraciones. Hay una búsqueda constante de nuevas herramientas a través de las cuales los gobiernos intentar abordar los problemas del presente, como pueden ser, las crisis económicas, la transición ecológica o los cambios en los modelos de mercado. También, la necesidad de aumentar las recaudaciones fruto de déficits estructurales, o la búsqueda de aumentar los presupuestos públicos. Con todo ello, se trata de resumir algunos de los principales puntos por los que los países están optando para situarse. El contexto del estudio estará centrado, sobre todo, en España, así como la comparativa con respecto a modelos de otros países.

El desarrollo de la globalización ha supuesto una mayor facilidad para que los países puedan colaborar y estrechar lazos en materia fiscal, así se han ido constituyendo un conjunto de organizaciones, o se han establecido grupos de investigación conjuntos para lograr avances necesarios. Tampoco hay que suponer que en el área de colaboración internacional está casi todo conseguido. Como se irá viendo en el trabajo, aún hay muchísimas trabas y desacuerdos que impiden continuar con los avances en estos campos. Además, la fiscalidad verde se abre como una rampa trascendental para acometer la transición ecológica de la cual la gran mayoría de países del planeta están comprometidos a acometer. Igualmente se podrá entender la lentitud del desarrollo en estas áreas fruto de la necesidad de acuerdos y negociaciones.

1.1 Motivación

Uno de los aspectos más trascendentales de la economía pública es la estructuración de las agencias tributarias, a medida que las economías se han ido desarrollando el peso del gasto público ha ido adquiriendo más importancia y el cómo se estructura esos ingresos públicos, de ello radica la importancia de mantener actualizados los sistemas tributarios.

En el contexto actual las reformas fiscales son constantes en la mayoría de países y es siempre necesario la evaluación de estas políticas, así como su seguimiento, de aquí reside uno de las principales motivaciones, que es el conocimiento actual del panorama

tributario sobre las novedades que se presentan. Considero la política fiscal como un elemento fundamental para el desarrollo natural de una economía. Además, el desarrollo, la ampliación y mejora de los estudios sobre los instrumentos fiscales es siempre positivo para el buen funcionamiento de las agencias tributarias y más aún cuando se trata de nuevos tributos, en donde la probabilidad de que tengan fallos en su implementación es más alta.

También es importante la comparativa entre modelos implementados en varios países para poder comprobar en que economías se desarrolla mejor cada tributo por sus diferencias o similitudes, y poder así discriminar los modelos menos eficaces y poder ir optimizando cada tributo.

En la economía actual se están dando a la vez muchas transformaciones que obligan a procesar y reflexionar sobre si los sistemas fiscales son capaces de afrontarlo. Es por ello que es interesante ver si los nuevos tributos tienden a centrarse en estos cambios sobre la economía y son capaces de funcionar.

1.2 Metodología

En este trabajo se va a utilizar la revisión documental y legislativa. Se recopilará toda la información necesaria sobre las teorías y resultados, así como las normativas desarrolladas para poder exponer las materias a tratar. También, se va a realizar un análisis comparativo, centrado en países de un mismo entorno, siendo generalmente de Occidente, con un énfasis espacial en España. Se buscarán y explorarán las diferencias y similitudes entre sistemas implantados, así como los impactos resultantes de cada uno. Por último, se realizará un análisis cualitativo que buscará profundizar en la comprensión y los datos que se han recogido previamente, exponiendo las circunstancias dadas para cada normativa implementada o no implementada, e intentando explicar las cuestiones que surjan de los datos recopilados.

1.3 Objetivos

El objetivo principal es la puesta en conocimiento de los nuevos tributos ofrecidos por diferentes países u organizaciones, aunque con una perspectiva centrada en España y entender el funcionamiento de los mismos.

Comparar las reformas tributarias realizadas entre los diferentes países para poder tener una mayor comprensión de los tributos, así como el funcionamiento en cada región.

Revisar los estudios sobre los impuestos que se analicen para comprender su efectividad, utilidad y funcionamiento.

1.4 Estructura

La estructura del TFG se ha dividido por siete epígrafes principales. Además, el último epígrafe se incluye la bibliografía y anexo usada durante todo el trabajo.

El primer epígrafe recibe el nombre de Introducción. Sirve de introducción para explicar las ideas principales del tema que se va a desarrollar.

El segundo epígrafe recibe el nombre de Historia de la tributación. En él introduce un desarrollo histórico de la tributación desde el punto de vista de las novedades de cada periodo.

El tercer epígrafe recibe el nombre de Tendencias de la tributación. Aquí se

explican algunos caminos que destacan sobre las actuales transformaciones tributarias.

El cuarto epígrafe recibe el nombre de Impuesto extraordinario a las eléctricas y la banca. En él se explica el contexto de introducir estos tributos en algunos casos de carácter temporal en otros de carácter permanente y el funcionamiento del mismo.

El quinto epígrafe recibe el nombre de Impuesto a las transacciones financieras. En él se desarrolla la idea principal del autor que diseña el tributo, así como otras versiones ofrecidas por otros autores. Además, se muestra como algunos países han desarrollado su normativa y las valoraciones sobre ello.

El sexto epígrafe recibe el nombre de Impuesto al plástico. En él se explica porque aparece la necesidad de someter a tributaciones específicas al plástico. También, como funciona este novedoso recurso de origen europeo, y como cada vez más países en ese continente lo están comenzando a aplicar, cada cual con normativas diferentes.

El séptimo epígrafe recibe el nombre de Planteamientos y proyecciones sobre marcos comunes internacionales. Desarrolla como la Globalización ha permitido que cada vez más los países negocien las nuevas figuras tributarias para establecer una coordinación en el conjunto que sirva para mejorar la funcionalidad de las agencias tributarias.

El octavo y último epígrafe recibe el nombre de Conclusiones. En él se cierra el trabajo resumiendo y explicando los razonamientos y conclusiones a los que se ha llegado.

2. Historia de la tributación

Hablar de hacienda pública y tributación, desde una perspectiva histórica, es como hablar del origen de la civilización. Con la aparición de sociedades complejas aparece la necesidad del gestor público que a lo largo del tiempo va transformándose, recayendo el papel sobre diferentes agentes, desde los Sacerdotes y Monarcas, hasta las costumbres, la aparición del Estado de Derecho y el Derecho financiero, en nuestras estructuras modernas. Así como afirmó F. Sainz De Bujanda: “El Derecho financiero, es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos... No es extraño, por tanto, que en la historia política de todos los pueblos la evolución de las “libertades” haya corrido pareja con el desenvolvimiento de los “tributos”.” (Sainz de Bujanda, 1951, p. 193-194).

2.1 Mesopotamia (3200 a.C.)

Por ello, hay que remontarse a la civilización Sumeria. Así, se puede hablar de la presencia de una tributación ya en Mesopotamia que, en origen, se sostenía bajo el paraguas del Sacerdote. Este, era el responsable de la recaudación de las arcas del tesoro. Toda la actividad se desarrollaba alrededor de los Templos y estos eran los ejes que vertebraban a las diferentes Ciudades-Estado. En esta etapa del desarrollo cada Templo de cada Ciudad-Estado era el responsable de la recaudación dentro de los límites urbanos. Existían diferentes tipos de impuestos, habiendo impuestos desde las transacciones y actividades económicas, como a las actividades religiosas y a los ritos. Los sacerdotes tenían conocimientos sobre técnicas para evitar fraudes fiscales, así hacían cálculos de las

cosechas producidas, y las controlaban por medio de escribas, emisarios especiales o incluso vecinos al servicio del Templo. Con la llegada de los acadios, el cambio más destacable es el traspaso del poder desde los Templos, hasta los Palacios bajo la figura del Rey (Cano *et al.*, 2019).

2.2 Antiguo Egipto (3.050 a.C.)

Es con la civilización egipcia donde se considera la primera aparición de sistemas de tributarios completamente estructurados y centralizados. En origen, era el propio Rey con su séquito el que recaudaba los impuestos. Este se desplazaba a lo largo del Nilo para poder recoger los tributos. Por esto mismo, al principio, la recaudación era compleja y se tendía a hacer cada dos años. Los impuestos consistían en el recuento de ganado. En este caso, el factor que determinaba la cuota a pagar era la altura de crecida del Nilo. En base a esto, se podía predecir la producción de la tierra y la fertilidad de la misma, y así exigir en concordancia la recaudación fiscal. Con el paso del tiempo, la recaudación se sedentarizó y se establecieron recaudaciones anuales a medida que se desvinculaba al Rey con el papel de recaudador (Parra, 2011).

Otra de las formas típicas de tributación era por medio del trabajo físico (impuesto Corvea), un medio muy presente en la construcción de grandes edificaciones. También, existían ciertos tributos fijos en la cerveza y aceites. Por último, hay que destacar que la no existencia de un sistema monetario, hacía que todos los tributos se pagaran por medio de excedentes (Parra, 2011).

2.3 Antigua Grecia

Por sus características se dividirá en dos periodos: Grecia Arcaica, un periodo inicial anterior al desarrollo de las democracias; y Grecia Clásica, el punto que se podría definir como más pleno de la Antigua Grecia, donde muchos de sus elementos culturales más destacables se dieron.

En la Grecia Arcaica, con el desarrollo demográfico de Grecia y la aparición de las Polis, antes de que apareciera la democracia, el concepto de tributación estaba asociado al concepto de ciudadanía, es decir, solo el que contribuía a las arcas públicas recibía derechos políticos.

En esta época casi todos los ingresos se generaban mediante el patrimonio real, que se componía fundamentalmente del cultivo de las tierras públicas. Existe constancia de presencia de impuestos indirectos, bajo pretextos concretos, como pudiera ser las necesidades económicas surgidas de las guerras. Otra fuente de ingresos común era la proveniente de las aduanas como resultado del gran desarrollo comercial que había entre los diferentes pueblos.

Con el paso del tiempo, ciertos gastos colectivos esporádicos fueron asumidos como costumbre y los ingresos de los patrimonios públicos se hicieron insuficientes para mantener sostenibles las finanzas públicas, así que a medida que se colectivizaban estos gastos se fueron normalizando los impuestos indirectos (antiguagrecia.net, 2024).

En el apogeo de la Grecia antigua o Grecia Clásica, las diferentes polis ya están completamente estructuradas y con ella muchos de sus impuestos. El desarrollo de las

funciones de la Hacienda Pública se hacía de forma completamente descentralizada, es decir, eran las Polis (Ciudades-Estado) quienes tenían la capacidad y deber de recaudar. Como novedades, aparece el concepto de equidad, así se adquiere la responsabilidad de que el “rico” debe contribuir más a mejorar el bienestar del pueblo. Como la tributación estaba descentralizada, cada Ciudad-Estado tenía sus propios y particulares impuestos, aunque algunos de ellos eran comunes entre los diferentes Estados. Esto se debía únicamente a la costumbre y cultura, no por una razón de normativa común. Así, algunos de los impuestos que se presentaban comunes eran:

- **Eisphora:** Impuesto que grava el capital de forma fija, usado de forma coyuntural ocasionado solo por circunstancias excepcionales (guerras, desastres naturales, etc). Adoptaba un enfoque progresivo, comenzando a ser exigible por quienes más poseían.
- **Telos:** Impuesto que se pagaba a la polis para financiar gastos militares.
- **Metóikos:** Impuesto que se aplicaba a los extranjeros por residir en la polis.
- **Impuesto sobre la propiedad:** de los más comunes, era una cuantía porcentual al valor de la propiedad, así como de ciertos bienes muebles, de carácter anual.
- **Impuesto sobre el comercio:** principalmente impuestos aduaneros entre polis. Tenían como finalidad garantizar la capacidad de gasto público, pero usado también para proteger la actividad económica local.
- **Liturgos:** Eran considerados los “ciudadanos ricos” y por ello, estaban obligados a contribuir para financiar el gasto colectivo. Tenían el deber de construir las infraestructuras públicas, así como financiar el Teatro, el desarrollo de festividades locales y otras cuestiones. También, tenían la responsabilidad (coercitiva) de dirigir las construcciones y garantizar el buen desarrollo de cualquier actividad financiada por ellos. Eran una clase social per se designada por el Magistrado.

Con la aparición de la Liga de Delos, todas las Polis tuvieron que comenzar a pagar una cuota a Atenas, siendo esta la capital, para garantizar la defensa. (antiguagrecia.net, 2024.)

2.4 Roma

Tanto en tiempos de Republica o de Imperio la formación de Roma conllevó la presencia de tributaciones propias, y avances en esta área. Es bajo la civilización Romana donde emanan los derechos financieros de la actualidad, así ya se observa que muchos de los impuestos recaudados en esta época prevalecen en la actualidad. También, algunos de los principios que rigen en la actualidad los impuestos, fueron generados en esta época. Cabe destacar que, los ingresos por el patrimonio público son una de las principales vías recaudatorias. Además, una de las formas características de recaudación tributaria consistía en la imposición de tributos a los pueblos vencidos en las guerras contra Roma, puesto que se eximía de muchos impuestos a los ciudadanos romanos.

Al principio, eran entes privados los que recaudaban los impuestos, pero a medida que se estructuraban los poderes y se avanza en el tiempo los funcionarios acaban asumiendo el control de la recaudación pública. También hay que decir que, la recaudación de impuestos directos estaba mal vista en la sociedad, por ende, abundaban los de tipo indirecto.

Con la llegada de la Roma Republicana, los impuestos eran recaudados por los

Publicani, de carácter privado. Se licitaba en subasta la responsabilidad de recaudar, acordando de antemano la cantidad que debían entregar al Estado Romano o a la ciudad. Su actividad económica, no era otra que la de obtener márgenes de beneficio sobre lo recaudado a posterior. El sistema era poco eficiente, propenso a la corrupción y el abuso de poder. Con el paso del tiempo fueron sustituidos por funcionarios, a medida que el Estado asumía la responsabilidad recaudatoria.

Una de las novedades que trae consigo esta civilización fue el desarrollo de los censos poblacionales, que permitió la recaudación de forma burocratizada. Algunos de los impuestos más comunes que se observan fueron:

- *El Tributum in capita*: Impuesto que se aplicaba por cada cabeza, es decir, por cada persona, sus formas difieren según la época y la provincia, pero se basaba generalmente, en las riquezas poseídas por el individuo. A veces estas riquezas eran las tierras, otras veces podía ser la posesión de ciertos bienes muebles, inmuebles o ciertos productos considerados de lujo. Destinado a costear la administración provincial. Es considerado de tipo directo.
- *Tributum ex censu*: Impuesto sobre el patrimonio, con recaudación de carácter excepcional.
- *Sacramentum*: Impuesto que pagaba el individuo que perdía un juicio.
- *Aerarii*: Impuesto que pagaban los residentes que no tenían la ciudadanía.
- *Vectigal*: Todos los tributos que el estado Romano recaudaba. En origen, Vectigalia, que consistía en el arrendamiento de tierras estatales.
- *Portoria*: Impuesto sobre transporte personas y mercancías, pagado al pasar por determinados puntos (Uriel, 1995).

Mas adelante, ***En la Roma Imperial***, algunos de los impuestos que se formalizan en esta época se mantienen muy parecidos en la actualidad, son ejemplos:

- *Vectigal Rotarium*: Impuesto a la circulación de carros.
- *Vectigal Foricuarium promercalium*: Licencias en forma de impuestos que permitía tener puestos en los mercados.
- *Vicesima hereditatum*: Impuesto a las herencias, correspondía pagar un porcentaje del valor de los bienes heredados, sometido solo a las herencias de familiares lejanos, estando exento de pagar de los familiares cercanos (padres, abuelos, hijos, etc). También estaban exentos de pagar los receptores con una riqueza inferior a 100.000 sestercios.
- *Centesima rerum venalium*: Impuesto sobre las ventas.
- *Collatio Lustralis*: Impuesto sobre los ingresos de ciertas actividades profesionales, tales como: comerciantes, artesanos, campesinos, ganaderos, médicos, profesores, etc. Dichas profesiones tendían a darse en las zonas urbanas (Uriel, 1995).

2.5 Edad Media

Cabe destacar que, en esta época de la historia, la civilización estaba extendida por multitud de regiones, pero sin poseer una interconexión entre muchos de sus pueblos, es por ello que en esta época los avances en materia tributaria son muy dispares, y difíciles de analizar de forma sintétizada. Dado que el TFG no trata sobre historia, sino sobre las novedades actuales, se va a realizar el contexto histórico muy resumido, solo de Europa centrado en la Península Ibérica para poder evitar una excesiva extensión, pudiendo quedar algunos avances de la época sin mencionar.

Es una época que en sus inicios se caracteriza por no presentar ordenamientos jurídicos, basadas en jerarquías, donde la figura del monarca o el noble era el receptor de los ingresos, definidos generalmente como feudos o señoriales. Estos son considerados como las tierras del señor feudal, de la cual el campesino trabajaba a cambio de que el señor feudal recibiera una parte. Existen constancia de impuestos específicos, por causas concretas como, por ejemplo: la guerra.

Poseía, en general, regímenes impositivos discriminatorios, no todo el mundo pagaba lo mismo, tendían a soportar menos impuestos los clérigos y nobles. Con estructuras que primaban los impuestos indirectos, y manteniendo los directos como tributaciones puntuales sujetas a causas específicas (guerras, desastres naturales, construcción de edificios públicos, etc).

Algunos otros impuestos destacados de la época son los derechos privativos del monarca entre los que destacan los derechos de explotación de minas, las salinas o la moneda. Cabe destacar que, en muchas ocasiones, el recurso de la moneda, llamado *forera*, era la principal fuente de ingresos de los monarcas, la mecánica era la de pagar la diferencia entre el valor nominal y el real de la moneda, o derechos de no alteración, es decir, los pueblos pagaban al monarca para que este no incumpliera la ley. También, estuvieron muy presentes los “portazgos”, peajes de tránsito o de paso, o impuestos de transacciones que gravaban la compraventa de algunos determinados bienes. Es en esta época donde comienza una forma primitiva del IVA, denominado como “sisa”, que en origen era la sustracción de un porcentaje al peso de lo demandado por el comprador para la obtención de un mayor beneficio hacia el vendedor, que a posterior tendría que trasladar a la hacienda. Con el paso del tiempo esto se fue transformando hacía un porcentaje extra en el precio sobre la cantidad demandada (Duarte, & Platero, 2001).

2.6 Edad Moderna y la actualidad

Este último punto concentra las llegadas de los tributos en su estado actual, el comienzo se desarrolla sobre el colonialismo, el uso de sistemas económicos mercantilistas, gobiernos absolutistas y el desarrollo del concepto de Estado como nación centralizada conocida hoy en día. También, se abandonan las economías de subsistencia para pasar a economías de mercado culminando con la industrialización y el presente actual.

Ya se ha destacado como a lo largo de la historia los impuestos directos estaban mal vistos por la sociedad, y tendían a limitarse a causas concretas o de urgencia. Es así que en el S.XVIII a raíz de la guerra de Secesión Española aparece lo que se considera el primer impuesto de la renta, tal y como lo conocemos hoy en día, aunque sigue manteniendo el carácter temporal que ostentaban los impuestos directos antiguamente, con el fin de la guerra desapareció. No obstante, figuras similares se dieron en otros países, pero también con carácter temporal. No fue hasta los preludios de la IGM (Primera Guerra Mundial) que se estableció permanentemente un impuesto de la renta en Gran Bretaña, aunque habría que esperar hasta la segunda mitad del S.XX para que este impuesto se generalizara (Mullin, R. G., 1980).

Otro impuesto que hay que mencionar por su alta presencia en la actualidad es el impuesto sobre consumo, o sobre valor añadido (IVA), si bien es cierto que a lo largo de la historia se ha repetido la presencia de impuestos al consumo, la figura del IVA tal y como la conocemos hoy en día no se presenta hasta 1954 en Francia, y esto es así porque

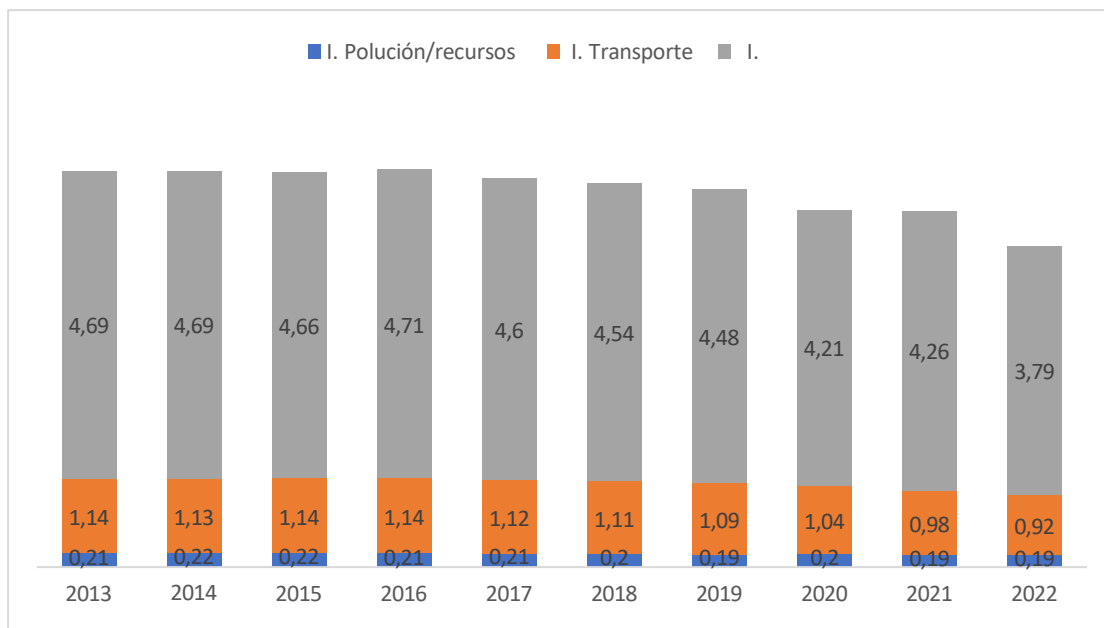
hasta ese momento los impuestos que gravaban a los productos vendidos no eran sobre el valor agregado ni plurifásicos, destacaban por ser acumulativos, pero el éxito de este cambio supuso la expansión de este modelo al mundo en un corto periodo de tiempo hasta la actualidad (Pittaluga, 2020).

3. Tendencias de la tributación

Es necesario el estudio de hacia dónde se dirigen las políticas tributarias en el presente, y es que es una rama que está en constante evolución y cambio al mismo ritmo que la economía se moderniza, tanto como si se habla desde un punto de vista de ciencia teórica, como si se habla de los propios cambios del mercado. Por ello, siempre está obligada a tener que actualizarse fruto de la necesidad de mantenerse. Este punto intenta dilucidar hacia donde se están orientando esos cambios.

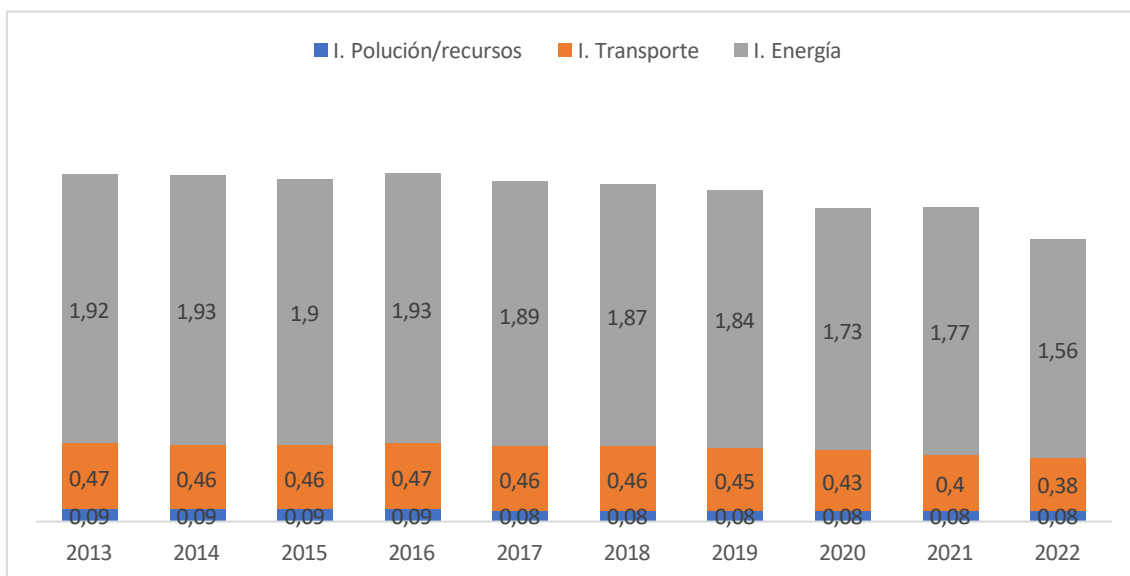
Un punto importante que con los años está adquiriendo cada vez más presencia es la llamada como transición ecológica, que destaca por la transformación de los modelos de crecimientos basados en la demanda creciente de los recursos naturales, los modelos de producción intensiva de extracción de combustibles fósiles, y la degradación del conjunto del medioambiente en una búsqueda de la sostenibilidad ambiental como base de modelo de crecimiento (Ramos, 2016). Desde el lado de la tributación, es una materia muy presente, puesto que el daño que se genera al medioambiente fruto de la economía, respondería con el nombre de externalidad negativa y en muchos países estas tienden a estar cada vez más sometidas a impuestos para compensar el impacto generado. Una curiosidad es que, a pesar de la cada vez más alta presencia de la transición, esta no se traslada a un aumento de la presión fiscal sobre esta materia como se observa en el gráfico 1 y 2. Y es que incluso se puede observar cómo, en contra del discurso, esta es cada vez menor a lo largo del tiempo; y no solo eso, sino que habría que remontarse a 1999 para encontrar el año con la presión fiscal ambiental más alta, siendo del 2,7% aproximadamente, frente al actual 2,02% (Ecopalabras, 2024). Ciertamente es que, en los últimos años, fruto de las situaciones económicas ya mencionadas, los distintos gobiernos han aplicado subvenciones y bonificaciones a sectores que en mayor medida son los que más están gravados con impuestos ambientales, como son los carburantes, o la energía.

Gráfica: 1. Impuestos medioambientales sobre el % del total de impuestos en la UE.



Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat.

Gráfica: 2. Presión fiscal ambiental en la UE.



Fuente: Elaboración propia, a partir de Eurostat.

No obstante, esto no significa que no se hayan presentado novedades tributarias en este campo, algunos ejemplos de ello son la tasa a los envases de plástico, de la que se hablará más adelante, la búsqueda de ampliar los derechos de emisión de CO² a más áreas de la economía, o incluso la readaptación de los aranceles para dotarles de un contexto medioambiental, es decir, para gravar más las importaciones de los países más contaminantes.

Existen muchas otras novedades en el área de la tributación, algunas de las cuales, se analizarán detenidamente, incluso fuera del ámbito medioambiental. Esto último muestra la versatilidad de la tributación en todos los campos de la economía.

4. Impuesto extraordinario a las eléctricas y la banca

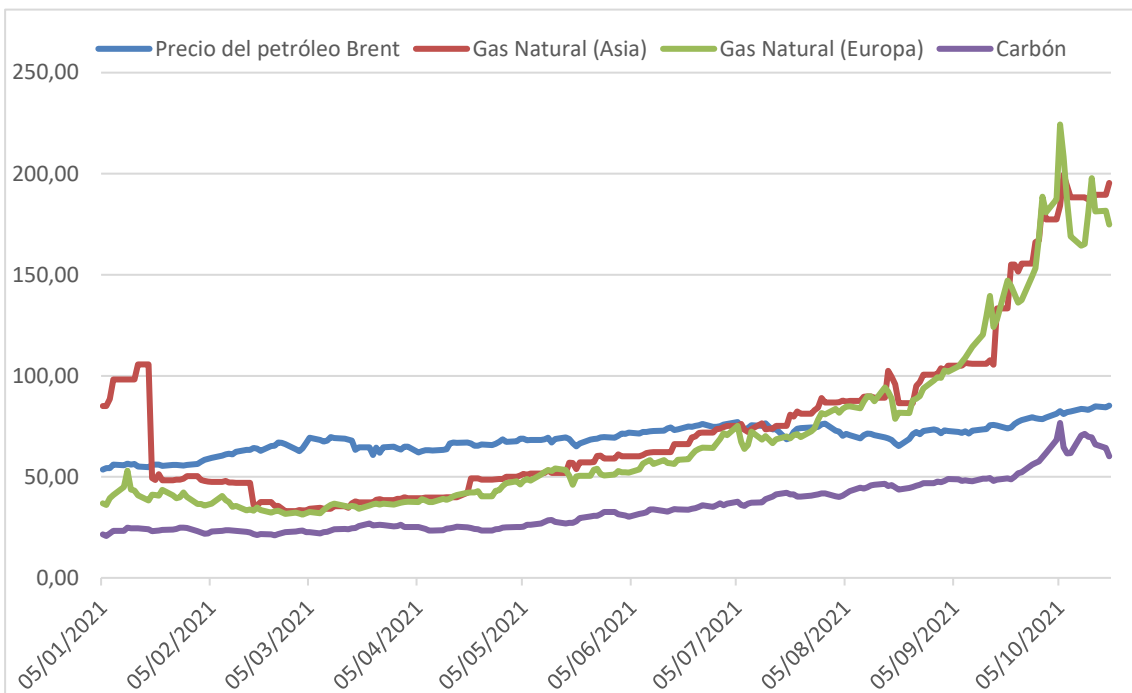
Estos dos tributos se han desarrollado en los últimos años en muchos países por causas compartidas. El tema que une estos impuestos se debe fundamentalmente a dos motivos. El primero, es el rápido *shock* económico que supuso la pandemia causada por el COVID-19, y su posterior, también veloz, reapertura de la economía. Y, por otra parte, la deriva de la guerra de Ucrania que se dio a partir de febrero de 2022 y, en consecuencia, la posterior decisión de la UE de situarse del lado de Ucrania, generó una inestabilidad en los mercados eléctricos que provocó una ruptura del equilibrio inflacionario, es decir, inflaciones superiores al 2%. Cabe mencionar que en este trabajo no se van a detallar, siempre que no sea necesario, las causas de la inflación, más allá de las generadas por el mercado eléctrico, pero sí se destaca que esa variable no es la única que ha causado la inflación. Y, según en la economía en la que se sitúe el análisis, la explicación varía. Este sesgo en el análisis sobre la inflación se realiza porque no es requerido para entender la justificación de estos impuestos, más allá de explicar la situación del mercado eléctrico.

4.1 Contexto del mercado eléctrico y bancario

Primero hay que remontarse al 2020, con el *Shock* ocasionado por la pandemia. La demanda mundial de muchos productos se hundió de forma desproporcionada y en un muy corto tiempo. Esto derivó en que por una parte las empresas no tuvieron capacidad para prever la situación y en consecuencia prepararse. Y, por otra parte, tampoco dispusieron de tiempo de reacción, debido a que el mercado mundial se cerró de facto. En lo relativo al mercado eléctrico, la situación fue igual, una bajada pronunciada de la demanda que posteriormente se recuperó de forma abrupta. Esto generó tensiones en los mercados que afectaron también al de las materias primas de la energía.

Si se analiza la demanda y la oferta de las materias primas fósiles entre los periodos de la pandemia y la invasión rusa, vemos que se produce un aumento de las tensiones sobre el mercado. Es decir, la salida de la pandemia supuso una reducción de la oferta que no termina de recuperarse y una demanda, que se sitúa relativamente rápido, por encima de su pico máximo anterior a la COVID-19. Estas alteraciones coinciden tanto para el mercado del petróleo como para el mercado del gas. Esto se justifica, por el lado de la demanda en el desarrollo de las economías asiáticas, que aumentan muy rápidamente su consumo en estos productos. Por ejemplo, el caso de China que en el 2021 elevó su demanda en fósiles sobre 2019 en aproximadamente un 10%, teniendo en cuenta que en el 2021 China aún mantenía su economía parcialmente cerrada. Por el lado de la demanda, la OPEP+ sigue manteniendo presiones por no aumentar la producción del mismo (Hansen, *et al.*, 2021).

Gráfica: 3. Evolución del precio del petróleo, gas y carbón, año 2021.



Fuente: Banco Mundial, 2021.

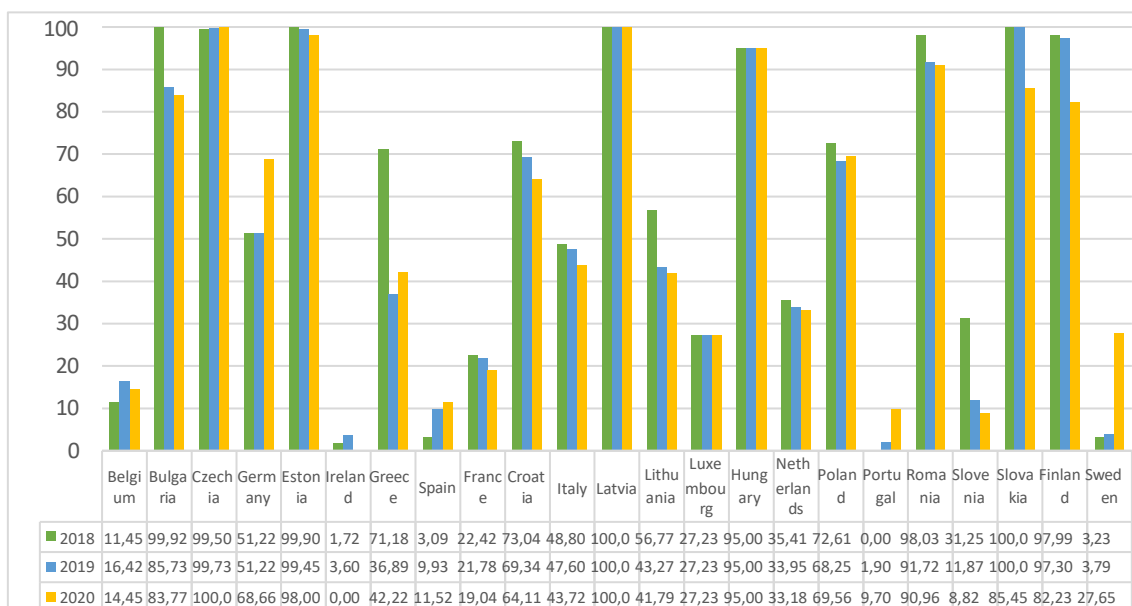
Posteriormente, a las tensiones mencionadas se le añaden en 2022 los problemas de la guerra ruso-ucraniana. La enorme dependencia de Europa sobre las materias primas supone una alta exposición de los conflictos geopolíticos externos.

En el 2022, la UE fue particularmente dependiente energéticamente. Se observa una tasa de dependencia del 62,5% de media, destacando a países como Países Bajos (80,3%), Italia (79,2%), España (74,3%) o Alemania (68,5%). Además, ese año fue el de mayor dependencia exterior de la década¹ teniendo esta de media el 55%. Y es que, con respecto a 2021 (55,52%) tuvo un incremento del 6,98%. (*International Energy Agency IEA, 2023*)

También, hay que tener en cuenta la transición energética, que es el camino para reducir las vulnerabilidades exteriores, pero que llega en una etapa muy temprana de su desarrollo, y es que esta transformación de modelo, supone trasladar las inversiones de sectores fósiles a sectores renovables. En una tesitura de tensión de mercado en el que se produce un déficit de energías fósiles, si se le añade que también se está en un proceso de cambio de modelo de inversión hacia uno verde, el déficit no va a ser corregido por el lado de la oferta y, por tanto, tendrá que ser subsanado por el lado de la demanda o, sustituir la oferta por otra. Es decir, acelerar la transición energética.

Si hacemos hincapié en 2022-2023, se puede ver como diferentes gobiernos han desarrollado, o actualizado sus planes de transición a raíz de esta crisis. Se aprecia que países como EE.UU. con la ley de *Inflation Reduction Act*, la UE con la actualización del REPowerEU y *Net-Zero Industry act* o China con el 14º plan quinquenal sobre desarrollo de energías renovables y sistemas energéticos modernos, han desarrollado nuevas estrategias para afrontar la disyuntiva económica actual (IEA, 2023).

¹ Se entiende como década los últimos diez años con respecto a 2022.

Gráfica: 4. Dependencia del gas ruso por países de la UE.

Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat.²

Si observamos el gráfico 4, hay que destacar que esta dependencia no se traslada linealmente a una mayor exposición, porque hay otros factores a tener en cuenta, como el peso del gas que representa en la producción de la economía afectada, o el peso en el mix energético.

Otra cuestión que hay que tener presente es el modelo de venta eléctrico que tiene Europa, que se divide en dos partes. Una de las partes, se conocería como el mercado negociado (mercado a plazos), y la otra parte sería el mercado diario (*Pool*). Ambos mercados poseen características distintas donde el consumidor final elige a cuál atenerse. Lo destacable del asunto, es que en lo que se refiere a precios, si bien es cierto que en el corto plazo si existen diferencias, en el largo plazo esas diferencias se reducen mucho, probablemente porque al hablar de un producto completamente homogéneo, como es la luz, no tiene un gran sentido pagar un diferencial por estar en uno u otro mercado, así que ambos tenderán a contener los precios. El mercado a plazos ofrece una estabilidad en el corto, puesto que se negocia un precio fijo por x determinado tiempo (para los pequeños consumidores suele ser de un año). Para la situación que atañe ni uno ni otro impiden el *shock* que vino. Además, el funcionamiento del mercado diario fue ineficaz para solventar los problemas dados.

El conflicto se encontraría en el sistema marginalista de precios en el que se basa (principio de orden de mérito). Y es que este sistema, funciona de forma que da prioridad a las energías de precios más bajos frente a los más costosos. En un principio este diseño es óptimo bajo tres pilares: garantiza o facilita que maximice el beneficio social; asegura un mayor atractivo para las inversiones que generan los costes productivos más bajos, lo que se traduce en el largo plazo como un aseguramiento de energía barata; por último, permite una mayor seguridad y periodos de amortización más cortos en las inversiones más baratas. Por ejemplo, la energía solar es siempre la primera en colocarse en el mercado diario, frente al ciclo combinado que es la última. Por ello, una inversión en ciclo combinado añade un riesgo sobre retrasos en los periodos de amortización y, aun así, la

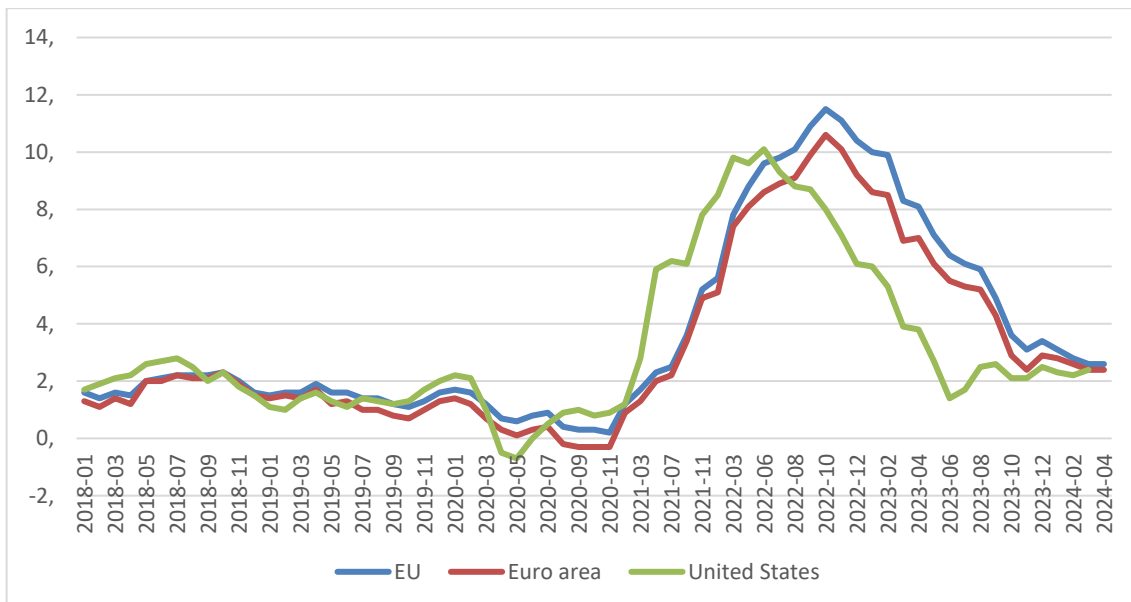
²Se han eliminado los países que tienen valor cero de dependencia, para intentar limpiar la imagen, y que se pueda observar mejor. Se han utilizado los datos más recientes disponibles.

entrada en funcionamiento de energías más caras implicará un acortamiento en los plazos de amortización y mayor rentabilidad para las energías reducidas en costes. Pero, todo esto supone que todas las energías se ofrecen al precio de la más cara, lo cual en este escenario donde el gas se disparó, supuso que en aquellos países donde el mix energético no se puede valer sin el ciclo combinado, disparará los precios del conjunto como si todo se tratara todo de gas. Es evidente, que en ese momento (como en el actual) apenas existen economías que sean autosuficientes sin el gas (Sancha, 2012).

Queda una última cuestión que explica el problema sufrido, y es el grado de interconexión eléctrico que posee Europa que, si bien es cierto que tiene infinitos aspectos positivos, en esta circunstancia ha servido para empeorar la situación. Y esto debido a que, aunque funciona como un elemento estabilizador de precios, lo que provocó fue un efecto contagio sobre todos los mercados, independientemente de si eran mercados que dependieran en mayor o menor medida del gas.

Todo esto da como resultado una subida continuada de los precios de la luz, que a su vez repercute en la inflación, como se puede ver en el Gráfico 5.

Gráfica: 5. Evolución de la inflación en Europa y EE.UU.



Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat.

4.2 Respuesta al problema

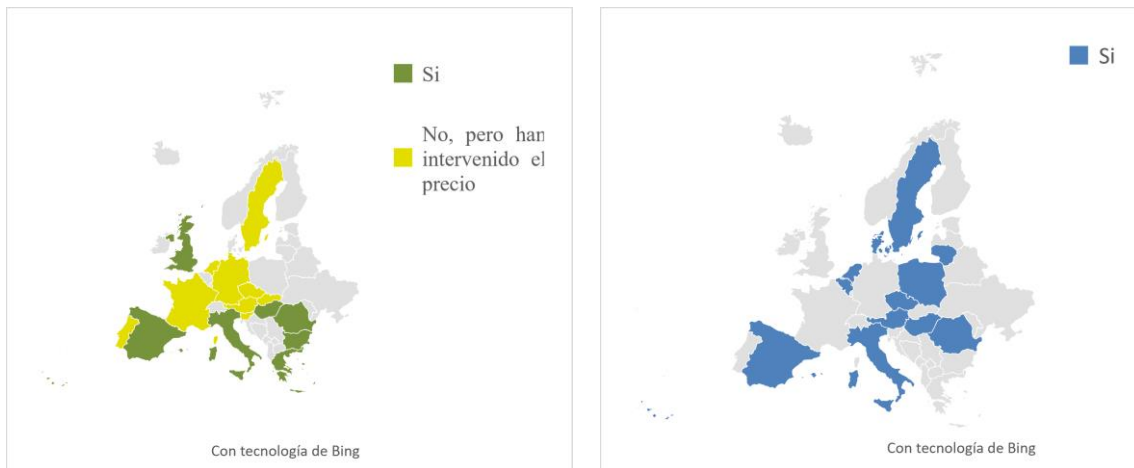
Con toda la inestabilidad puesta sobre el sector eléctrico, se presenta la necesidad de tomar medidas para combatir la situación. Ello da lugar a que los socios comunitarios debatan sobre la reforma de la ley que regula a los mercados eléctricos para poder introducir barreras que impidan subidas tan desmedidas de los precios, así como una infinidad de medidas y reformas.

Una medida que se puede destacar es el Reglamento (UE) 2022/2576 del Consejo, por el que se pone en funcionamiento el AggregateEU (Mecanismo de agregación de demanda y compra conjunta de gas natural licuado operado por Prisma en la UE), en él, las empresas pueden acudir para realizar sus compras y evitar la competencia entre sí. El

funcionamiento es sencillo, las empresas que quieran participar en este sistema, se inscriben y solicitan la cantidad de gas que necesiten, cuando terminan los plazos de solicitud, se busca satisfacer toda la demanda solicitada en el mercado mundial (excluyendo a Rusia) hasta cumplir con lo acordado. Dicho de otra forma, es una especie de versión opuesta a la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP), en vez de formar un cartel sobre la oferta para monopolizar el mercado, se forma un cartel sobre la demanda para formar un monopsonio. Todo esto respaldado por las autoridades públicas. También estuvo la búsqueda de reducción de consumo de gas en un 15% anual, la reducción de burocracia para las nuevas conexiones de renovables, exigencias de eficiencia energética, o la excepción Ibérica.

Se desarrollaron medidas en el ámbito tributario, como la reducción de impuestos en las áreas afectadas, reducciones en el IVA o impuestos especiales. Pero destacan dos, particularmente: el impuesto a los beneficios extraordinarios de las eléctricas, y el de la banca, motivos por los que se incluye el desarrollo de este punto.

Gráfica: 6. Países que han aplicado impuestos extraordinarios sobre los beneficios en el sector eléctrico (izquierda) y bancario (derecha).



Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea, OCDE, BCE, El País.

4.3 Impuesto a los beneficios extraordinarios de las eléctricas

Para entender las bases por las que estos impuestos aparecen, hay que centrarse en al menos un país que los haya implantado. Para ello, se utilizará la normativa española como referencia para explicarlo.

La normativa que regula el impuesto es la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. En ella se habla claramente sobre la responsabilidad social que tiene España como base de su funcionamiento; y, en este sentido, se remarca la necesidad de repartir los costes que se han generado a causa de lo ya expuesto anteriormente. Por ello, considera que hay dos sectores que se han beneficiado de dicha situación, y, por tanto, el Estado considera necesario aplicar un gravamen especial para redistribuir ese beneficio, en aras de reducir los efectos nocivos sobre el resto. Este hecho, la normativa lo denomina como “pacto de rentas”.

Normativa en España

Lo primero que hay que entender, es que no se configura como una prestación de carácter tributario, sino que es un instrumento de intervención del Estado sobre la economía, bajo el paraguas del “pacto de rentas”. Es decir, los agentes económicos que más se benefician de la situación actual de la economía compensan a los más perjudicados. Esta ley actúa bajo el amparo del principio de “reparto del esfuerzo” de la doctrina del Tribunal Constitucional en su sentencia 167/2016, de 6 de octubre. (Ley 38/2022, art. 2).

Estarán sujetos al gravamen los operadores, personas o entidades que desarrollen la actividad en España, siempre que haya el 75% del volumen de negocio en base al ámbito de generación eléctrica, la extracción, minería, el refinamiento de petróleo o la fabricación de productos de coquería, sobre el año anterior³. Quedan exentos del pago del impuesto los operadores, agentes, o personas que tengan un importe neto de actividad inferior a 1.000 millones de € con respecto al año 2019. Además, también aquellos que en los ejercicios 2017, 2018 y 2019 su actividad relacionada con lo descrito anteriormente, de media no supere el 50% sobre el total. El gravamen será del 1,2% del importe neto de la cifra de negocio. Este impuesto no permite la deducción del mismo en el Impuesto de Sociedades. La previsión de recaudación por año está establecida en 2.000 millones de €, no se puede corroborar la cifra real puesto que la agencia tributaria clasifica este impuesto como “Otros ingresos” (Ley 38/2022, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, de 27 de diciembre, 2022) No obstante, por notas de prensa encontradas, se sabe que el primer pago fraccionado en 2023 fue de 817,4 millones de €, pronosticando un cumplimiento de las previsiones (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2023).

4.4 Impuesto a los beneficios extraordinarios de la banca

El proceso de comprensión se realiza de igual forma que con las eléctricas, usando la ley española, que viene regulada en la misma normativa que el caso anterior, siendo la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por ello, las consideraciones que se plantean para su imposición son las mismas.

Normativa de España

En el caso del sector financiero, la normativa es similar al del sector energético. Es una prestación patrimonial de carácter no tributario, como resultado del “pacto de rentas”. Estarán sometidas al gravamen aquellas entidades y establecimientos financieros

³ Esta definición se repetirá en todos los países de la UE, ya que, esta implantó una normativa que desarrollaba la necesidad de adoptar un impuesto especial y temporal a este tipo de empresas por la crisis energética.

de crédito con unos ingresos por intereses y comisiones iguales o superiores a 800 millones de €, sobre el ejercicio fiscal de 2019. No es deducible en el Impuesto de Sociedades, con un gravamen del 4,8% resultado de aplicar a la suma del margen de los intereses y de los ingresos más gastos por comisión de la actividad desarrollada en España (Ley 38/2022, de 27 de diciembre). La recaudación prevista por año está en 1.500 millones de €, no se puede corroborar la cifra real puesto que la agencia tributaria clasifica este impuesto como “Otros ingresos”. No obstante, se han encontrado notas de prensa emitidas por el Ministerio de Hacienda que han anunciado recaudaciones de aproximadamente 637,4 millones de € en el primer pago fraccionado de 2023 (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2023).

4.5 Comparativa de modelos entre países

Se ha escogido a dos países que han aplicado ambos impuestos al igual que en el caso de España, se ha establecido esta comparativa por ofrecer una normativa distinta que puede ofrecer modelos distintos.

Italia

Para el sector eléctrico el hecho imponible se constituye por el incremento del saldo entre las operaciones activas y pasivas, entre el periodo del 1 de octubre de 2021 y el 31 de marzo de 2022, con respecto al periodo de 1 de octubre de 2020 y el 31 de marzo de 2021. Aplicándose solo cuando el incremento suponga una cantidad superior a los 5.000.000 €. Con un incremento del impuesto de un 10% para las empresas que cumplan las condiciones. Sin poder ser deducible (Decreto-Legge 21 marzo, n. 21, 2022).

Para el sector bancario el hecho imponible se constituye sobre las entidades financieras y bancarias que obtengan un aumento del 5% o superior de los ingresos netos por intereses, es decir, la diferencia entre lo que prestan por lo que pagan a los depositantes se encuentre por encima del 5% para el año 2022 y el 10% para el año 2023. En este caso, se les aplicará un gravamen añadido del 40% sobre los beneficios extraordinarios, para los años 2022 y 2023, aunque nunca podrá superar el 25% del patrimonio neto y del 0,26% de sus activos. Con una recaudación prevista de 1.800 millones de €. Existiendo siempre una salvaguarda para no pagar el impuesto cuando amplían sus reservas de capital, quedando exentas del pago en estos casos. Esto será cuando destinen 2,5 veces del valor correspondido por el CET1 (Capital básico del banco) (Decreto-Legge 10 agosto, n. 104, 2023).

Cabe destacar, Italia ha realizado sucesivas modificaciones del tributo en un muy corto periodo de tiempo, debido a las altas cantidades de críticas que han recibido las normativas.

Rumanía

En este otro caso, para el sector energético aplica lo que denominan como “aporte solidario”, es decir, una contribución extraordinaria por solidaridad de tipo coactivo. El cálculo del pago sería el resultado de la siguiente formula:

$${}^4\text{Aporte Solidario} = (BI - 1,2 \times BI_{\text{promedio 2018-2021}}) \times 60\%$$

Están sujetos al impuesto todas aquellas empresas o personas físicas que desarrollan actividades en los sectores de petróleo crudo, gas natural, carbón y refinerías, así como la extracción de gas, carbón, petróleo y producción de coque, cuyo volumen de negocio sea superior o igual al 75% del total⁵.

A finales de 2023 se aplica una reforma fiscal que integra múltiples impuestos, en ella se altera este, de forma que, a partir del 1 de enero de 2024, el impuesto se convierte en permanente y la formula con la que se someterá a las empresas que tengan un volumen superior a los 50.000.000€ pasará a ser la siguiente (ORDONANȚĂ DE URGENȚĂ nr. 186, de 28 diciembre):

$${}^6\text{ICAS} = 0,5\% (VT - V_s - I - A)$$

Para el caso del sector bancario, el impuesto se estructura de forma que afecta al sector financiero y bancario, por el que se aplica un gravamen adicional del 1% sobre el volumen de negocio.

Posteriormente, con la reforma fiscal de 2023, el impuesto se convierte en permanente. Eso sí, durante el periodo de 2024-2025 el impuesto se aplicará con un gravamen del 2% sobre el volumen de negocio, y a partir del 1 de enero de 2026 volverá a pasar al 1% (Lege nr 296, *privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung*, 26 octubre, 2023).

4.6 Reflexiones

La mayor polémica que se plantea sobre estas medidas es la relativa, quizás, a la definición de “beneficio extraordinario”. Aunque es cierto que algunos países han aplicado criterios para determinar que se considera un beneficio extraordinario, como pueden ser, la comparación de márgenes sobre los intereses cobrados y pagados entre años, estas definiciones quedan a expensas de como cada país interpreta lo que es un beneficio, llegando incluso a haber países que directamente omiten la definición, asumiendo que la actividad enlazada a los periodos actuales conlleva la existencia de beneficios extraordinarios.

Y es que la descripción es demasiado subjetiva y arbitraria. Es decir, la llegada de beneficios extraordinarios se ampara en un aumento de estos, correlacionados a la subida

⁴ BI = Beneficio imponible.

⁵ Las características de quienes están sujetas al impuesto son las mismas que en el caso español porque vienen dadas por la UE.

⁶ VT= Ingresos totales. V_s = Ingresos que se restan de los ingresos totales. I= Valor de los activos fijos en construcción causados por la compra/producción de activos. A= Depreciación contable.

de los precios de la luz. Esto no quiere decir que no existan o no se den estas ventajas, simplemente que hay muchas más variables que determinan que los posean o no, que no se está teniendo en cuenta. Por ejemplo, si asumimos como verdad absoluta el beneficio extraordinario producto de las subidas del precio de la luz, pero no se tiene en cuenta el impacto negativo que puede suponer el aumento del coste de la inversión generada por la subida de tipos de interés, en un contexto de proyectos de inversiones futuras, estas empresas estarían sometidas a un aumento del coste del apalancamiento de las inversiones ya realizadas, que si se observarían en los balances que muestran los beneficios. Pero, no se refleja el aumento del coste del apalancamiento futuro necesario para mantener las inversiones. En este escenario aumentar un impuesto o crearlo bajo el pretexto de beneficio extraordinario, puede implicar la sustracción de un beneficio no extraordinario futuro. Además, es un sector con una elasticidad sobre la demanda del 0,1⁷ según Red Eléctrica, lo cual, como es sabido, implica un muy alto grado de inelasticidad; y, por tanto, una gran facilidad por parte de las empresas de trasladar el impuesto al consumidor final, pudiéndose romper también, la idea de redistribución como se define en la ley.

Al analizar el índice HHI (Índice Herfindahl-Hirschmann), que indica la cantidad de concentración de actividad de una empresa en un sector determinado, es decir, el nivel de monopolización u oligopolización del mercado. Se señala que existe concentraciones moderadas con valores de entre 1.000-1.500, concentraciones altas entre 1.500-2.500 y excesivamente concentradas para valores superiores a 2.500 (*Federal Reserve System FED*, 1993). Hay que destacar que estos parámetros son usados por la FED pero no por la UE. No obstante, ambas instituciones recogen el HHI como índice de referencia para medir la concentración empresarial de un mercado, pero en el caso de la UE no establece parámetros fijos, sino que evalúa según cada caso.

Al usar el HHI para el sector energético en el año 2021, quienes poseen la mayor concentración son los clientes domésticos, frente a los industriales y pymes. Los resultados se ofrecen por dos vías, en términos de ventas⁸ y en términos de clientes⁹. Para el doméstico, resulta en 2.291 en términos de ventas, y 2.453 en términos de clientes, según el índice HHI y manteniéndose estable a lo largo de los años. Después, el sector industrial con 1.629 y 1.733, respectivamente. Por último, estarían las pymes con 1.373 y 1.375, respectivamente y un aumento con respecto a años anteriores (CNMC, 2022). Según los datos, para los tres casos existe una concentración del mercado destacada. Ostenta la mayor concentración los consumidores domésticos y la menor, las pymes. Peor situación se encontraría el mercado del gas con 1.271 y 2.856 en términos de ventas y de clientes respectivamente. En donde se puede ver, que en términos de clientes existen graves problemas de concentración empresarial (CNMC, 2022).

Otro aspecto necesario de analizar es el por qué de los aumentos de ingresos. Y es que, en España, así como en el resto de Europa, las empresas energéticas no son mayoritariamente extractoras de recursos fósiles, sino que son intermediarías, productoras de electricidad o las dos últimas. Y si se miran los datos, el desajuste del mercado se ha producido en el sector de la extracción, pero ello no quita que las empresas mejoren sus ingresos, ya que, por el sistema marginalista de precios, una subida de un recurso concreto sin alterar a los otros componentes del mix, otorga mayores beneficios para el resto. En este aspecto si se produce un aumento de los beneficios en el sector energético que opera en la UE. En este sentido, las energías renovables serían las más beneficiosas, por ello, es muy probable que aquellas compañías eléctricas que posean una mayor cuota de

⁷ Periodo 2017-2021.

⁸La cantidad de energía vendida sobre el total del mercado.

⁹El número de clientes que tiene en comparación con el total del mercado.

renovables sean las más beneficiadas. Esto sí podría definirse como un beneficio extraordinario, en tanto que estas energías al ser siempre las más baratas, ya obtienen una ventaja en sus beneficios otorgado por el sistema.

Por la parte de la banca, ocurre algo similar, ¿cómo se define lo que es un “beneficio extraordinario”? Si el planteamiento es que la banca obtiene un beneficio por la subida de tipos de interés, entonces, también obtiene un perjuicio por la respectiva bajada de tipos. Teniendo en cuenta que en el largo plazo las subidas y bajas de tipos de interés son cíclicas, al final, en el largo plazo los beneficios obtenidos en X años compensarán los no obtenidos en Y años. Además, ya existen leyes en España y en la gran mayoría de países que regulan la usura de los bancos, en el caso de España queda regulado bajo el paraguas de la Ley de 23 de julio de 1908 sobre nulidad de los contratos de préstamos usurarios, es cierto que es una ley muy antigua y no hace referencias a la usura como resultante de los tipos de interés.

Un ejemplo donde se puede ver que está mejor definido el concepto de “beneficio extraordinario” es en las contribuciones especiales de las tributaciones locales. Considerando el hecho imponible como “la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas” (Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 5 de marzo, art. 28, 2004, p. 21).

5. Impuesto a las transacciones financieras (tasa Tobin)

A pesar de que el presente trabajo trate sobre novedades fiscales, este tributo se presenta más como novedad del S.XX que de la actualidad. Para ello, hay que situarse en 1971, donde el economista James Tobin propuso la creación de un impuesto para reducir la volatilidad de los mercados cambiarios internacionales. Incluso, habría que remontarse a John Maynard Keynes, quien ya habló sobre la necesidad de aplicar un tributo de estas características en la Teoría General de 1936 (Tobin, 1978)

Destaca que Tobin fue discípulo de Keynes, así que, no es de extrañar que retomara sus ideas y las siguiera desarrollando, tal y como él mismo afirmó.

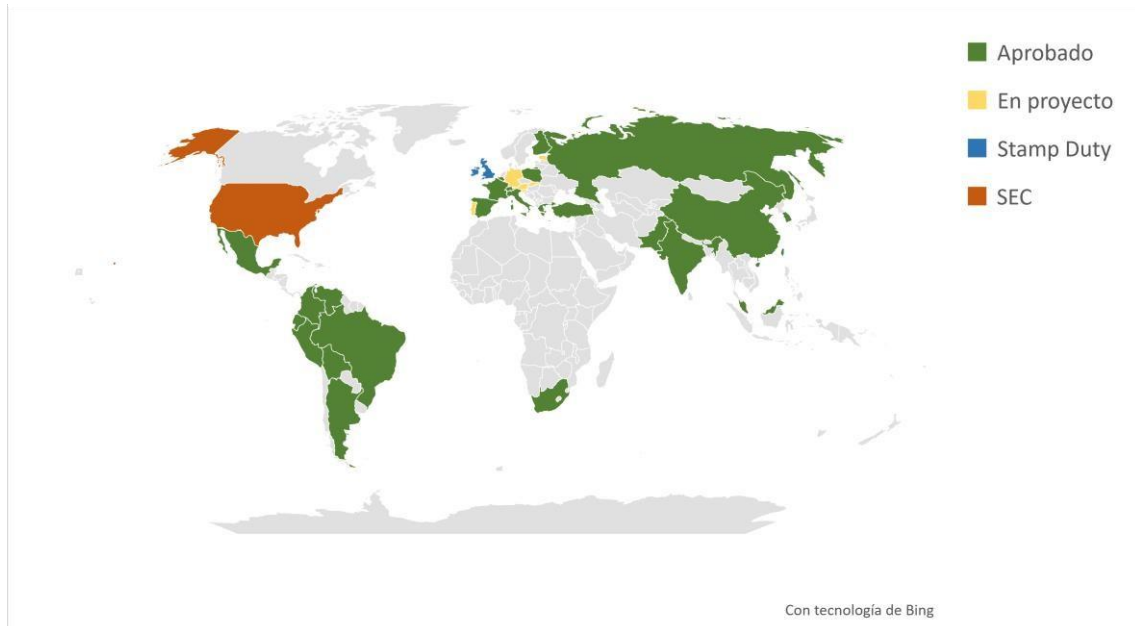
5.1 Origen

La idea original de Tobin se desarrolló a partir de la caída de Bretton Woods. Consideró que el abandono de las paridades fijas conllevaría dinámicas especulativas que podrían ser perjudiciales, dañando así al sistema financiero. Para otorgar estabilidad en los tipos de cambio, propuso el establecimiento internacional de un impuesto a las transacciones financieras de forma homogénea, aunque luego cada país gestionara lo propiamente recaudado. Además, advirtió que existían riesgos sobre esta idea, ya que esto buscaba reducir la velocidad de los mercados financieros y matizó que existía un riesgo de obstaculizar la inversión productiva. A esto se denominó como “arena buena y arena mala”, es decir, hay arena que limita la rueda de la especulación y arena que entorpece la

inversión productiva. También, reconoce como utopía la posibilidad de expulsar la especulación del mundo financiero, considerándolo como algo intrínseco a la naturaleza del hombre. No obstante, dicha propuesta nunca ha llegado a extrapolarse a la realidad, por la implicación de aplicarse a nivel global. Esta no era su idea preferida, porque consideraba que lo óptimo sería encaminarse hacia una divisa común. Pero, era consciente de la dificultad de este camino y pensaba que lo más realista era la aplicación de un Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) común (J. Tobin, 1978).

A lo largo del tiempo, hubo momentos donde estuvo más cerca que lejos de implantarse, pero sin éxito. La naturaleza de este impuesto ha generado gran atractivo en los colectivos antiglobalización, ya que se enfoca en las grandes instituciones financieras del planeta, provocando presión porque se logre adoptar. También, se llegó a plantear la posibilidad de que fuera el primer recurso propio de las Naciones Unidas con la finalidad de aumentar su capacidad de actuación. No fue hasta la crisis financiera de 2011 cuando se comenzó a plantear en una institución supranacional. En este caso, la UE desarrolló el debate para implantar un impuesto a dichas transacciones como un recurso propio para sí misma. El debate se ha ido alargando hasta nuestros días, teniendo a la mayoría de países de la UE a favor de su implantación, pero sin un acuerdo definitivo. Cabe destacar, los ejemplos que tenemos en Suecia (1984) y Reino Unido (1694). El primero es considerado como un fracaso en su desarrollo. El segundo caso sí es considerado como un ejemplo de éxito, sin que se aplicara bajo un pretexto de estabilidad de mercados financieros, sino como un recurso tributario al uso.

Gráfica: 7. Países con ITF implantado en 2023.



Fuente: Elaboración propia a partir de Comisión Europea, OCDE, ATTAC.

Con respecto al gráfico 7, hay que explicar que en el caso de EE.UU. no existe un ITF al uso, lo que existe es una tarifa que cobra la agencia SEC (*United States Securities and Exchange Commission*). Con un importe de 8\$ para una transacción valorada en 1 millón de \$. Por otra parte, en Europa se ha catalogado a un conjunto de países como “en proyecto” por sus iniciativas favorables a desarrollar el impuesto en el marco de la UE, incluso algunos de estos países han planteado desarrollarlo en sus propios territorios.

5.2 Discusión

Este es uno de los puntos clave por lo que se incluye este impuesto en el TFG. Y es que, a día de hoy, este tributo es fruto de mucha polémica, hay tantos estudios que hablan a favor de su implantación como estudios que hablan en contra. Es decir, no hay conclusiones claras sobre su efectividad o no, aun teniendo en cuenta que su diseño original nunca ha sido implantado y, por tanto, no existen datos que puedan corroborar su efectividad o no desde un punto de vista global, pero existen ejemplos a niveles regionales.

Como se ha mencionado ya, este tributo no ha sido desarrollado como se planteó en origen, por dos principales cuestiones. La primera, la necesidad de una normativa homogeneizada a nivel internacional. Puesto que ni tan siquiera un organismo supranacional como la UE ha conseguido regular dicho tributo, se vuelve aún más compleja la aprobación de una normativa común para una entidad de mayor alcance. La segunda, hay muchas personas que afirman que es un impuesto que se ha ideologizado, y que ha adquirido mayor importancia la parte de la recaudación que la parte de la estabilización de mercados, dicho por el propio Tobin “El aplauso más sonoro proviene del lado equivocado”, haciendo referencia a los colectivos antiglobalización que habían rebautizado su propuesta como tasa Robin Hood.

Como se aprecia en sus artículos y entrevistas, Tobin era defensor de los mercados de financieros, de hecho, si bien defendía las posturas Keynesianas, se le consideró un moderado dentro de la doctrina, llegando también a enfrentarse tanto a los economistas más extremistas del planteamiento Keynesiano, como de alas más neoliberales. Destacan sus enfrentamientos con M. Friedman.

Por otra parte, se encuentra Paul Bernd Spahn, quién en 1996, planteó una modificación de lo propuesto por Tobin. Esto lo hizo para intentar solventar el dilema que se generaba sobre las operaciones financieras no especulativas, es decir, las productivas. Para él este impuesto no es efectivo por cómo se estructura, considerando que perjudica las operaciones que se realizan en el ámbito internacional, no resuelve el problema de la especulación y crea problemas de liquidez (Spahn, 1996).

En primer lugar, se produce un problema en la base imponible porque si no se aplica de la forma más amplia posible, este genera distorsiones sobre el mercado. No obstante, se pueden entender como beneficiosas la aplicación de excepciones como las intervenciones acometidas por Bancos Centrales a mercados financieros, operaciones entre instituciones internacionales, organizaciones internacionales o gobiernos. Pero, también podrían existir argumentos a favor de eximir a los intermediarios financieros, ya que, estos generalmente actúan como elementos estabilizadores (Spahn, 1996). Esto acaba generando un problema de arbitrariedad, porque hay que elegir en que sectores se aplica y en cuales no, sabiendo que a mayor amplitud mayor daño, pero a mayor distinción mayor distorsión. Es decir, no se puede saber que parte del mercado en las transacciones de cambio de divisas actúan como especuladores y desestabilizadores, y que parte es el que actúa con normalidad. Además, la exclusión del ITF a ciertas áreas del mercado financiero, puede fomentar un aumento de la desestabilización y especulación en dichos sectores.

Otro problema está en las transacciones que son gravables. El someter sólo a las operaciones en monedas extranjeras sería insuficiente, porque los mercados financieros son elementalmente innovadores, y con una fácil capacidad para crear nuevos activos y

formas de inversión. Por una parte, existen sustitutos que pueden operar en corto y aun así evitar el impuesto, como son los derivados financieros. En este caso particular, se aprecia claramente como la no tipificación de estos supone un traslado de los agentes especulativos, que juegan en corto, hacia el sector de los derivados financieros. Pero la ampliación de esta tasa a este sector no solucionaría el problema, puesto que no se puede relacionar el tamaño de las transacciones en corto de derivados, con respecto al de las transacciones largas subyacentes. Y, se acaba subestimando el volumen de fondos que se dirigen hacia mercados de divisas. Además, gravar el valor nominal de un contrato derivado puede dañar los mercados del mismo, incluso acabar con ellos. Para ello, una opción sería gravar en menor medida los contratos de derivados, pero sigue generando problemas de arbitrariedad, y complejidad administrativa. (Spahn, 1996). Para Spahn (1996), la tasa impositiva debía partir de una base cero en circunstancias de estabilidad y, ser ascendente a medida que aparecía la inestabilidad. Es decir, que la tasa no debía ser estática, sino que debía fluctuar en base a las circunstancias del mercado. La necesidad de variar la tasa se debe a las diferentes expectativas de rentabilidad, es decir, si los agentes especulativos esperan rentabilidades netas del 5%, la tasa Tobin no tendría efectividad puesto que al ser estática sobre el 1% sigue dejando margen de operación sobre los agentes.

Igualmente, este planteamiento deja sin respuesta al que realmente es el problema de mayor trascendencia para la medida. Y es que, si se constata que su efectividad se reduce severamente si no se implanta a nivel internacional. Por ello, surge la necesidad de que se introduzca de forma homogénea o como mínimo armonizada. Dada la geopolítica actual, pasada y las expectativas de futuro, se plantea casi como algo utópico, a estos niveles supranacionales, más aún, cuando ni siquiera instituciones como la UE son capaces de llegar a acuerdos para su desarrollo. Cabría esperar que países como EE.UU., China o Rusia no sean capaces de llegar a acuerdos de esta índole. Aunque bien es cierto, que es probable que la efectividad acorde al grado de internacionalización dependa de la fluctuación internacional y apertura de los mercados, es decir, que la distorsión que pueda generar que EE.UU. no aplique el impuesto y la UE si (o viceversa) sea distinto, al impacto de que sea China quién lo aplique frente a las dos instituciones anteriormente mencionadas (o viceversa). Esto puede justificar que grandes bloques económicos o regiones económicas, puedan aplicar el impuesto sin que se aplique globalmente, y esto sin generar grandes distorsiones.

5.3 Reino Unido y el *Stamp Duty*

El caso de Reino Unido es particular, porque lleva aplicándose desde 1694, siendo uno de los impuestos más antiguos que prevalecen en tributación. Es evidente que desde sus orígenes ha soportado sucesivas reformas legislativas para adaptarlos a los tiempos respectivos. El impuesto se considera *ad valorem* sobre la compra de acciones, pero esta normativa se desarrolló sin tener una finalidad concreta para el sector financiero. De hecho, en origen era un sello que se aplicaba a distintos artículos de papel que no incluía a los activos financieros ni intercambio de divisas. Donde sí se aplicaba era por ejemplo en: cartas de Naipes, dados, periódicos, anuncios, medicamentos, certificados de juegos, licencias, recibos, etc. A día de hoy, se limita únicamente a las transferencias de acciones y valores, la emisión de instrumentos al portador y determinadas transacciones que involucren a sociedades, cumpliendo en gran medida el concepto de ITF (González, 2013).

Para que la ley se considerara como un impuesto a las transacciones financieras al uso, habría que esperar hasta 1808, año en el que se reformó para ampliarlo a la compra de acciones. En esta reforma se determinó el gravamen entre el 1-2%. La siguiente reforma a destacar sería la de 1986, que redujo la cuantía del gravamen al 0,5%. En la actualidad, el nombre que recibe se denomina como *Stamp Duty Reserve Tax* (SDRT) (Gobierno de Reino Unido, 2024).

Uno de los hechos que se constató con la reforma de 1986, fue un aumento de la efectividad del gravamen a menor tipificación, en consonancia con lo defendido por Tobin, que advertía de efectos colaterales y/o negativos sobre los mercados de capitales si los coeficientes tributarios eran elevados. También, la presencia de este impuesto justifica un aumento del peso de los derivados, ya que, estos no están sometidos al gravamen. Este hecho, ya es tenido en cuenta posteriormente por otros académicos, por ejemplo, Spahn que hizo hincapié en fijar detenidamente las transacciones sujetas a impuestos, como ya se ha visto, porque era fácilmente evitable en mercados como el de los derivados. Esto hace indicar la necesidad de gravar al conjunto de las operaciones, para evitar la fuga. Por supuesto, si la finalidad del impuesto es la de aumentar el peso de un determinado activo frente a otro, si estaría justificado su exclusión (González, 2013).

5.4 La singularidad de Suecia

El caso de Suecia también es para destacar, este caso siempre se menciona como un ejemplo de fracaso. Los datos son claros, redujo un 60% las compraventas de valores de las once empresas de mayor volumen y se produjeron grandes fugas de capital hacia Oslo y Londres.

La tasa en origen se implantó al 0,5%. Pero, con el paso de los años fue aumentando su coeficiente, posiblemente esto fue una de las causas que hizo que fracasara. En 1989 se duplicó al 1%, aunque se introdujo un nuevo impuesto a la renta fija más baja, del 0,002% para periodos de amortización inferior a los 90 días, y 0,003% para el resto. Sobre la recaudación destaca que su previsión era de alrededor de 1.500 millones de coronas suecas de media por año, quedando en la realidad en 50 millones de coronas suecas de media al año. Es decir, solo llegó a recaudar el 3,34% de la recaudación prevista. No obstante, habría que restar la reducción de ingresos que supuso sobre el impuesto de plusvalías, que fue también cuantificada por el gobierno, asumiendo que el impuesto generaba pérdidas tributarias si se tuvieran en cuenta estos dos elementos.

Todos esto supuso la eliminación total de este tributo entre 1990-1991, primero sobre la renta fija, y después sobre el resto. Y la posición de Suecia desde entonces siempre fue de rechazo frontal al restablecimiento de este impuesto. Hasta el día de hoy, Suecia es un país que también confronta la implantación de este impuesto como recurso propio para la UE, ejerciendo su derecho a veto en las negociaciones en las que se debate su implantación (González, 2013).

5.5 España

Otro punto por el que se incluye este impuesto, es el caso de España, ya que se viene cobrando solo desde el año 2021, y es un recurso novedoso en su caso, porque nunca antes se había aplicado.

En su caso, el hecho imponible se encuentra en la adquisición onerosa de acciones de sociedades españolas, con independencia de la residencia de las personas o entidades que intervengan en la operación. Su base imponible es el importe de la contraprestación, sin incluir los gastos asociados a la transacción. No obstante, se establecen determinadas reglas especiales en aquellos supuestos en los que la adquisición de los valores deriva de la ejecución o liquidación de obligaciones o bonos convertibles o canjeables, de instrumentos financieros derivados, o de cualquier instrumento o contrato financiero, así como en el caso de adquisiciones y transmisiones realizadas en el mismo día. Para que se considere aplicable el tributo, tienen que cumplirse más condiciones sobre el hecho imponible, así como que el valor a 1 de diciembre del año anterior, tiene que ser superior a 1.000 millones de €. Aplicándose excepciones sobre las adquisiciones en las ofertas públicas de venta definido en el art. 35.1 de la Ley de mercados de Valores, aprobada en Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre. Las adquisiciones enmarcadas en un contexto de estabilización de precios de mercados establecidos por intermediarios financieros, conforme a Reglamento (UE) 596/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre abuso de mercado. Las adquisiciones derivadas de operaciones de compra o de préstamo y demás operaciones realizadas por entidad de contrapartida central o un depositario central de valores. El contribuyente será el adquirente de los valores sea residente o no. El gravamen se encuentra en el 0,2% sobre las operaciones de adquisición de acciones en sociedades españolas, con capital bursátil superior a 1.000 millones de € (Ley 5/2020, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, de 15 de octubre, 2020).

Sobre el impacto del impuesto se esperan las alteraciones habituales sobre el mercado, que ya han sido descritas por múltiples autores. En su caso, como constata la CNMV, el impacto ha sido muy similar al ocasionado por Francia. Probablemente debido a la similitud de los impuestos, esto es así, porque la ley española se ha basado en muchos puntos en la francesa. Según presupuestos del 2023, su recaudación prevista sería de 335 millones de €, siendo la real en 198 millones de € siendo una recaudación menor en un 59,1%. Para años anteriores su recaudación fue 196 millones de € en 2022 y 296 millones de € para los años 2022 y 2021 respectivamente (Agencia Tributaria, 2023).

5.6 UE

El último punto por el que se valora incluir este impuesto, es su discusión en el ámbito de la UE; y es que desde la crisis del COVID-19 se ha intensificado el debate sobre si debe aprobarse o no dicho impuesto. Esto en si no es una novedad, porque es habitual que este impuesto avive su voz en épocas de crisis. Quizás esto se debe a que es un impuesto que en general tiende a recibir valoraciones positivas en el conjunto de la población.

Desde luego, en términos de efectividad, el ITF es necesario que se aplique a nivel

supranacional conforme con lo defendido por los informes técnicos de la Comisión Europea. De hecho, podría ser una necesidad que el primer paso sea que se implante en la UE de forma coordinada entre todos los estados miembro. El propio CESE (Comité Económico y Social Europeo), concluye en que pueda ser un paso previo necesario para su implantación global “El CESE reitera la necesidad de llegar a una aplicación global del ITF, pero, tal como ya había afirmado en su dictamen de 15 de julio de 2010, considera que la mejor forma de llegar a este resultado podría ser la introducción del ITF en la UE. El CESE, de acuerdo con la posición del Comisario Algirdas Semeta y del Parlamento Europeo, considera que, como ha sucedido en el caso de muchas políticas de carácter global (como, por ejemplo, la del cambio climático), la UE puede y debe desempeñar el papel de precursor en este ámbito” (Dictamen ECO/321, de 29 de marzo, Art. 1.3, 2012, p. 2).

En lo referente a tipos impositivos, la UE busca tener en cuenta la posición de los derivados, planteando unos mínimos gravámenes del 0,01%, frente a las transacciones financieras relativas a los contratos no derivados con un 0,1%. Además, busca aplicar un principio de residencia, parecido al modelo de Reino Unido (*Stamp Duty*), es decir, lo que trasciende es el estado miembro en el que se encuentran los operadores financieros implicados, no el estado donde se acomete la operación. Esto se hace para reducir el impacto de las deslocalizaciones. A día de hoy, en la UE, esto sigue siendo un tema que se sigue debatiendo sin haberse llegado a aprobar. (Dictamen ECO/321, de 29 de marzo, 2012).

A nuestro parece, la forma más óptima y/o sencilla de implantar este tributo sería que la propia UE fuese quien gestionase el impuesto y tuviese la capacidad normativa; y no que cada país desarrolle su propia norma con la promesa de una armonización entre países. Es decir, que fuera un recurso propio de la UE para financiar sus presupuestos. Incluso aplicándose como recurso propio, seguirían dándose distorsiones graves entre mercados financieros. Puesto que existen muchas posibilidades de que se produzcan fugas de capital hacía mercados que no tienen implantado el ITF como es el caso de EE.UU. o Canadá, que son economías con mercados financieros muy desarrollados y competitivos.

Otro punto a tener en cuenta es el hecho de que hubiera sido poco probable que un ITF en la UE hubiera evitado las crisis financieras del 2008 y la crisis del euro en el 2011, suponiéndose que la finalidad es la de otorgar estabilidad al ciclo económico, esto resta validez a su funcionamiento. Por una parte, la crisis del 2008 tuvo su origen en EE.UU., por lo cual el resultado hubiera sido el mismo. Por supuesto, se omite el análisis (*Caeteris paribus*) de que hubiera pasado si se hubiera aplicado en EE.UU., cosa que no atañe al estudio actual. También, para la posterior crisis del euro, es poco probable que hubiese reducido su impacto, dada la amplitud de circunstancias que la detonó, como fue la fragmentación de las primas de riesgo dentro de la Eurozona, una integración monetaria incompleta, una falta de coordinación entre políticos ante la respuesta del euro, falta de unificación fiscal, problemas estructurales en el mercado laboral y su movilidad, entre otras cuestiones. Todo esto, genera dudas sobre si realmente este tributo sería efectivo para el caso de la UE. Quizás sería más interesante avanzar antes en reformas estructurales que han lastrado al euro en el pasado o limitan el buen funcionamiento del sector financiero de la Eurozona.

En el momento de redactar este TFG, existen múltiples Estados miembros que han aprobado normativas similares sobre el ITF (algunos de estos países ya se han explicado). Estos se han amparado en la dificultad de acordar una normativa conjunta, llegando solo a unos acuerdos de mínimos, en los que la Comisión validó que cada estado decidiera implantarlo o no por su cuenta. Esto genera una clara incoherencia con lo propiamente

dicho hasta ahora por esta entidad, puesto que una de sus conclusiones que venía repitiendo en sus informes, era el problema de la armonización. Un ejemplo de ello se ve en una de las últimas propuestas de Directiva en esta materia: “La experiencia de Suecia demuestra que es prácticamente imposible introducir a escala nacional un ITF con una base amplia que permita conseguir los tres objetivos mencionados anteriormente sin efectos graves de deslocalización” (CNS 2013/0045, por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras, de 14 de febrero, Anexo 1.5.3, 2013, p. 35). La realidad, es que a día de hoy no es obligatoria la aplicación del ITF en el territorio europeo, y cada país decide que hacer.

5.7 Reflexiones

En este punto pueden recogerse a modo de conclusión varios aspectos que se han ido reiterando a lo largo de este tema. Es casi una voz unánime la que reclama que este impuesto solo funciona si se aplica de forma conjunta. Por ello, cabría esperar que la alta presencia de este impuesto a nivel global en la práctica hiciera cumplir este principio. Pero, la realidad es que cada país ha implantado el impuesto por voluntad propia y establecido a su propia idiosincrasia jurídica y/o de mercado. Esto al final provoca un incumplimiento de este elemento teórico necesario y, por tanto, reduce en gran medida la efectividad del mismo en todos los países que se implanta. A parte puede no hacer su función de elemento estabilizador. Otro elemento a destacar, es que pareciera que en muchos países cuando se ha implantado o ha aparecido movimientos o discursos a favor de su implantación, se tiende a generalizar el elemento recaudatorio como un principio de equidad, o de sostenibilidad presupuestaria, cuando la base teórica de este impuesto no es la recaudación, sino como ya se ha mencionado muchas veces es la búsqueda de estabilización de los mercados financieros. Esto al final, puede resultar en una pérdida del enfoque del objetivo que haga que el impuesto no funcione. Además, el principio recaudatorio no llega a tener la suficiente importancia porque tiende a recaudar cantidades insignificantes si se compara en relación a los respectivos PIB de las economías involucradas.

Si mantenemos la premisa teórica de estabilidad en los mercados de divisa, aunque a día de hoy este objetivo se ha quedado corto, y va más encaminado hacia una estabilidad del conjunto del mercado financiero, hay que destacar que el dólar, junto con el euro, franco suizo, yen y la libra esterlina se consideran divisas refugio, es decir, ante la inestabilidad, los agentes acuden a estas monedas para protegerse. Esto hace ver una variable distinguible entre divisas que puede afectar de forma distinta sobre el tributo, pudiendo reducir su efectividad en mercados donde se opera con divisas refugio.

6. Impuesto al Plástico

El impuesto especial sobre los envases de plástico es un tributo que procede de la Directiva europea (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019. En España se comienza a aplicar a partir de enero de 2023 y su regulación proviene de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, así como el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases. Cabe destacar que la recaudación por parte de España es establecida por voluntad nacional y no por obligación de la normativa europea. Así, las diferentes leyes europeas se encaminan a desarrollar un recurso propio que se recauda directamente del conjunto de los ingresos del Estado y no de una recaudación específica sobre el impuesto a los residuos plásticos. Luego, la voluntad de que cada Estado miembro recaude por esta vía o no lo haga es completamente decisión de cada gobierno, y las leyes europeas no desarrollan un reglamento sobre ello.

6.1 ¿Que se considera un plástico?

Cada país que aplica un impuesto al plástico tiene una normativa para determinar que se considera plástico y que no. En el uso de la racionalidad, se puede comprender fácilmente que productos serán considerados plásticos de un solo uso y cuáles no. No obstante, ante cualquier normativa, es necesaria la definición de lo que técnicamente estaría gravado por el tributo. Para esto se tendrá en cuenta directamente la normativa europea, puesto que la taxonomía de muchos materiales que se comercializan en la UE está armonizada por ley, siendo el plástico uno de ellos.

Para definir con tecnicidad lo que es un plástico hay que acudir a la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de junio de 2019 “«plástico»: un material compuesto por un polímero tal como se define en el artículo 3, punto 5, del Reglamento (CE) n.º 1907/2006, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con la excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente” (2019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, de 5 de junio, 2019, art 3.1, p. 8) . En tanto, se acude a los respectivos apartados para definir al plástico, así el Reglamento (CE) n.º 1907/2006 art. 3 punto 5 se lee que: “«polímero»: una sustancia constituida por moléculas caracterizadas por la secuencia de uno o varios tipos de unidades monoméricas. Dichas moléculas deben repartirse en una distribución de pesos moleculares en la que las diferencias de peso molecular puedan atribuirse principalmente a diferencias en el número de unidades monoméricas. Un polímero incluye los siguientes elementos:

- a) una mayoría ponderal simple de moléculas que contienen al menos tres unidades monoméricas con enlaces de covalencia con otra unidad monomérica u otro reactante como mínimo;
- b) menos de una mayoría ponderal simple de moléculas del mismo peso molecular. En el contexto de esta definición, se entenderá por "unidad monomérica" la forma redactada de una sustancia monómera en un polímero;"

(1907/2006, relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y preparados químicos (REACH), por el que se crea la Agencia Europea de Sustancias y Preparados Químicos, se modifica la Directiva 1999/45/CE y se derogan el Reglamento (CEE) n° 793/93 del Consejo y el Reglamento (CE) n° 1488/94 de la Comisión así como la Directiva 76/769/CEE del Consejo y las Directivas 91/155/CEE, 93/67/CEE, 93/105/CE y 2000/21/CE de la Comisión, de 18 de diciembre, art. 1.5, 2006, p. 54).

Y la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994, en el que se define el concepto de envase y reciclado en su art. 3 punto 2: “Residuo de envase: todo envase o material de envase que se ajuste a la definición de residuo contenida en la Directiva 75/442/CEE, excepto los residuos de producción” (94/62/CE, relativa a los envases y residuos de envases, art. 3.2, 1994, p. 13). Por último, para terminar con las definiciones, sobre la Directiva 75/442/CEE se lee: “por residuo: cualquier sustancia u objeto del cual se desprenda su poseedor o tenga la obligación de desprenderse en virtud de las disposiciones nacionales en vigor” (75/442/CEE, relativa a los residuos, de 26 de julio, art. 1.a, 1975, p. 1).

6.2 Datos sobre España

En el caso de España, el tributo es de naturaleza indirecta. Se tipifica con un pretexto y objetivos para reducir la producción de plásticos, así como los residuos no reciclados de los mismos, y asegurar el principio de “quién contamina paga”. El funcionamiento del impuesto somete a todo el plástico producido e importado a dicho impuesto, exceptuando la parte reciclada. Todo esto deja como hecho imponible a la; fabricación, importación, la adquisición intracomunitaria de envases de plástico y la tenencia irregular. Quedaría no sujeto al impuesto todo el plástico que se destruya por control de calidad, así como exportaciones, fabricación de pinturas, tintas, lacas y adhesivos. También, quedan exentos, los envases para medicamentos y productos sanitarios, los alimentos para usos médicos, productos lactantes y residuos peligrosos de origen sanitario. Como parte deducible será la producción destinada al extranjero y las devoluciones, Siendo la base imponible el peso del plástico no reciclado en kilogramos, sujeto al impuesto. El tipo impositivo es de 0,45€/kg de plástico no reciclado (Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. 8 de abril, 2022). Quedando la siguiente cuota:

$$Cuota = PPNR \times 0,45 \text{€}^{10}$$

Para hablar de los datos de recaudación, hay que tener en cuenta que comenzó a aplicarse hace relativamente poco tiempo, y solo hay datos de 2023, así como la previsión de recaudación de 2024, siendo respectivamente de 630 millones de € y 375 millones de €. Para los datos de 2023 se pronosticó, en origen, que la recaudación sería de 491 millones de €, por ello, la recaudación real fue de 139 millones de € más o un 128,3% sobre lo previsto (Agencia Tributaria, 2023).

¹⁰ PPNR= Peso Plástico No Reciclado expresado en kilogramos.

6.3 ¿Por qué al Plástico?

Concretamente este impuesto recae sobre el plástico de un solo uso que no se recicla. La cuestión es, ¿por qué a este tipo de plástico? La respuesta se encuentra en los datos que se han recogido de múltiples organizaciones, así como de los propios organismos públicos. En todos estos, ponen en el punto de mira al plástico como uno de los principales causantes de generación de basura marina en el mundo. Este tipo de basura, en el océano, es considerada de difícil eliminación. Teniendo en cuenta que hablamos de plásticos que se usan para un gran número de productos que se ofrecen en la economía para dar respuesta a las demandas sobre el envasado de estos, y es un material, muy normalizado. Se considera así, como una externalidad negativa generada de todas las actividades que hacen uso de este (CEDEX, 2024).

6.4 ¿Cuáles son las externalidades negativas?

La consecuencia directa de la generación de plástico de un solo uso se muestra en múltiples formas, pero como ya se ha mencionado, la más grave de ellas es la contaminación del medio marino. Por ello, solo se procede a detallar las erosiones en el océano.

La presencia de plásticos genera alteraciones en la vida marina como, por ejemplo, enredos, asfixias, estrangulamientos o desnutriciones de las especies marinas. Además, está la presencia de lo considerado como microplásticos, que como define el Centro de Estudios y experimentación de Obras Públicas (CEDEX) es: “un grupo de materiales sintéticos que están hechos de polímeros derivados del petróleo o de base biológica. Son partículas sólidas, de tamaño inferior a 5mm, que no son solubles en agua y cuya degradabilidad es baja” (CEDEX, 2024, p. 8)

La propia ley española que lo tipifica, define que el tributo se genera bajo el pretexto de corregir una externalidad negativa, explicando que esta es el resultado de la generación de residuos de difícil eliminación. Esta difícil eliminación se basa principalmente en dos circunstancias. La primera, que es un producto que tarda hasta 1.000 años en degradarse (caso de los plásticos tipo PET, siendo los más comunes). La segunda es la alta cantidad de basura marina que se corresponde a plásticos, siendo éstas mayores a un 70% del total. Esto da una idea de la externalidad negativa que se produce, centrada en el medio marino, siendo uno de los principales factores que determinan su contaminación (Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, de 8 de abril, 2022).

6.5 Recaudación de la UE

La recaudación sobre este tipo de productos se planteó originalmente desde la UE para financiarse a sí misma. Fue en el año 2020 cuando se establece como un recurso propio, en la ley 2020/2053 del Consejo. Si nos dirigimos al artículo 2 sección c) Categorías de recursos propios y métodos específicos para su cálculo, se puede leer que “el obtenido de aplicar un tipo uniforme de referencia al peso de los residuos de envases de plástico generados en cada Estado miembro que no se reciclen. El tipo uniforme de referencia será de 0,80 EUR por kilogramo. Se aplicará una reducción bruta anual a determinados Estados miembros según lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 2” (Ley 2020/2053, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la decisión 2014/335/UE, Euratom, de 14 de diciembre, art. 2.1.c, 2020, p. 5). Como se puede apreciar, el tipo es único sobre la base de 0,80€/kg, para más detalle se sigue analizando el párrafo tercero del apartado 2, “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” (Ley 2020/2053, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la decisión 2014/335/UE, Euratom, de 14 de diciembre, art. 2.2, 2020, p. 5). Es decir, que obtienen reducciones sobre la cuota, todos aquellos Estados miembros con una RNB por debajo de la media de la UE en el año 2017. Esto es importante, porque podría darse el caso de actuar como regresivo, si se constata que el consumo a nivel per cápita es mayor en países con menor renta.

Para traducir esto en ingresos se elabora la Tabla 1 obtenida de los presupuestos de la UE de 2024, y datos ofrecidos por la Comisión Europea. Y se puede observar a países como Hungría, con rentas bajas, obtienen un consumo mayor que otros países con mayores poblaciones, pero con rentas más altas, como es el caso de Bélgica.

Tabla 1. Ingresos por los residuos plásticos no reciclados de la UE.

Año	Residuos de envases de plástico no reciclado (kg) (1)			Reducción por RNB (2)	Contribución neta (1)x0'8-(2)		
	2.024	2.023	2.022		2.024	2.023	2.022
Bélgica	210.481.600	186.173.800	191.746.900		168.385.280	148.939.040	153.397.520
Bulgaria	78.333.100	84.625.200	57.810.700	22.000.000	40.666.480	45.700.160	24.248.560
Chequia	151.911.000	107.620.800	109.535.400	32.187.600	89.341.200	53.909.040	55.440.720
Dinamarca	174.315.600	135.580.800	155.601.100		139.452.480	108.464.640	124.480.880
Alemania	1.775.737.600	1.725.251.200	1.739.806.000		1.420.590.080	1.380.200.960	1.391.844.800
Estonia	30.721.000	35.055.700	33.667.500	4.000.000	20.576.800	24.044.560	22.934.000
Irlanda	239.431.900	248.280.300	186.968.000		191.545.520	198.624.240	149.574.400
Grecia	128.174.800	128.732.600	105.128.000	33.000.000	69.539.840	69.986.080	51.102.400
España	1.021.478.800	826.998.500	828.341.300	142.000.000	675.183.040	519.598.800	520.673.040
Francia	1.881.735.000	1.619.350.900	1.572.486.200		1.505.388.000	1.295.480.720	1.257.988.960
Croacia	46.091.100	41.257.800	39.264.500	13.000.000	23.872.880	20.006.240	18.411.600
Italia	1.283.130.600	1.225.605.500	1.180.891.400	184.048.000	842.456.480	796.436.400	760.665.120
Chipre	10.704.200	9.572.700	8.297.800	3.000.000	5.563.360	4.658.160	3.638.240
Letonia	29.035.800	25.925.900	26.599.500	6.000.000	17.228.640	14.740.720	15.279.600
Lituania	42.100.600	28.082.100	25.889.700	9.000.000	24.680.480	13.465.680	11.711.760
Luxemburgo	15.275.900	16.329.500	17.446.600		12.220.720	13.063.600	13.957.280
Hungría	349.653.800	296.246.800	228.704.600	30.000.000	249.723.040	206.997.440	152.963.680
Malta	14.686.800	13.111.200	11.171.900	1.415.900	10.333.540	9.073.060	7.521.620
Países Bajos	294.526.000	225.253.400	266.608.200		235.620.800	180.202.720	213.286.560
Austria	211.597.900	188.725.400	190.917.800		169.278.320	150.980.320	152.734.240
Polonia	791.305.700	833.099.000	622.554.000	117.000.000	516.044.560	549.479.200	381.043.200
Portugal	272.224.800	248.150.400	251.307.400	31.322.000	186.457.840	167.198.320	169.723.920
Rumanía	350.584.500	321.565.000	228.429.800	60.000.000	220.467.600	197.252.000	122.743.840
Eslovenia	29.768.900	27.755.800	21.692.700	6.279.700	17.535.420	15.924.940	11.074.460
Eslovaquia	56.783.400	65.327.000	66.209.300	17.000.000	28.426.720	35.261.600	35.967.440
Finlandia	109.384.300	74.747.200	86.362.400		87.507.440	59.797.760	69.089.920
Suecia	156.835.900	121.478.000	132.261.400		125.468.720	97.182.400	105.809.120
Total					7.093.555.280	6.376.668.800	5.997.306.880

Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat.

Cabe señalar que para el año 2024 los datos son provisionales y en el resto de años según la fuente consultada los resultados pueden variar. Se han tomado como ejemplo siempre los últimos datos ofrecidos por la Comisión Europea. De hecho, se produce una ambigüedad, y es que, según los presupuestos de 2024, la recaudación se reduciría en un 1,5% (-1,5%), pero se advierte que las cifras pueden no cuadrar con lo recaudado realmente. La diferencia sobre lo ofrecido sería de 825.216.560€¹¹, observándose que en la tabla hay un incremento entre 2023 y 2024, lo cual puede llevar a conclusiones contradictorias (2024/207, del presupuesto anual de la Unión Europea para el ejercicio 2024, del 22 de noviembre, 2024).

6.6 Comparativa con otros países

En este punto lo primero que hay que destacar, es que más allá de comparar a España a partir de los datos de la UE, con otros países, es muy complicado sacar alguna conclusión sobre este tributo concretamente. Esto es debido a que hay muy pocos países que aplican tributos similares, y aun aplicándolo, tienen grandísimas diferencias. Es más, el tributo de España es de una característica muy similar al formato europeo, en contraposición al resto de países que optan por una mayor originalidad y que los diferencia con respecto al formato de la UE.

Reino Unido

En el caso de Reino Unido, viene regulado por la Ley 2022 No. 117. El impuesto comenzó a aplicarse a partir del 1 de abril de 2022. Se grava con 200£ (235,13€)¹², pasando en abril de 2023 a 210,82£ (247,85€)¹³, la tonelada de plástico. Como mayor diferencia es que en su caso se grava sobre el total del peso del plástico siempre y cuando no tenga una tasa mínima de material reciclado del 30%. En este caso el hecho imponible se genera sobre la producción o importación de envases de plástico que no contengan el coeficiente requerido de plástico reciclado (2022 No. 117, Plastic Packaging Tax, 2022).

Excepciones a tener en cuenta son, en su caso, aquellos envases que estén hechos de más de un material y el plástico no sea el mayor por peso. Además, en estos casos en los que haya presencia de plástico reciclado y no reciclado, para calcular el porcentaje sobre el total del plástico reciclado, se considerará al resto de los elementos como no contables, y no tenidos en cuenta. A efectos de ley, será necesario demostrar siempre la presencia de cualquier material que no sea plástico, y en caso de que no esté regularizado el material se considerará a efectos prácticos como plástico no reciclado al peso. De igual manera para la consideración de plástico reciclado, en donde la ley exige una trazabilidad del producto.

¹¹ En presupuestos de 2024 la cifra total de la UE ingresado en 2023 es de 7.201.885.360€ (2024/207, del presupuesto anual de la Unión Europea para el ejercicio 2024, 2024).

¹² Aproximado al tipo de cambio a 29 de mayo de 2024.

¹³ Aproximado al tipo de cambio a 29 de mayo de 2024.

Quedan exentos de pago cuatro casos:

- Los envases primarios para medicamentos humanos.
- Plásticos con función distinta a la de envase y embalaje.
- Embalaje de transporte con embalaje o envase terciario.
- Tiendas de aviones, barcos, ferrocarriles. Quedan excluidos tres casos:
 - Envases diseñados para almacenamiento de largo plazo.
 - Envases diseñados para formar parte del producto.
 - Envases destinados a ser reutilizados para la presentación de mercancías.

No se pueden consultar datos de ingresos por esta categoría, debido a que el Reino Unido lo clasifica y publica junto con otros tributos, sin diferenciar (No. 117 2022, de 8 de febrero)

Portugal

Portugal lleva cobrando una tasa sobre los envases de plástico desde julio de 2022. Aparece por primera vez, en el año 2020, en la Ley de Presupuesto nº 75-B/2020, de 31 de diciembre, en su art. 320, regulado mediante la *Portaria nº 331-E/2021*, de 31 de diciembre (Revocada) y actualmente mediante la *Lei nº82/2023*, de 29 de diciembre, en su art. 49-A, que regula los Presupuestos Generales del Estado de Portugal para el año 2024, que integra el impuesto en la *Lei nº82-D/2014* de 31 de diciembre. Según la ley, el hecho imponible se genera sobre la producción, la importación y la adquisición intracomunitaria de envases de un solo uso. Se exigirá el pago, solo a partir del momento del consumo del producto. El sujeto pasivo son los productores, importadores o compradores a proveedores de envases, con sede o establecimiento permanente en Portugal Continental, así como compradores de envases a proveedores con establecimiento permanente o sede en las regiones autónomas u otros Estados miembro de la UE.

El gravamen se sitúa en el 0,10€ por envase (originalmente era de 0,30€), es decir, en este caso no se aplica por peso, sino por unidad completa. Este gravamen debe ser aplicado al consumidor final, indicándose la cuantía segregada de la cantidad final. Además, añadir que solo se gravan los productos envasados destinados a la alimentación.

Está exento de tributar:

- Los envases destinados a la exportación.
- Exportados a otro Estado miembro de la UE.
- Utilizados con contexto humanitario (distribución social de alimentos, por instituciones de solidaridad social o en donaciones de alimentos).
- Producidos, importados, adquiridos, despachados o transportados a las regiones autónomas (Azores y Madeira).
- Los 100% reciclable, en monomaterial e incorporado, al menos un 25% de material reciclado.

En este caso, la carga del impuesto no recae sobre quién vende el producto envasado, sino sobre el consumidor, a diferencia de España. También, la cuota es distinta a la de España, porque en este caso se aplica como cuantía fija sobre el producto

(considerando al producto el propio envase). Esta forma de recaudación es menos novedosa, que el caso español, debido a que, en este planteamiento, ya existían figuras similares que recaudaban sobre otros productos específicos, como por ejemplo las bolsas de plástico. La ley de Portugal, es un caso en el que se constata que cada país ha creado normativas muy diversas, si bien es cierto que las desgravaciones, exenciones tributarias, y el hecho imponible, tienden a ser iguales o muy similares, la forma del impuesto si difiere en mayor medida (Lei 82-D/2014, de 31 de diciembre, 2023).

7. Planteamientos y proyecciones sobre marcos comunes internacionales

Con la generalización del uso de internet, y el rápido avance de la digitalización de las sociedades, ha supuesto un cambio en la forma en la que se desarrollan los mercados, muchos sectores se ven envueltos en la necesidad de depositar sus productos en los mercados digitales para poder seguir ofreciendo sus productos, de igual manera que aparecen nuevos productos asociados directamente al mundo digital. Ello trae sin duda una enorme cantidad de aspectos positivos, pero también supone nuevos desafíos para muchos campos, entre ellos destaca el de las agencias tributarias. A día de hoy muchas empresas gracias a los avances tecnológicos, tienen las barreras más finas en la cuestión de las jurisdicciones tributarias, poseen muchas facilidades para trasladar ingresos de lados opuestos del planeta, tanto es así que la propia OCDE ha desarrollado un proyecto bajo el termino de *Base Erosion and Profit-Shifting* (BEPS) que se traduce como: Erosión de la base imponible y traslado de beneficios. Trata de analizar y solventar todas las estrategias de planificación fiscal realizadas por las empresas aprovechándose de las incongruencias o directamente falta de normativas en determinados países, así como el traslado artificioso de parte de los ingresos entre sedes, con la finalidad de reducir al máximo los impuestos sometidos en el total de los países.

Según la OCDE, las pérdidas de ingresos públicos que le suponen a los países por las prácticas BEPS son de entre 100 y 240 mil millones de dólares al año. Actualmente son 145 países que apoyan al grupo, con el objetivo de firmar un acuerdo multilateral para finales de 2024, con el deseo de que entre en vigor en el año 2025. El funcionamiento de los grupos de trabajo que desarrollan los acuerdos funciona en dos pilares. El primero busca explorar alternativas para determinar la reasignación de derechos fiscales, el segundo, es el de abordar las cuestiones pendientes del proyecto BEPS, así como en el desarrollo de nuevas normas tributarias que garanticen un mínimo de tributación para las multinacionales. Por otra parte, existen 15 acciones o ítems por las que se aborda el tema de la evasión fiscal para dotar de recursos a los diferentes países, y facilitar la renovación de sus sistemas tributarios (OCDE, 2023).

En origen el grupo se centró en las empresas del sector digital, aunque en el presente se ha expandido a todas las multinacionales. Así una de las ideas más populares que ha ido buscando implementar fue la denominada comúnmente como Tasa Google, aunque esta idea habría quedado un poco desfasada en aras de plantear un marco común

de tributación para las multinacionales, como ejemplo sería la aplicación del gravamen mínimo del 15% para grandes empresas.

7.1 Impuesto sobre servicios digitales

Un ejemplo del desarrollo de estas nuevas tendencias tributarias sería la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales de España. Esta ley deja clara sus vinculaciones con los ítems de BEPS, como un paso para su desarrollo. También, habla de que el sistema tributario está diseñado sobre modelos de mercados de activos tangibles o de presencia física, y no está adaptado a economías basadas en activos intangibles, datos o conocimiento, reconociendo que es hacia donde se encaminan los nuevos desarrollos del mercado.

El objeto del impuesto viene definido en el Preámbulo III, Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: “una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios” (Ley 4/2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, de 15 de octubre, BOE nº274, Preámbulo III, p. 4). El impuesto es de naturaleza indirecta y la base imponible está formada por el importe de los ingresos, eliminando el IVA, sobre un porcentaje del 3%. Solo estarán sujetas aquellas actividades digitales que se consideren vinculadas sobre el territorio de aplicación de la respectiva ley. Como forma general, se usarán las direcciones de protocolos de internet (IP), para determinar la realización del servicio por parte del usuario. El hecho imponible son las prestaciones de servicios digitales. Queda limitado el alcance de los contribuyentes a aquellas empresas o personas físicas con una cifra de negocio en el año natural anterior sea mayor a 750 millones de €, el importe de los ingresos por la prestación de servicios digitales que estén sujetos con respecto al año anterior sea superior que 3 millones de €. La recaudación para los años 2021, 2022 y 2023 fue, respectivamente de 166, 278 y 303 millones de €.

Aunque como ya se ha mencionado, a pesar de lo novedoso que es este tipo de tributación, ya ha quedado desfasada y ahora se mira por la tributación del conjunto de empresas sin tener una vinculación con el sector digital, porque se considera que es un problema presente en todas las empresas catalogadas como multinacionales. Lo que se puede observar es el rápido cambio de rumbo en estas áreas que está suponiendo para la sociedad este tipo de tributaciones. Y es que, si esta tributación es reciente en España, 2020, esta normativa vino a sustituir también una que quedó desfasada siendo de reciente aplicación, en este sentido hablaríamos del Canon AEDE, que se trata de una modificación sobre la ley de derechos de propiedad intelectual, por la que se busca garantizar que las publicaciones ofrecidas en formatos digitales estuvieran protegidas bajo el amparo de un canon pagado por las empresas digitales (Google, Microsoft, etc). (Ley 21/2014, de 4 de noviembre, sobre la Ley de Propiedad Intelectual, 2014).

Marizamos que, cuando se dice desfasado, no quiere decir que ya no se aplique, sino que en el ámbito internacional no se está buscando implementar este tipo de tributaciones siendo el recorrido es otro distinto.

Por último, añadir que los países que están negociando el nuevo acuerdo BEPS, se han comprometido a no desarrollar nuevos impuestos sobre esta materia de forma

unilateral, en todo el año 2024.

8. Conclusiones

A lo largo de todo el trabajo se ha visto como la tributación es un mecanismo de recaudación que no deja de innovar, fruto de la necesidad de mejorarse, así como de adaptarse a las nuevas realidades de las sociedades y la economía. Cabría esperar que la introducción de nuevas políticas tributarias se presentara como algo dispar entre los distintos países del mundo, pero como se ha podido ir observando, es habitual que las nuevas tendencias se den por conjuntos de países, incluso en aquellos con sistemas políticos alejados entre sí o con ideologías opuestas. Es cierto que muchas veces no viene de forma coordinada, lo que lo hace más llamativo, puesto que en reiteradas situaciones los gobiernos acaban aplicando medidas fiscales muy similares. Esto al final, probablemente se deba a varios factores en común. Cuestiones como la globalización, han permitido un mundo completamente interconectado, haciendo que países distantes puedan compartir en un muy breve espacio de tiempo los avances tecnológicos en multitud de materias, y de igual forma en el mundo académico e institucional. Y es que, antiguamente, un elemento fiscal tan trascendente como hoy en día es el IRPF, tardaba siglos en extenderse y normalizarse en el mundo; mientras que en la actualidad vemos que la respuesta a una crisis como la del 2008, da lugar a que un gran conjunto de países aplique las mismas medidas fiscales, como hemos visto con el ITF. Pero, tal y como ya se ha expuesto, esto no se traduce en una coordinación fiscal en la práctica, y es que, a pesar de la homogeneidad o similitud impositiva, los avances coordinados siguen siendo lentos. Quizás probablemente se deba a la conflictividad y complejidad que son las relaciones diplomáticas o a la mera voluntad de las partes, más si se analizan los datos y se comprueba que al final los caminos de los países llevan sendas fiscales similares, en mayor medida si hablamos de socios cercanos como pueden ser los países occidentales o la propia UE.

Se ha podido comprobar, como muchas medidas se toman por urgencia sin dar tiempo al debate sobre sus impactos, quizás porque las circunstancias del momento lo requirieran, o quizás por falta de voluntad política, el caso es que se omiten los análisis necesarios para garantizar el buen desarrollo de las normativas. Esto ha provocado que a veces estas normativas sean cuestionadas, o incluso, defectuosas. También, a veces los estudios que se desarrollan sobre un impuesto tanto antes como después de implementarlo, no son usados para la elaboración de la normativa del mismo, o la corrección de los errores observados. Por ello, acaban no funcionando como se plantearon. O, la narrativa de quienes implantan las leyes no concuerda luego con como implementan los sistemas fiscales. Otras veces, los estudios que se realizan sobre un fallo de mercado, terminan concluyendo que la creación de un impuesto determinado es la vía más útil para corregir el fallo. Pero, no se basan en esos estudios para implementar el respectivo impuesto, incluso aplicando el impuesto con otra finalidad, dando como resultado un mal funcionamiento que no corrige el problema.

Se puede concluir que hay tributos que están mejor diseñados que otros, pero en general, cuando se acaban de introducir estos recursos y son novedosos, es natural encontrar fallos en su diseño, de hecho, en todos los tributos explicados, en mayor o menor medida, se han encontrado fallos, incoherencias o incumplimiento de las expectativas recaudatorias. Quizás lo más trascendental, no es la existencia de estos fallos,

sino como son tratados, como se buscan solucionar o evitar. En este punto, con la comparativa de los mismos tributos o similares en diferentes países, se ha observado, como algunos si buscan en una mayor medida asegurar el buen funcionamiento de los mismos. Aunque no se puede concluir que sea algo idiosincrático de cada país, debido a que el tema se ha enfocado en las novedades tributarias, era muy complicado analizar diferentes impuestos sobre un mismo conjunto de países porque unas veces un tributo era aplicado por unos países y no por otros y viceversa. Algunos de los problemas que se han ido encontrando han sido: la subjetividad del concepto de “beneficio extraordinario” en el contexto de los impuestos a la banca y el eléctrica, y se ha podido ver como unos países han intentado desarrollar fórmulas que determinen lo que es un “beneficio extraordinario”, que otros en cambio, han hecho un esfuerzo menor en determinarlo; otro punto sería la arbitrariedad para forzar la progresividad tributaria del impuesto a los envases de plástico en la UE. Esto tiende a ser un método ineficaz para lograr que el objetivo se cumpla, y a medida que aumente el tiempo en que lleve en funcionamiento este tiene un mayor riesgo de fallar; también estaría el ITF, que en muchos países se aplica sin tener en cuenta la verdadera finalidad por la que los estudios lo determinan como funcional.

No obstante, hay aspectos positivos, como es la colaboración o coordinación entre países, esto se ha visto con el proyecto BEPS, que busca combatir la elusión fiscal, donde ha permitido en un corto espacio de tiempo, hacer evolucionar las normativas fiscales mejorándolas cada vez más. Incluso, las iniciativas que aparecen sobre el desarrollo supranacional del ITF, que probablemente puedan dotarlo de un mejor funcionamiento.

Se puede destacar como algunos tributos tienen una alta diversidad normativa entre países, por ejemplo, en lo referido al impuesto de envases de plástico, se ve como cada país ha ido desarrollando sus propios caminos. Además, se puede concluir que, si en el largo plazo acaba armonizándose este tributo, es probable que se escojan los aspectos más óptimos de cada país dando como resultado una normativa eficaz.

Así pues, se puede resumir la importancia del consenso tanto nacional como internacional para la implantación de normativas, así como la necesidad de tener presentes análisis previos a la implantación de las normativas y análisis posteriores que valoren el desarrollo y la efectividad de las mismas, sin olvidarse de tener un buen seguimiento y la capacidad de reformar las medidas cuando no cumplan los objetivos para los que fueron creadas. Además de construir sistemas tributarios capaces de adaptarse con fluidez a los cambios generados en los mercados y las sociedades.

9. Bibliografía

Agencia Tributaria (2024). *Informes mensuales de Recaudación Tributaria*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informe_mensual_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Antiguagrecia.net (2024). *El sistema de impuestos en la Antigua Grecia: un modelo para entender la economía*. <https://antiguagrecia.net/derecho-y-legislacion/sistema-impuestos-antigua-grecia-modelo-entender-economia/>

Cano Morales, A. M., Restrepo Pineda, C. M., & Villa Monsalve, O. O. (2019). *La primera reforma tributaria en la historia de la humanidad*. *Entramado*, 15(1), 152-163. <http://dx.doi.org/10.18041/1900-3803/entramado.1.5419>

Capelle-Blancard, G. (2023). *La fiscalidad de las transacciones financieras: Una estimación de los ingresos fiscales mundiales*. <https://attac.es/download/la-fiscalidad-de-las-transacciones-financieras-una-estimacion-de-los-ingresos-fiscales-mundiales/>

De Bujanda, F. S. (1951). Estado de Derecho y Hacienda pública. *Revista de Administración pública*, (6), 193-212.

De los Llados, María (2023). *Evolución de la demanda de gas natural en 2022-2023*. Boletín Económico - Banco de España, 2023/T3, 06. <https://doi.org/10.53479/30829>

Duarte, M. V. G., & Platero, A. L. (2001). *El sistema tributario durante la edad media*. Boletín jurídico de la Universidad Europea de Madrid, (4), 13.

Ecopalabras (2024). *La fiscalidad ambiental en la Unión Europea (1995-2022)*. <https://ecopalabras.com/2024/03/12/la-fiscalidad-ambiental-en-la-union-europea-1995-2022/>

González, F. L. (2013). *El Impuesto sobre Transacciones Financieras*. Cuadernos de Formación. Colaboración, 5(13).

Gonzalo, J. L. S. (2012). *El sistema eléctrico español (VII). Mercado eléctrico. 2ª parte*. In *Anales de mecánica y electricidad* (Vol. 89, No. 6, pp. 1-9). Asociación de Ingenieros del ICAI.

Gov.uk, (2012). *Stamp Duty Reserve Tax: reliefs and exemptions*. <https://www.gov.uk/guidance/stamp-duty-reserve-tax-reliefs-and-exemptions>

Hansen, N. J., Toscani, F., & Zhou, J. (2023). *Euro area inflation after the pandemic and energy shock: Import prices, profits and wages. Plastic Packaging Tax*. <https://www.gov.uk/government/collections/plastic-packaging-tax>

IEA (2023). *Inversión Mundial en energía 2023*, International Energy Agency. <https://www.iea.org/reports/world-energy-investment-2023>

Losada, R., & Pastor, A. M. (2023). *Análisis sobre la implantación del impuesto español sobre transacciones financieras en los mercados de renta variable*. Documentos

de trabajo (CNMV), (83), 1-40.

Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente (2024). *Estudio sobre Cuantificación de Fuentes de Microplásticos e Identificación de Posibles Medidas Para su Reducción en la Fuente*. www.miteco.gob.es/content/dam/miteco/es/ceneam/grupos-de-trabajo-y-seminarios/Proteccion-del-medio-marino/fuentesmicroplasticos_informecepyc_tcm30-169519.pdf

Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023). Nota de prensa: *El pago anticipado de los gravámenes de la banca y las energéticas alanza casi 1.500 millones de euros, en línea con las previsiones*. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/CONSEJO-DE-MINISTROS/21-02-23-NP-CMIN-DATOS-ANTICIPO-GRAVAMENES-A-LA-BANCA-Y-LAS-ENERGETICAS.pdf>

Mullin, R. G. (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria.

Nagle, P., & Temaj, K. (2021). *Evolución del mercado del petróleo: aumento de los precios en medio de un alza más amplia de los precios de la energía*. <https://blogs.worldbank.org/es/opendata/evolucion-del-mercado-del-petroleo-y-los-precios-de-la-energia>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2023), *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. <https://www.oecd.org/tax/beps/>

Parra, J. M. (2011). *La historia empieza en Egipto: Eso ya existía en tiempos de los faraones*. Grupo Planeta Spain. <https://www.perlego.com/book/2540055/la-historia-empieza-en-egipto-pdf>

Pittaluga, L. F. (2020). *El origen del impuesto al valor agregado y el gravamen de las ventas de inmuebles*. *Revista de derecho público*, (161), 236-252.

Ramos Díaz, J. (2016). *Economía Verde y Empleo: las potencialidades laborales de la "Transición Ecológica" en España*. Cuadernos de Relaciones Laborales, 34(2).

Rebello, J. (2021). *El mercado aumento de los precios de la energía conlleva riesgos de inflación mientras persisten las limitaciones de la oferta*. <https://www.bancomundial.org/es/news/press-release/2021/10/21/soaring-energy-prices-pose-inflation-risks-as-supply-constraints-persist>

Rhoades, SA (1993). El índice de Herfindahl-Hirschman. *Alimentado*. Res. Toro., 79, 188.

Rodríguez-Cano, R. B. (2015). *Tasa Google o canon AEDE: una reforma desacertada*. *Propiedades Intelectuais*, (3), 5-25.

Spahn, P. B. (1996). *The Tobin tax and exchange rate stability*. *Finance & Development*, 33(2), 24-27.

Tobin, J. (1978). Una propuesta de reforma monetaria internacional. *Revista económica oriental*, 4 (3/4), 153-159. <https://www.jstor.org/stable/20642317>

Uriel, P. F. (1995). *Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano*. Espacio Tiempo y Forma. Serie II, Historia Antigua, (8). <https://doi.org/10.5944/etfii.8.1995.4260>

9.1 Anexo de Legislación

Decreto-Legge 21 marzo, Misure urgente per contrastare gli effetti economici e umanitary della crisi ucraina. 21 de marzo de 2022. Gazzeta Ufficiale della Repubblica Italiana No. 21. <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2022/03/21/22G00032/SG>

Decreto-Legge 10 agosto, Disposizioni urgente a tutela degli utenti, in materia di attività economiche e finanziarie e investimenti strategici. 10 de agosto de 2023. Gazzetta Ufficiale Della Repubblica Italiana No. 104. https://www.gazzettaufficiale.it/do/ricerca/pdf/serie_generale/3?resetSearch=true

Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la reducción del impacto de determinados productos plásticos en el medio ambiente. 5 de junio de 2019. Diario Oficial de la Unión Europea, No. L155. <http://data.europa.eu/eli/dir/2019/904/oj>

Decisión de Ejecución (UE) 2019/665 de la Comisión, que modifica la Decisión 2005/270/CE por la que se establecen los formatos relativos al sistema de bases de datos de conformidad con la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo sobre envases y residuos de envases. 17 de abril de 2019. Diario Oficial de la Unión Europea, No. L112. http://data.europa.eu/eli/dec_impl/2019/665/oj

Dictamen ECO/321, Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE. Comité Económico y Social Europeo 594. 29 de marzo de 2012. <https://dmsearch.eesc.europa.eu/search/opinion>

Directiva 94/62/CE 20 de diciembre, relativa a los envases y residuos de envases. 20 de diciembre 1994. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, No. L365. <http://data.europa.eu/eli/dir/1994/62/oj>

Law 2022 No. 117. The Plastic Packaging Tax (General) Regulations 2022. 8 de febrero de 2022. House of Commons, No 117. <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2022/117/introduction>

Lege nr 296, privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung. 26 de octubre de 2023. Monitorul Oficial, No 977. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliuDocumentAfis/275745>

Ley 21/2014, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. 4 de noviembre de 2014. Boletín Oficial del Estado, No. 268. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/04/21>

Ley 4/2020, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. 15 de octubre

de 2020. Boletín Oficial del Estado, No. 274.
<https://www.boe.es/eli/es/l/2020/10/15/4/con>

Ley 5/2020, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. 15 de octubre de 2020. Boletín Oficial del Estado, No. 274. <https://www.boe.es/eli/es/l/2020/10/15/5/con>

[Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. 8 de abril](#) de 2022. Boletín Oficial del Estado, No. 85.
<https://www.boe.es/eli/es/l/2022/04/08/7/con>

Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. 23 de diciembre 2022 Boletín Oficial del Estado, No. 308.
<https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/23/31/con>

Ley 38/2022, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. 27 de diciembre 2022. Boletín Oficial del Estado, No. 311.
<https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/27/38>

Lei 82-D/2014, Procede à alteração das normas fiscais ambientais nos sectores da energia e emissões, transportes, água, resíduos, ordenamento do território, florestas e biodiversidade, introduzindo ainda um regime de tributação dos sacos de plástico e um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, no quadro de uma reforma da fiscalidade ambiental. 31 de diciembre de 2014. Diário da República, No. 252.
<https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2014-66624400>

Lei 75-B/2020, Orçamento do Estado para 2021. 31 de diciembre 2020. Diário da República No. 253. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/75-b-2020-152639825>

Lei 82/2023, Orçamento do Estado para 2024. 29 de diciembre 2023. Diário da República, No. 250. <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-2023-835864042>

ORDONANȚĂ DE URGENȚĂ nr. 186, privind unele măsuri de punere în aplicare a Regulamentului (UE) 2022/1.854 al Consiliului din 6 octombrie 2022 privind o intervenție de urgență pentru abordarea problemei prețurilor ridicate la energie. 28 diciembre 2022. Monitorul Oficial No. 1270.
<https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/263288>

Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. 5 de marzo 2004. Boletín Oficial del Estado, No. 59. <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/2/con>

Real Decreto 1055/2022, de envases y residuos de envases. 27 de diciembre 2022. Boletín Oficial del Estado, No. 311. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2022/12/27/1055/con>

Reglamento (CE) 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y preparados químicos (REACH), por el que se crea la Agencia Europea de Sustancias y Preparados Químicos, se modifica la Directiva 1999/45/CE y se derogan el Reglamento (CEE) n o 793/93 del Consejo y el Reglamento (CE) n o 1488/94 de la Comisión así como la

Directiva 76/769/CEE del Consejo y las Directivas 91/155/CEE, 93/67/CEE, 93/105/CE y 2000/21/CE de la Comisión. 18 de diciembre de 2006. Diario Oficial De la Unión Europea, No. L396. <http://data.europa.eu/eli/reg/2006/1907/oj>

Reglamento 2021/417, del presupuesto anual de la Unión Europea para el ejercicio 2021. 18 de diciembre 2021. Boletín Oficial de la Unión Europea, No. L93. <https://eur-lex.europa.eu/budget/www/index-es.htm>

Reglamento 2022/182, del presupuesto anual de la Unión Europea para el ejercicio 2022. 24 de noviembre 2022. Boletín Oficial de la Unión Europea, No. L45. <https://eur-lex.europa.eu/budget/www/index-es.htm>

Reglamento 2023/278, del presupuesto anual de la Unión Europea para el ejercicio 2023. 23 de noviembre 2023. Boletín Oficial de la Unión Europea, No. L58. <https://eur-lex.europa.eu/budget/www/index-es.htm>

Reglamento 2024/207, del presupuesto anual de la Unión Europea para el ejercicio 2024. 22 de noviembre 2023. Boletín Oficial de la Unión Europea, No. L. <https://eur-lex.europa.eu/budget/www/index-es.htm>

Propuesta de Directiva del Consejo CNS 2013/0045, por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras. 14 de febrero 2013. Comisión Europea. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52013PC0071>