

# La reforma del sistema de recursos propios de la UE: el recurso sobre los residuos de envases de plástico no reciclados y el proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono

Eva María Cordero González

Published: 21 de septiembre de 2022

## Resumen

This paper analyzes the reform of the Community own resources system carried out by Council Decision (EU, Euratom) 2020/2053, within the Multiannual Financial Framework 2021-2027. It addresses the background of the reform and its substantial aspects, with special emphasis on the new resource on non-recycled plastic packaging waste, as part of the European strategy on circular economy and its translation to the domestic level in some Member States, in the case of Spain, through a new excise tax on non-reusable packaging approved by Law 7/2022, of April 8. In accordance with the binding timetable approved by the Community institutions for the progressive introduction of own resources, the proposal for a carbon border adjustment mechanism, published by the Commission in its Communication COM(2021) 564 final, is analyzed, with the aim of contributing to the reduction of greenhouse gas emissions within the framework of the Paris Agreement and the Commission's Fit for 55 package.

El presente trabajo analiza la reforma del sistema de recursos propios comunitarios efectuada por la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, dentro del Marco Financiero Plurianual 2021-2027. Se abordan los antecedentes de la reforma y sus aspectos sustanciales, incidiendo especialmente en el nuevo recurso sobre los residuos de envases de plástico no reciclado, como parte de la estrategia europea sobre la economía circular y su traslación al ámbito interno en algunos Estados miembros, en el caso de España a través de un nuevo impuesto especial sobre envases no reutilizables aprobado por la Ley 7/2022, de 8 de abril. De acuerdo con el calendario vinculante aprobado por las instituciones comunitarias para la progresiva introducción de recursos propios, se analiza la propuesta de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono, publicada por la Comisión en su Comunicación COM(2021) 564 final, con la finalidad de contribuir a la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero en el marco del Acuerdo de París y la estrategia Fit for 55.

**Keywords:** Recursos propios Ue; Impuesto sobre el plástico; Aplicación de economía circular; Ajuste en frontera de las emisiones de carbono; Finalidades medioambientales.

## Acknowledgements

Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación MCI-21-PID2020-116096RB-I00 "El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital"

**Eva María Cordero González:** Universidad de Oviedo (ES)

✉ [ecordero@uniovi.es](mailto:ecordero@uniovi.es)

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

SOMMARIO: 1. El Instrumento Europeo de Recuperación y la reforma de la financiación comunitaria. 2. La Decisión 202/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea. 2.1. Antecedentes y propuestas previas 2.2. Elementos esenciales de la reforma. 3. El recurso basado en los residuos de envases de plástico no reciclados. 3.1. Características y fines extrarrecaudatorios en el marco de la estrategia europea sobre el plástico. 3.2. El impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables en la Ley 7/2022, de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular 4. El calendario de introducción de nuevos recursos. 5. El proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono (MAFC). 5.1. El MAFC como instrumento de lucha contra el cambio climático. 5.2. Funcionamiento y características. 5.3. El MAFC como prestación patrimonial de carácter público no tributaria.

## 1. El Instrumento Europeo de Recuperación y la reforma de la financiación comunitaria.

El excepcional impacto económico de la pandemia ocasionada por la COVID-19 ha llevado a las instituciones comunitarias a adoptar medidas extraordinarias para afrontar la recuperación europea, poniendo a disposición de los Estados miembros recursos financieros sin precedentes. El Marco Presupuestario Plurianual 2021-2027 y los fondos del Instrumento de Recuperación de la Unión Europea (Next Generation EU) integran, en palabras de la Comisión, el mayor paquete de estímulo jamás financiado<sup>1</sup>. La devolución de los empréstitos contraídos por la Comisión para financiar este gasto ha exigido la reforma del sistema de recursos propios del que se nutre el presupuesto comunitario, necesitado de una profunda revisión ya antes de desencadenarse la crisis sanitaria.

La insuficiencia del sistema de recursos propios ha sido, en efecto, una constante en la negociación de los marcos financieros plurianuales de las últimas décadas. La crisis ocasionada por la pandemia, con la necesidad de allegar recursos para financiar la reconstrucción económica, precipitó una reforma gestada tiempo atrás, que cuenta con numerosos antecedentes y propuestas previas que culminaron en la *Decisión* (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo 14 de diciembre de 2020, reguladora del sistema de recursos propios y en el Acuerdo Interinstitucional de 16 diciembre de 2020, por el que se aprueba el Marco Financiero Plurianual 2021-2027. Estas normas introducen reformas importantes en el sistema anteriormente en vigor para, entre otras cosas, incorporar al presupuesto comunitario un nuevo recurso, calculado en función del peso de los residuos de envases de plástico no reciclado generados en cada Estado Miembro (en adelante, recurso sobre el plástico). Se adopta también el compromiso de introducir progresivamente, antes de 2026 y mediante un calendario vinculante, nuevos recursos con que hacer frente al gasto derivado de la recuperación europea, como el mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono, cuya propuesta de regulación ha sido publicada por la Comisión en su Comunicación COM(2021) 564 final de 14 de julio de 2021.

Además de proporcionar ingresos, ambos recursos tienen una finalidad “extrarrecaudatoria” vinculada a la consecución de objetivos medioambientales y de lucha contra el cambio climático, grandes protagonistas en la agenda reciente de la Unión<sup>2</sup>. La introducción del recurso sobre el plástico se enmarca en la *Estrategia europea para el plástico en una economía circular* y el *Pacto Verde Europeo* y tiende a incentivar la eliminación de residuos y su reutilización<sup>3</sup>. El mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono sirve al objetivo de combatir el cambio climático mediante la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero, evitando la denominada “fuga de carbono”,

1. [https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe\\_es](https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_es).

2. Sobre la implantación de recursos propios de carácter mediambiental como instrumentos de financiación de la recuperación europea, vid. GIL GARCÍA, E. “Una reflexión sobre diferentes opciones de política fiscal en materia ambiental en una Unión Europea pospandemia”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2/2021, págs. 67-84.

3. Vid. la Comunicación de la Comisión COM (2018) 28 final de 16 de enero de 2018 “Una estrategia europea para el plástico en una economía circular” y Comunicación COM(2019) 640 final “El Pacto Verde Europeo”, de 11 de diciembre de 2019.

de acuerdo con los compromisos adquiridos en el Acuerdo de París y el paquete *Objetivo 55 (Fit for 55)* de la Comisión<sup>4</sup>.

A continuación, analizamos la reforma del sistema de recursos propios emprendida por estas normas, las características y elementos esenciales de los dos nuevos recursos, el que recae sobre el plástico, ya en vigor, y el proyecto de mecanismo de ajuste de carbono en frontera, cuya introducción gradual se iniciará en 2023. Nos referiremos también a las repercusiones en el ámbito interno de estas medidas, ante la próxima entrada en vigor en nuestro país de dos nuevos impuestos, sobre los envases de plástico no reutilizables y el depósito en vertedero, la incineración y coincineración de residuos, recogidos en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular. Aunque la Decisión de recursos propios no impone el establecimiento de un impuesto estatal sobre el plástico armonizado a nivel comunitario, las contribuciones a realizar por los Estados requerirán nuevos cauces de financiación que incentiven, además, la reducción de estos residuos para minorar la aportación nacional, siendo previsible su introducción en los distintos Estados miembros<sup>5</sup>.

## 2. La Decisión 202/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea.

### 2.1. Antecedentes y propuestas previas.

Dentro del capítulo relativo a las disposiciones financieras del TFUE, el artículo 311 prevé que la Unión se dote de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y llevar a cabo sus políticas, debiendo financiarse el presupuesto íntegramente con cargo a recursos propios, sin perjuicio del concurso de otros ingresos<sup>6</sup>. El sistema de recursos propios se introdujo en la decisión de 21 de abril de 1970, sustituyendo al basado en contribuciones financieras de los Estados y se nutre de tres categorías principales de ingresos<sup>7</sup>:

- D) Los denominados recursos propios tradicionales, derechos de aduana y otras exacciones, considerados los “verdaderos” recursos propios del sistema, por ser una fuente directa de ingresos de personas y entidades al presupuesto de la UE, aunque su recaudación se lleve a cabo a nivel nacional<sup>8</sup>.

4. Vid. Acuerdo de 19 de octubre de 2016, DOUE L 282/4 y la Comunicación de la Comisión COM (2021) 550 final “Objetivo 55: cumplimiento del objetivo climático de la UE para 2030 en el camino hacia la neutralidad climática”, de 14 de julio de 2021.

5. El trabajo no comprende el análisis del impuesto sobre transacciones financieras regulado mediante Ley 5/2020, de 10 de octubre, dada su aprobación previa a su implantación como recurso comunitario, que no está prevista hasta el período 2024-2026.

6. Como destaca PÉREZ VEGA, la autonomía financiera de la UE determina su la capacidad de decisión en lo referente a la obtención de ingresos y la realización de los gastos públicos, a través de los cuales dar cumplimiento a los objetivos y políticas asumidos. “La necesaria reforma del sistema de recursos propios de la Unión Europea ante el actual escenario de crisis económica y financiera”, en ADAME MARTÍNEZ, F.D. y RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D Javier Lasarte Álvarez*, IEF, 2014, pág. 885.pag. 876.

7. El Tratado de Roma distinguía, en este sentido, entre una primera fase en la que la Comunidad Europea se financiaría a través de contribuciones de los estados miembros (art. 200 TCEE), para nutrirse después de sus propios recursos (art. 201 TCEE). Sobre la noción de “recursos propios”, sus características y su posible carácter tributario, vid. MORENO GONZÁLEZ, S., “El sistema de recursos propios de la Unión en el Tratado por el que se establece una constitución para Europa”, en GARRIDO MAYOL, V., GARCÍA COUSO, S. y ÁLVAREZ CONDE, E. (Coords.) *Comentarios a la Constitución Europea*, Enrique Álvarez Conde, Vol. 3, 2004, págs. 1610 y ss; STRASSER, D., *La Hacienda de Europa. El derecho presupuestario y financiero de las Comunidades Europeas*, IEF, Madrid, 1993, págs. 105 y ss; y RUIZ GARJÓ, M. “Crónica de una insuficiencia anunciada: el delicado sistema de recursos propios de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, 199-200/2001, págs. 89 y ss.

8. Se trata de exacciones, primas, montantes suplementarios o compensatorios, importes o elementos adicionales, dere-

- II) El recurso propio basado en el impuesto sobre el valor añadido que, a diferencia de los derechos aduaneros, no tiene naturaleza tributaria. Se trata de una contribución estatal que toma como base este tributo para determinar su cuantía, y no de un gravamen superpuesto al nacional para los sujetos pasivos del IVA<sup>9</sup>. La participación se calcula aplicando un porcentaje uniforme en todos los Estados miembros a una base armonizada y calculada sobre el valor total del volumen de ventas, a partir de las estadísticas de la contabilidad nacional referidas al consumo final. La aportación es modulada en función de la renta nacional bruta, para evitar efectos regresivos.
- III) Y el recurso propio basado en la renta nacional bruta (RNB), concebido como un elemento equilibrador y residual para garantizar la financiación total de los gastos aprobados, que se calcula una vez que se conoce la diferencia entre los gastos e ingresos disponibles. Este componente se introdujo en la Decisión 88/376 (CEE EURATOM) del Consejo, de 24 de junio de 1988, ante el incremento de gastos derivado de la implantación del mercado único y la ampliación comunitaria. La pérdida de relevancia del resto de recursos lo convirtió en el principal componente del sistema, al proporcionar más del 70 % de los ingresos de la UE, que asimiló con ello de nuevo su financiación, en cuanto al peso de las contribuciones financieras de los Estados, a la situación anterior a 1970<sup>10</sup>.

Desde la introducción del componente RNB no se han producido reformas significativas en la configuración de los ingresos comunitarios, a pesar de que han sido numerosos los informes, comunicaciones y documentos que, desde finales de los años noventa han puesto de manifiesto su insuficiencia<sup>11</sup>. Los intentos de reforma se intensificaron a partir del año 2004, abogando la Comisión por la creación de nuevos recursos que fueran reduciendo progresivamente el peso del basado en la RNB<sup>12</sup>.

Tras la crisis financiera de 2007, la Comisión propuso simplificar el recurso sobre el impuesto sobre el valor añadido y crear una nueva categoría de recursos basados en un impuesto sobre las transacciones financieras, resaltando la opacidad y complejidad de un sistema que limitaba el control

---

chos del arancel aduanero común y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de la Unión en los intercambios comerciales con terceros países, derechos de aduana sobre los productos regulados por el Tratado CECA, ya expirado, así como cotizaciones y otros derechos previstos en el marco de la organización común de mercados en el sector del azúcar.

9. En este sentido, vid. FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Cívitas, Madrid, 1988, pág. 308; LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., "La nueva regulación de los recursos propios de la Unión Europea y la recaudación de estos por los Estados Miembros", *Nueva Fiscalidad*, 3/2002, pág. 117.
10. Así lo destaca el informe "Financiación futura de la UE. Informe final y recomendaciones del Grupo de alto nivel sobre recursos propios".  
[https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about\\_the\\_european\\_commission/eu\\_budget/future-financing-hlgor-final-report\\_2016\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/future-financing-hlgor-final-report_2016_en.pdf)
11. Sobre la evolución y propuestas anteriores de reforma del sistema de recursos propios, vid. OLESTI RAYO, A. "La financiación del presupuesto de la Unión Europea y la necesidad de revisar el sistema de recursos propios", *Revista General de Derecho Europeo*, núm.37/2015, págs. 1-24; MORENO GONZÁLEZ, S., "El sistema de recursos propios de la Unión en el Tratado por el que se establece una constitución para Europa", ob.cit., págs. 1620 y ss; PÉREZ VEGA, L., "La necesaria reforma del sistema de recursos propios de la Unión Europea", ob. cit., pág. 884 y ss; RUIZ GARILLO, M. "Crónica de una insuficiencia anunciada: el delicado sistema de recursos propios de la Unión Europea", ob.cit., págs. 100 y ss y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. "La financiación de la CEE: propuesta de Reglamento (CECA, CEE, Euratom) del Consejo por el que se aplica la Decisión de 24 de junio de 1988 relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 55-56, 1989, págs. 93-100.
12. Vid. la Comunicación de la Comisión "Construir nuestro futuro común Retos políticos y medios presupuestarios de la Unión ampliada (2007-2013)" de 10 de febrero de 2004 COM (2004) 101 final, que barajó tres alternativas posibles de recurso: un impuesto sobre la renta de las sociedades, un auténtico recurso IVA y un impuesto sobre los productos energéticos, en particular sobre la emisión de CO<sub>2</sub>, ya propuesto en documentos anteriores. En su Comunicación posterior "Revisión del presupuesto de la UE {SEC(2010) 7000 final}", de 19 de octubre de 2010, la Comisión barajó la introducción progresiva de seis posibles nuevos recursos propios de la UE: un impuesto sobre las actividades financieras, ingresos de la UE procedentes de las subastas con arreglo al régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero; una tasa de la UE sobre el transporte aéreo; un impuesto IVA de la UE auténticamente fiscal, un impuesto de la UE sobre la energía y un impuesto de la UE sobre la renta de las sociedades.

democrático y generaba la percepción de sobrecarga de los presupuestos nacionales a consecuencia del peso de las contribuciones nacionales<sup>13</sup>. A falta de la unanimidad necesaria, la reforma no llegó a fructificar, pero el acuerdo sobre el marco financiero plurianual 2014-2020 incluyó una declaración conjunta sobre recursos propios en la que concluía la necesidad de realizar una revisión general del sistema, mediante la creación de un grupo de alto nivel interinstitucional, cuyo informe se publicó en diciembre de 2016<sup>14</sup>. Este informe concluía la conveniencia de abandonar los mecanismos de corrección hasta entonces vigentes, de reformar el recurso basado en el IVA e incluir nuevas categorías de recursos propios vinculados a las políticas y valores comunitarios, particularmente a la sostenibilidad social, económica y medioambiental, el valor del mercado único y la coordinación fiscal. Se recomendaba utilizar estos recursos de forma similar a los tributos extrafiscales a nivel nacional, incentivando a través de la imposición determinadas preferencias políticas<sup>15</sup>. Así, junto a los recursos basados en el impuesto sobre sociedades y un impuesto sobre transacciones financieras o entidades bancarias, se proponía la introducción gradual de otros vinculados a las políticas de energía, medioambientales, climáticas y de transporte de la UE, como un canon sobre el CO2 a partir del sistema de mercado de emisiones de la UE, un impuesto sobre la electricidad, sobre el diésel o un impuesto indirecto sobre bienes importados procedentes de países terceros con altas emisiones.

En el marco de los trabajos preparatorios de la negociación del vigente marco presupuestario, la propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea de 2 de mayo de 2018 COM(2018) 325 final 2018/0135 recogió alguna de las propuestas del informe, incorporando como recursos propios una proporción de la base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades, una vez que fuera adoptada por los Estados Miembros; una proporción de los ingresos procedentes de la subasta del régimen de comercio de derechos de emisión y una contribución nacional calculada en función de la cantidad de residuos de envases de plástico no reciclados, a modo de incentivo a los Estados para avanzar en la economía circular<sup>16</sup>. Con ello, se pretendía hacer frente a la pérdida de recursos que supondría la salida de la Unión del Reino Unido y extender los programas de gasto a las nuevas prioridades políticas en ámbitos como el medioambiente, la investigación y el desarrollo o la seguridad exterior. A favor de la introducción de estos recursos se manifestó el Parlamento Europeo en su Resolución de 10 de octubre de 2019, en la que señaló que, en el ejercicio de la competencia atribuida por el artículo 312 del TFUE, no daría su aprobación al MFP de 2021-2027 sin un acuerdo sobre la reforma del sistema que incluyera nuevas fuentes de financiación alineadas con los objetivos comunitarios<sup>17</sup>.

La aparición de la pandemia por COVID-19 dio el impulso final a esta reforma en el Consejo Europeo celebrado entre los días 17 a 21 de julio de 2020, que acordó dotar fondos extraordinarios para

13. Vid. la propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de 29 de junio de 2011 COM(2011) 510 final 2011/0183 (CNS).

14. [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about\\_the\\_european\\_commission/eu\\_budget/future-financing-hlgor-final-report\\_2016\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/future-financing-hlgor-final-report_2016_en.pdf)

15. Cfr. “Financiación futura de la UE. Informe final y recomendaciones del Grupo de alto nivel sobre recursos propios”, diciembre de 2016, denominado también Informe Monti [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about\\_the\\_european\\_commission/eu\\_budget/future-financing-hlgor-final-report\\_2016\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/future-financing-hlgor-final-report_2016_en.pdf)

16. Vid. también las comunicaciones de la Comisión *Un marco financiero plurianual nuevo y moderno para la Unión Europea que cumpla de manera eficiente con sus prioridades posteriores a 2020*, de 14 de febrero de 2018 COM (2018) 98 final y *Un presupuesto moderno para una Unión que protege, proporciona los medios de actuación y defiende: el marco financiero plurianual para 2021-2027*» 1 COM(2018) 321, de 2 de mayo de 2018.

17. Aunque el Parlamento Europeo no tenga capacidad de decisión directa sobre los recursos propios, su gran protagonismo en la negociación del MFP condiciona la decisión sobre recursos propios en detrimento del poder estatal. Cfr. PÉREZ VEGA, L. “La necesaria reforma del sistema de recursos propios de la Unión Europea”, ob. cit., pág. 881. Vid. la Resolución P8\_TA-PROV(2018)0076, *Reforma del sistema de recursos propios de la Unión* – G. Deprez y J. Lewandowski; la Resolución de 10 de octubre de 2019, sobre *el marco financiero plurianual 2021-2027 y los recursos propios: es hora de responder a las expectativas de los ciudadanos* Textos Aprobados, P9\_TA(2019)0032 y la posterior Resolución de 15 de mayo de 2020, sobre el nuevo marco financiero plurianual, los recursos propios y el plan de recuperación (2020/2631(RSP)) y la Resolución del Parlamento Europeo, de 23 de julio de 2020, sobre las Conclusiones de la reunión extraordinaria del Consejo Europeo de los días 17 a 21 de julio de 2020 (2020/2732(RSP)).

evitar el deterioro de la economía y el empleo e impulsar la recuperación de la actividad económica. El distinto impacto económico de las medidas adoptadas por los Estados para contener la propagación del virus y su desigual capacidad presupuestaria, motivaron la intervención comunitaria ante sus efectos sobre el mercado único, la cohesión social y territorial. El Instrumento Europeo de Recuperación «Next Generation EU», regulado en el Reglamento (UE) 2020/2094 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 permitiría ofrecer préstamos a los Estados miembros y ayudas no reembolsables vinculadas al cumplimiento de los objetivos del plan de recuperación y resiliencia. Su financiación se llevó a cabo autorizando temporalmente a la Comisión a contraer deuda en los mercados en nombre de la Unión Europea, cuya devolución *habría de financiarse reformando el sistema de financiación comunitario, mediante la introducción, con efectos de 1 de enero de 2021, de un nuevo recurso basado en el peso de los residuos de envases de plástico no reciclados, al que habrían de sumarse nuevas fuentes de ingresos en ejercicios posteriores*<sup>18</sup>.

*Estos acuerdos se plasmaron en la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea, que deroga la anterior Decisión 2014/335/UE, Euratom, de 26 de mayo e introduce diversas modificaciones sobre el sistema hasta el momento vigente*<sup>19</sup>.

## 2.2. Elementos esenciales de la reforma.

*Se incrementan, en primer lugar, los límites establecidos para los recursos propios, de modo que los créditos asignados a la Unión para financiar los créditos de pago anuales no podrán rebasar el 1,40 % de la suma de la renta nacional bruta (RNB) de todos los Estados miembros. El importe total de los créditos de compromiso anuales consignados en el presupuesto comunitario, el techo de gasto, tampoco podría superar el 1,46 de la suma de la RNB de todos los Estados miembros. Se prevé, además, un incremento adicional de estos límites en 0,6 puntos porcentuales para hacer frente a los pasivos de la Unión derivados de los empréstitos suscritos hasta su extinción, a más tardar el 31 de diciembre de 2058.*

Aunque los recursos propios tradicionales, aduanas y derechos arancelarios, se mantienen sin variación, se incrementa el importe de retención de los gastos de recaudación por parte de los Estados al 25 %. Con ello, se aumenta el porcentaje del 20% previsto en la Decisión anterior, en contra de las recomendaciones efectuadas por el Informe Monti y la propuesta de Decisión de recursos propios publicada en 2018, que contemplaban su rebaja al 10% para ajustarla a los costes reales y como incentivo al desarrollo de procedimientos administrativos más eficaces, poniendo fin a la corrección encubierta que implicaba este porcentaje<sup>20</sup>.

Se simplifica, además, el cálculo del recurso basado en el IVA, de acuerdo con lo establecido posteriormente en el Reglamento (UE, Euratom) 2021/769 del Consejo de 30 de abril de 2021, que modifica el Reglamento (CEE, Euratom), n° 1553/89 relativo al régimen uniforme definitivo de re-

---

18. Los empréstitos, autorizados de forma temporal y excepcional, se contratarían por un valor máximo de 750 000 millones de euros. De ellos un máximo de 360 000 millones de euros se utilizarían para conceder préstamos y los 390 000 millones restantes para sufragar gastos, en ambos casos, con el fin exclusivo de hacer frente a las consecuencias de la crisis ocasionada por la COVID-19.

19. En relación con el MFP, el art. 311 TFU encomienda al Consejo la adopción, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, una decisión que establezca las disposiciones aplicables al sistema de recursos propios de la Unión. Dicha decisión sólo entrará en vigor una vez que haya sido aprobada por los Estados miembros, de conformidad con sus respectivas normas constitucionales, pero retrotrae sus efectos a 1 de enero de 2021, vinculada al presupuesto de ese ejercicio. Junto con esta decisión se adopta también el Reglamento (UE, Euratom) 2021/768 del consejo, de 30 de abril de 2021 por el que se establecen medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga el Reglamento anterior 608/2014.

20. Se ha considerado como una corrección encubierta al sistema de recursos propios, entre otros por PÉREZ VEGA, L. “La necesaria reforma del sistema de recursos propios de la Unión Europea”, ob. cit., p. 896 y OLESTI RAYO, A. “La financiación del presupuesto de la Unión Europea y la necesidad de revisar el sistema de recursos propios”, *Revista General de Derecho Europeo*, núm.37/2015, pág. 5.

caudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido<sup>21</sup>. Se aplica un tipo uniforme del 0,3 % en todos los Estados miembros al importe del IVA recaudado en relación con la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, dividido por el tipo medio ponderado del IVA calculado para el año natural correspondiente, que se fija en 2016 y se establece como definitivo para todo el marco plurianual, a diferencia que lo que ocurría en la regulación anterior, en la que debía calcularse año a año. Se mantiene el criterio de que la base imponible del IVA que se tendrá en cuenta a estos efectos con respecto a cada Estado miembro no exceda del 50 % de la RNB.

El recurso basado en la renta nacional bruta (RNB) permanece sin cambios sustanciales en cuanto recurso equilibrador y residual para garantizar la suficiencia presupuestaria. Se establecen, además, correcciones para algunos estados miembros como Dinamarca, Países Bajos, Austria, Suecia y Alemania, en contra de las recomendaciones expresadas en el informe Monti y en propuestas anteriores de la Comisión, que consideraban que estas correcciones, vinculadas en algún caso a la que se aplicaba al Reino Unido, perdían sentido tras su salida de la Unión, además de complicar el sistema y generar opacidad en cuanto a los criterios de reparto<sup>22</sup>.

La novedad más relevante se refiere, finalmente, a la creación de un nuevo recurso propio compuesto por una contribución nacional calculada según el peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan, con la que se pretende luchar contra la contaminación procedente de este tipo de residuos, fomentando el reciclado e impulsando de la economía circular<sup>23</sup>.

### **3. El recurso basado en los residuos de envases de plástico no reciclados.**

#### **3.1. Características y fines “extrarrecaudatorios” en el marco de la estrategia europea sobre el plástico.**

La posibilidad de establecer un recurso financiero sobre el plástico para nutrir el presupuesto comunitario surge en la Comunicación de la Comisión COM(2018) 28 final, de 16 de enero de 2018, *Una estrategia europea para el plástico en una economía circular*, que se refirió a la introducción de medidas de naturaleza fiscal a escala de la Unión para reducir la generación de residuos plásticos, especialmente envases o artículos desechables, y fomentar su reutilización. La Comunicación incide en los efectos de estos residuos en el medioambiente, la contaminación marina y el cambio climático, recogiendo como ejes estratégicos el fomento de una nueva economía del plástico en la que su diseño, producción y uso respeten las necesidades de reutilización y reciclado, así como el desarrollo y la promoción de materiales más sostenibles. Entre los datos recogidos en este documento, se indica que la producción mundial de plástico se ha multiplicado por 20 desde el decenio de 1960, alcanzando 322 millones de toneladas en 2015, cifras que se duplicarán durante los próximos 20 años. Anualmente se generan en Europa unos 25,8 millones de toneladas de residuos de plástico y menos del 30 % de ellos se recogen para su reciclado. De esta cantidad, una parte significativa sale

21. Vid. sobre la forma de cálculo del recurso en el marco de su reforma, el Dictamen 11/2020 relativo al proyecto de Reglamento del Consejo (UE, Euratom) por el que se modifica el Reglamento (CEE, Euratom) 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989.

22. Estas correcciones se originan en la Cumbre Europea de Fontainebleau, en junio de 1984, en la que se concluyó que todo Estado Miembro que soporte una carga presupuestaria excesiva en relación con su prosperidad relativa podría beneficiarse de una corrección. En contra de mantener las correcciones se manifestó el Parlamento en su Resolución de 23 de julio de 2020, sobre las Conclusiones de la reunión extraordinaria del Consejo Europeo de los días 17 a 21 de julio de 2020 (2020/2732(RSP)). Sin embargo, en la Decisión final se establecieron las siguientes reducciones brutas de su contribución anual basada en la RNB para los siguientes Estados: Dinamarca: 377 millones EUR; Alemania: 3.671 millones EUR; Países Bajos: 1.921 millones EUR; Austria: 565 millones EUR; Suecia: 1.069 millones EUR.

23. Junto a la Decisión de recursos propios se aprobó también el Reglamento (UE, EURATOM) 2021/768 del Consejo de 30 de abril de 2021 por el que se establecen medidas de ejecución del sistema de recursos propios de la Unión Europea y deroga el Reglamento (UE, Euratom) 608/2014.

de la Unión para ser tratada en terceros países, en los que se aplican normas medioambientales diferentes. Al mismo tiempo, las cantidades de residuos de plástico depositados en vertederos o incinerados siguen siendo altas (31 % y 39 %, respectivamente) y aunque el vertido ha disminuido en el último decenio, la incineración ha aumentado. Se estima que el 95 % del valor de los envases de plástico, entre 70.000 y 105.000 millones EUR al año, se pierde para la economía tras un muy corto ciclo de primer uso. Entre las medidas económicas a adoptar para el logro de estos objetivos, se aludió al posible establecimiento de un impuesto armonizado a nivel comunitario en el Marco Financiero Plurianual posterior a 2020.

El recurso sobre el plástico se incorporó finalmente a la Propuesta de Decisión de 2 de mayo de 2018, sobre el sistema de recursos propios, y a la Decisión de 14 de diciembre de 2020, pero no como un impuesto comunitario sino como una contribución estatal que, al no recaer directamente sobre el contribuyente europeo, difícilmente puede considerarse un “genuino” recurso propio<sup>24</sup>. De cada Estado depende, por otra parte, la adopción de las medidas internas que se consideren oportunas para lograr la finalidad “extrafiscal” perseguida con este recurso.

La aportación estatal se calcula en atención al peso del plástico no reciclado generado en cada territorio, sobre el que se aplica un tipo de 0,80 EUR por kilogramo. Este peso se calcula por la diferencia entre el peso del total de residuos generados y los que se reciclan en cada Estado en el año natural de que se trate. El Reglamento (UE, Euratom) 2021/770 del Consejo de 30 de abril de 2021, sobre el cálculo del recurso propio, se remite para la determinación de estas magnitudes a la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los envases y residuos de envases y a la Decisión 2005/270/CE de la Comisión, por la que se establecen los modelos relativos al sistema de bases de datos de conformidad con la Directiva anterior. Estas normas fijan, para el 31 de diciembre de 2025, el objetivo de alcanzar un mínimo del 50 % de reciclado en el peso de todos los residuos de envases de plástico y el 55%, para 2030, a cuya consecución contribuirá también este recurso. La fórmula para determinar el cumplimiento de estos objetivos se establece en los artículos 6 bis de la Directiva y 6 quarter de la Decisión, a los que se remite el Reglamento 2021/77 para calcular también el peso del plástico no reciclado que se genera en cada Estado, a efectos de determinar la contribución estatal.

Según estas normas, a los efectos de calcular si se han alcanzado estos objetivos y para determinar ahora también la contribución estatal, los Estados miembros calcularán el peso de los residuos de envases generados y reciclados en un año natural determinado. Se considerará que los residuos de envases generados equivalen a los envases comercializados en ese período en el Estado miembro; por su parte, el peso de los residuos reciclados se calculará por el peso de los envases que, habiendo sido objeto de las operaciones previas necesarias para eliminar materiales que no estén previstos en la posterior transformación, entren en la operación de reciclado. Esta se define técnicamente en la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos, como toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra finalidad<sup>25</sup>. La Directiva 94/62 contempla así mismo los conceptos de envase, en cuanto producto utilizado “para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, y desde el fabricante hasta el usua-

24. En opinión de MORENO GONZÁLEZ, S., los recursos propios presentan tres características: tienen carácter fiscal; son soportados directamente por personas físicas o jurídicas de la Comunidad, por lo que existe un nexo o relación directa entre la Comunidad y la fuente de las rentas; y son independientes de las decisiones de los Estados miembros. Cfr. “El sistema de recursos propios de la Unión en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa”, ob.cit., pág. 1615. Para STRASSER, un recurso propio es un tributo soportado directamente por el contribuyente europeo, que se inscribe entre los ingresos en el presupuesto general de las Comunidades Europeas y no aparece en el presupuesto de los Estados que constituyen estas Comunidades, D., *La Hacienda de Europa. El derecho presupuestario y financiero de las Comunidades Europeas*, IEF, Madrid, 1993, pág. 105.

25. En la cuantificación de este recurso se establecen, en todo caso, diversas reducciones brutas anuales para varios Estados Miembros en función de su RNB, recogidas en el tercer párrafo del artículo 2 de la Decisión de recursos propios de 14 de diciembre de 2020.

rio o el consumidor, además de todos los artículos «desechables» utilizados con este mismo fin»<sup>26</sup>. Al adoptarse esta fórmula preestablecida y aplicada anteriormente por los Estados miembros, se agiliza y facilita la implantación del recurso propio, que cuenta con magnitudes ya definidas técnicamente, y vincula la contribución estatal al cumplimiento de los objetivos de reciclaje, de modo que cuanto más próxima esté su consecución, menor será el gravamen.

La puesta a disposición de la Unión del recurso por parte de los Estados miembros se regula en el Reglamento (UE/Euratom) 2021/770 del Consejo de 30 de abril de 2021, cuya entrada en vigor se retrotrae, al igual que la de la Decisión de recursos propios, a 1 de enero<sup>27</sup>. Según esta norma, la cuantía consignada en el presupuesto de cada Estado habrá de ponerse a disposición de la Unión, en forma de doceavas partes mensuales, el primer día laborable de cada mes, procediéndose a su regularización posterior en función de los datos finales. Los Estados miembros deben enviar, además, a la Comisión estados periódicos sobre la aplicación del recurso propio, debiendo conservar la documentación justificativa hasta el 31 de julio del quinto año siguiente al ejercicio de que se trate. En función de la situación de la tesorería, la Comisión podrá, en todo caso, solicitar a los Estados miembros que anticipen la consignación de las cantidades correspondientes durante los primeros meses del año. Se prevé, por otra parte, el devengo de intereses de demora en el caso de que las cuantías correspondientes no sean ingresadas en plazo.

### **3.2. El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables en la Ley 7/2022, de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular.**

Coincidiendo con la introducción de este recurso en el ámbito comunitario, comunitario, la Ley 7/2022, de Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular, de 8 de abril, establece dos nuevos impuestos de carácter medioambiental, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83) y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y coincineración de residuos (arts. 84 a 97), cuya entrada en vigor tendrá lugar el 1 de enero de 2023. Su creación se lleva a cabo a la vez que se realiza la trasposición a nuestro ordenamiento de dos directivas comunitarias: la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la ya citada Directiva marco de residuos 2008/98/CE, que refuerza la obligatoriedad del uso de instrumentos económicos para avanzar en la economía circular, y la denominada Directiva sobre los plásticos de un solo uso, Directiva (UE) 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente que, entre otras medidas, prohíbe la introducción en el mercado de determinados productos de plástico de un solo uso. Ambos impuestos tienden a prevenir la generación de nuevos residuos e incrementar, por otro lado, su reutilización, reduciendo su eliminación en vertedero.

El impuesto sobre el depósito de residuos ya se venía exigiendo, en todo caso, en diversas CCAA como tributo propio, articulándose ahora como un impuesto estatal cedido a las CCAA<sup>28</sup>. La introducción

26. El artículo 3 de esta Directiva define los residuos de envases como “cualquier sustancia u objeto del cual su poseedor se desprenda o tenga la intención o la obligación de desprenderse”. Esta norma distingue, además, entre envases de venta o envases primarios, diseñados para constituir en el punto de venta una unidad de venta destinada al consumidor o usuario final; envases colectivos o envases secundarios, diseñados para constituir en el punto de venta una agrupación de un número determinado de unidades de venta; y los envases de transporte o terciarios, diseñados para facilitar la manipulación y el transporte de varias unidades de venta o de varios envases colectivos. La definición técnica de plástico se encuentra, por otro lado, en el Reglamento (CE) 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y mezclas químicas.

27. Su denominación completa es la de reglamento sobre el cálculo del recurso propio basado en los residuos de envases de plástico que no se reciclan sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de dicho recurso propio, sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería y sobre determinados aspectos del recurso propio basado en la renta nacional bruta. Este reglamento sustituye al Reglamento (UE, Euratom) n.º 609/2014 del Consejo, sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios tradicionales y basados en el IVA y en la RNB y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería

28. Efectivamente, lo tienen establecido con diversas denominaciones y distinta extensión, Cataluña, Andalucía, Cantabria, Murcia, La Rioja, la Comunidad Valenciana, Castilla y León, Extremadura e Islas Baleares. Para una visión de

de este impuesto a nivel nacional sigue las recomendaciones comunitarias que, ante el riesgo de incumplimiento de los objetivos de reciclado establecidos en la Directiva 94/62/CE, recomiendan a nuestro país la introducción de un impuesto armonizado a escala nacional sobre el depósito de residuos en vertederos, que mejore las tasas de reciclado y ponga final al denominado “turismo de residuos” hacia las CCAA sin impuesto o con tipos más reducidos<sup>29</sup>. Aunque el nuevo impuesto incidirá también sobre los plásticos, su ámbito de aplicación es más amplio y afecta a los residuos en general, gravando su eliminación en vertedero e incineración. La cuantía a pagar se determina en función del peso de los entregados a un tipo variable según la clase de residuo y el tipo de instalación en que se entregue, siendo el titular de la instalación declarado sustituto del contribuyente, que habrá de repercutir el impuesto a la persona física, jurídica o entre sin personalidad que realiza la entrega<sup>30</sup>.

Si el impuesto sobre el depósito de residuos ya era conocido en nuestro ordenamiento como tributo propio autonómico, la introducción del impuesto sobre los envases de plástico se encuentra vinculado con la exigencia del recurso propio a nivel comunitario, cuya recaudación permitirá recuperar al menos parcialmente. De este modo, se articula internamente el desincentivo al uso de plásticos no reciclados y hace recaer sobre los fabricantes, importadores y adquirentes de envases no reutilizables su coste ambiental. El nuevo impuesto gravará la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria, además de la introducción irregular en territorio español, de los envases que, conteniendo plástico, no sean reutilizables. Por tales hay que entender aquellos que no hayan sido “concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados”<sup>31</sup>. El gravamen recae sobre estos productos tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo mercancías. Los contribuyentes son las personas físicas o jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que fabriquen, importen o realicen la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, sin que la norma contemple la repercusión del impuesto.

La definición del hecho imponible se complementa con el establecimiento de diversos supuestos de no sujeción, entre otros, para aquellos productos que, tras su fabricación y antes del devengo del impuesto, dejen de ser adecuados para su utilización, hayan sido destruidos o sean enviados directamente por el fabricante a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. Se contemplan también numerosas exenciones relativas a envases utilizados en el ámbito de la salud, para la presentación de medicamentos, productos sanitarios y alimentos para usos médicos o en actividades agrícolas o ganaderas; así como las adquisiciones intracomunitarias que se destinen a ser enviadas a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. También se consideran exentas las pequeñas

---

conjunto de estos impuestos vid. el capítulo III relativo a los impuestos propios del libro electrónico publicado por el Ministerio de Hacienda Tributación autonómica 2021: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2021.pdf>

29. El riesgo de que nuestro país incumpliera los objetivos de reciclado se puso de manifiesto en el informe de alerta temprana emitido por la Comisión con fecha de 24 de septiembre de 2018 (SWD (2018) 425 final) que recomienda la “introducción de un sistema fiscal armonizado para la eliminación de los residuos” (es decir, el vertido y la incineración) que sea operativo en todas las Comunidades Autónomas. Esta recomendación es reiterada en el informe *The EU Environmental Implementation Review 2019*, relativo a España, y publicado el 4 de abril de 2019 [https://ec.europa.eu/environment/waste/framework/early\\_warning.htm](https://ec.europa.eu/environment/waste/framework/early_warning.htm) 3 <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/PDF/?uri=SWD:2018:425:FIN&qid=1537874175431&from=EN>
30. La base imponible viene dada por el peso, medido en toneladas métricas, de los residuos depositados en vertederos o incinerados, sobre la que se aplica un tipo de gravamen expresado en euros, que varía de 40 euros/tonelada para los residuos municipales depositados en vertederos de residuos no peligrosos (residuos mezclados o recogidos de forma separada de origen doméstico, incluyendo plásticos y los recogidos de forma separada procedentes de otras fuentes, cuando sean similares en naturaleza y composición a los primeros); a 30 euros/tonelada métrica para rechazos de residuos municipales; entre 5 y 8 euros para los residuos depositados en vertederos de residuos peligrosos y entre 1,5 y 3 euros para residuos depositados en vertederos de residuos inertes. Estos tipos de gravamen podrán ser incrementados por las Comunidades Autónomas, una vez que se adopten los acuerdos y las modificaciones normativas necesarias en el marco del sistema de financiación autonómica para su configuración plena como tributo cedido.
31. También forman parte del ámbito objetivo del impuesto los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases anteriores destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases.

importaciones o adquisiciones intracomunitarias de envases, siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en ellos no exceda de 5 kilogramos. La base imponible está constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos objeto del impuesto y el tipo de gravamen es de 0,45 euros por kilogramo<sup>32</sup>.

En cuanto al devengo, en los supuestos de fabricación, se produce en el momento de realizarse la primera entrega o puesta a disposición del bien en el territorio de aplicación del impuesto; en los casos de importación, en el momento del devengo de los derechos de importación y en las adquisiciones intracomunitarias, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie su expedición o transporte con destino al adquirente, salvo que se expida la factura con anterioridad, en cuyo caso tendrá lugar en tal fecha<sup>33</sup>.

Se establece un régimen de autoliquidación con carácter trimestral o mensual en función del régimen de declaración del IVA. En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera, debiendo consignarse la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos, en la declaración aduanera de importación. Como obligaciones formales más relevantes, se crea un registro específico el que deben inscribirse, antes del inicio de su actividad, los contribuyentes que realicen las actividades gravadas y la obligación de llevar una contabilidad de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y de las materias primas necesarias para su obtención. Además, en las facturas que se expidan con ocasión de las ventas o entregas de los productos sujetos se deberá consignar la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenido en dichos productos, así como el importe del impuesto devengado o, en su caso, la exención aplicada, salvo que se trate de facturas simplificadas.

#### 4. El calendario de introducción de nuevos recursos.

El acuerdo interinstitucional de 16 de diciembre de 2020, por el que se aprueba el Marco Presupuestario 2021-2027, incorpora además una “hoja de ruta” para la introducción de nuevos recursos propios. Antes del fin de junio de 2021 se presentarán propuestas en relación con tres nuevos recursos, que habrían de establecerse antes del 1 de enero de 2023<sup>34</sup>: Un mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono, cuya propuesta se publicó finalmente con fecha de 14 de julio de 2021, que se analiza en el siguiente apartado<sup>35</sup>; un impuesto digital, sobre el que la Comisión abrió un período de consultas entre los meses de enero y febrero de 2021, pero que pospuso después a la espera llegar a un acuerdo sobre tributación empresarial mínima a nivel global, en el marco de la OCDE; y, finalmente, un recurso propio basado en el régimen de comercio de derechos de emisión de la UE, incluida su posible ampliación a la aviación y al transporte marítimo<sup>36</sup>. Este

32. Como señala GARCÍA NOVOA, el control del plástico reciclado presente en los envases planteará problemas de aplicación, resultando importante el rol que puedan jugar los gestores de residuos que actúan como entidad certificadora. Cfr. “El impuesto sobre envases de plástico no retornables”, en GARCÍA NOVOA, C. (Dir.) *Digitalización, inteligencia artificial y economía circular*, 2021, pág. 41. Vid. también, sobre la configuración de este impuesto, COBOS GÓMEZ, J.M., “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el Anteproyecto de Ley de Residuos”, *Crónica Tributaria*, núm. 178/2021, págs. 11-60.

33. En los supuestos de introducción irregular de los productos en el territorio de aplicación del impuesto el devengo se producirá en este momento y de no conocerse, se considerará realizada en el periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto prueba en contrario.

34. Su denominación completa es *Acuerdo sobre disciplina presupuestaria, cooperación en materia presupuestaria y buena gestión financiera, así como sobre nuevos recursos propios, en particular una hoja de ruta para la introducción de nuevos recursos propios*. Se fundamenta en el artículo 312 del TFUE y tiene por finalidad lograr la disciplina presupuestaria y garantizar que el gasto de la UE sea previsible, estableciendo los importes máximos disponibles para cada ámbito de gasto.

PE655.408

35. COM (2021) 564 final 2021/0214 (COD) Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera de carbono.

36. En este sentido, con fecha de 14 de julio de 2021 se publicó la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2003/87/CE en lo que respecta a la contribución de la aviación al objetivo de la Unión de reducir las emisiones

recurso propio ya estaba contemplado en la propuesta de Decisión de recursos propios de 2018, que preveía una asignación de un 20 % de determinados ingresos procedentes del total de los derechos de emisión disponibles para la subasta. Como es sabido, este régimen está armonizado en la Unión Europea, en virtud de la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, y sus ingresos nutren los presupuestos nacionales, una parte de los cuales habría de aportarse al presupuesto comunitario una vez establecido el recurso propio.

Se contempla además una fase a más largo plazo, entre los años 2024 a 2026, en la que la Comisión habrá de proponer nuevos recursos adicionales, como un impuesto sobre las transacciones financieras, cuya implantación se ha venido intentado desde el año 2011, y una contribución financiera vinculada al sector empresarial o una base imponible común del impuesto sobre sociedades<sup>37</sup>. Sobre esta última, la Comunicación de la Comisión de 18 de mayo de 2021, COM(2021) 251 final *La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI* anuncia la propuesta de un código normativo único para la imposición de las rentas de las empresas en Europa, basado en las características clave de una base imponible común y consolidada, que integrará los beneficios de los miembros de la UE involucrados en un grupo multinacional, asignando después beneficios entre los Estados miembros a partir de una fórmula de reparto. Esta nueva propuesta sustituirá a las propuestas pendientes de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) COM(2016) 685 final y COM(2016) 683 final, que serán retiradas<sup>38</sup>. Las propuestas de nuevos recursos propios habrán de presentarse hasta junio de 2024, para poder implementarse el 1 de enero de 2026 a más tardar.

## 5. El proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono (MAFC).

### 5.1. El MAFC como instrumento de lucha contra el cambio climático.

En cumplimiento del calendario establecido para la implantación de nuevos recursos, la Comisión presentó el 14 de julio de 2021 una propuesta de reglamento por el que se establece un mecanismo de ajuste en frontera por carbono (en adelante, MAFC), COM(2021) 564 final 2021/0214 (COD). Además de una nueva fuente de ingresos, el MAFC es una pieza clave en la estrategia europea de lucha contra el cambio climático y el calentamiento global. El MAFC contribuye al cumplimiento a las obligaciones internacionales derivadas del acuerdo de París, firmado el 2 de diciembre de 2015 en virtud de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y adoptado por la Unión Europea mediante la Decisión (UE) 2016/590 del Consejo, de 11 de abril. El citado acuerdo establece, en su artículo 2.1 a), el objetivo de mantener el aumento de la temperatura media mundial “muy por debajo de 2 °C con respecto a los niveles preindustriales”, debiendo proseguir los esfuerzos para limitarlo a 1,5 °C, para reducir los riesgos y efectos del cambio climático. Este representa una amenaza directa para los medios de subsistencia humanos y los ecosistemas terrestres y marinos, con efectos desiguales que afectan en mayor medida a los países más pobres, con la

---

en el conjunto de la economía y a la adecuada aplicación de una medida de mercado mundial COM(2021) 552 final 2021/0207(COD).

37. Como es sabido, los intentos por introducir este impuesto en la Unión Europea han sido múltiples. Así, en 2011 se publicó una propuesta de Directiva COM (2011) 594 final, de 28 de septiembre que no llegó a ser aprobada, iniciándose después un procedimiento de cooperación reforzada para su establecimiento. En todo caso, el impuesto se ha establecido de forma individual y con distintas características en distintos Estados miembros, como es el caso de España, a través de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del impuesto sobre transacciones financieras.

38. Según la Comunicación, si bien los principios de una base imponible común y de la fórmula de reparto ya figuraban en la propuesta previa de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), la nueva propuesta reflejará los cambios significativos en la economía y en el marco internacional que se han producido desde marzo de 2011, cuando se planteó originalmente la BICCIS. En concreto, sus propuestas sobre la definición de la base imponible se basarán en el planteamiento adoptado en el futuro acuerdo global. Asimismo, incluirá una fórmula de reparto distinta que reflejará mejor la realidad de la economía y los desarrollos globales actuales, teniendo más en cuenta la digitalización.

estimación por parte de la OMS de que puede provocar 250 000 muertes adicionales al año a partir de 2030<sup>39</sup>. Actualmente se ha dissociado, además, crecimiento económico y emisiones, que disminuyeron un 24 % entre 1990 y 2019 en la Unión Europea, a pesar de que el crecimiento económico producido durante el mismo período alcanzó el 60 %<sup>40</sup>.

El MAFC pretende contribuir, además, a lograr el objetivo de neutralidad climática previsto en el Pacto Verde Europeo, de modo que en 2050 no produzcan emisiones netas de gases de efecto invernadero. Como objetivo intermedio, de cara a lograr el fijado para 2050, el Reglamento (UE) 2021/1119 de 30 de junio de 2021 estableció también la necesaria reducción de las emisiones netas de gases de efecto invernadero para 2030 de al menos un 55 % con respecto a los niveles de 1990, encomendando a la Comisión y a los Estados miembros la adopción de las medidas necesarias para su consecución<sup>41</sup>. Entre ellas, el paquete “Objetivo 55%”, impulsado por la Comisión, contempla la implantación del MEFC, junto con el refuerzo del régimen de comercio de derechos de emisión y la actualización de la directiva sobre la fiscalidad de la energía.

La propuesta de establecimiento de medidas de ajuste en frontera de carbono dentro de la Unión no es novedosa, pues desde el año 2007 han existido varias al hilo de la reforma de la regulación del régimen de los derechos de emisión, que no llegaron a fructificar<sup>42</sup>. La propuesta actual es, sin duda, la más completa en cuanto a su regulación y viabilidad, al venir precedida del acuerdo adoptado en el MFP, dada la necesidad de financiar el presupuesto comunitario.

La propuesta se apoya en los artículos 191 y 192 del TFUE que, además del principio “quien contamina paga”, recogen, entre los objetivos de la Unión, la conservación, protección y mejora de la calidad del medio ambiente, la protección de la salud de las personas, la utilización prudente y racional de los recursos naturales y el fomento de medidas a escala internacional para luchar contra el cambio climático. El uso del reglamento crea, por otro lado, un marco jurídico uniforme para las importaciones, que evita el desvío de mercancías a través de los Estados con un MAFC más favorable.

La implantación del MAFC pretende evitar el riesgo de la denominada “fuga de carbono”, fenómeno que se produce cuando, por las diferencias existentes en las políticas climáticas de los distintos Estados, las empresas trasladan su producción fuera de la Unión Europea, a otros países menos restrictivos en la regulación de las emisiones, o cuando las importaciones procedentes de estos países sustituyen a productos equivalentes producidos dentro de la Unión. El MAFC extiende la política

39. Así lo recoge la

Comisión de Medio Ambiente, Salud Pública y Seguridad Alimentaria  
PE648.519

Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de marzo de 2021, sobre «Hacia un mecanismo de la Unión de ajuste en frontera por emisiones de carbono compatible con la OMC» (2020/2043(INI)).

40. Estos datos se recogen en Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de junio de 2021 por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifican los Reglamentos (CE) n° 401/2009 y (UE) 2018/1999 («Legislación europea sobre el clima»).

41. El reglamento complementa a los anteriores Reglamentos (UE) 2018/842, de 30 de mayo, que introdujo objetivos nacionales de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero para 2030, y 2018/841, de 30 de mayo, que exige a los Estados miembros lograr un equilibrio entre las emisiones y absorciones de gases de efecto invernadero.

42. Sobre las propuestas previas de introducción de mecanismos de ajuste en frontera de carbono, PÉREZ BERNABEU se refiere al borrador de Propuesta de la Directiva 2003/87/CE presentado el 10 de diciembre de 2007, que pretendía la modificación de su artículo 29 para introducir un *Future Allowance Import Requirement* (FAIR) al objeto de gravar las importaciones y exportaciones desde terceros Estados que no contaran con un plan de acción climático equivalente al de la UE para bienes susceptibles de provocar fuga de carbono. Esta autora alude también al artículo 10 ter (1) (b) de la Propuesta de Directiva 2009/29/EC, que habilitaba a la futura adopción de un mecanismo de ajuste en frontera para bienes procedentes de Estados que no cooperaran en el marco de los acuerdos internacionales de protección del medio ambiente o no contaran con un sistema de precios del carbono. Esta habilitación no fue desarrollada, aunque se barajó la posibilidad de introducir un mecanismo de ajuste específico para el sector del cemento, denominado *Carbon Inclusion Mechanism* (CIM), que tampoco prosperó. Cfr. “El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica”, en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C (Dir.) *VIII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. La fiscalidad en el marco de la transición ecológica*, págs. 142 y ss.

de fijación de precio del carbono establecida en el mercado interior a los productos importados, evitando que la reducción de emisiones producida en la Unión se vea contrarrestada por un aumento de las emisiones en otros territorios. En este sentido, la propuesta de reglamento destaca el incremento de las emisiones implícitas en las importaciones, que representan más del 20 % de las emisiones internas de CO<sub>2</sub> de la Unión, frente a la reducción de las emisiones nacionales<sup>43</sup>.

Hasta el momento, el riesgo de fuga de carbono se abordaba en el marco del régimen de comercio de derechos de emisión (en adelante, RCDE) regulado en la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, mediante la asignación gratuita de derechos de emisión a los sectores más expuestos a este fenómeno, de conformidad con el artículo 10 bis de esta norma. Este sistema debilita, sin embargo, la percepción de “precio” otorgado al carbono precisamente para las instalaciones con mayores emisiones. Como luego veremos, la introducción del MAFC determinará la supresión progresiva de esta asignación, para equiparar el tratamiento de los productos internos y los importados, generando también nuevos recursos para los presupuestos nacionales<sup>44</sup>.

## 5.2. Funcionamiento y características.

El MAFC se configura como un sistema similar al régimen de comercio de derechos de emisión (en adelante, RCDE) aplicado a la producción nacional conforme a la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre. Este régimen, cuya aplicación comenzó en 2005, ha sido hasta el momento la principal herramienta de la Unión para combatir el cambio climático, reduciendo las emisiones de gases de efecto invernadero de la industria, la generación eléctrica y transporte aéreo<sup>45</sup>. Se basa en los denominados derechos de emisión, autorizaciones concedidas en número limitado para emitir toneladas de CO<sub>2</sub>. Estos derechos son susceptibles de negociación y pueden adquirirse mediante subasta, fijando de este modo el precio del carbono. Las entidades sujetas al régimen deben entregar anualmente un número de derechos de emisión igual a las emisiones producidas<sup>46</sup>. No se establecen, por tanto, obligaciones individualizadas de reducción de emisiones, sino un régimen de precios de carbono, que permite a la entidad decidir si realiza inversiones en mejoras que reduzcan sus emisiones

---

43. Además, con datos de 2015, la ratio entre emisiones importadas y emisiones exportadas fue de tres a uno, dado que se importaron 1.317 millones de toneladas de CO<sub>2</sub> y se exportaron 424 millones de toneladas. Cfr. Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de marzo de 2021, sobre «Hacia un mecanismo de la Unión de ajuste en frontera por emisiones de carbono compatible con la OMC» (2020/2043(INI)). Sobre las reacciones internacionales e implicaciones políticas del establecimiento del MAFC en la Unión Europea, en particular en sus relaciones con países como China, Rusia, Turquía o Ucrania. Vid. GLÄSER, A y OLDAG, C. “Less confrontation, more cooperation Increasing the acceptability of the EU Carbon Border Adjustment in key trading partner countries”, <https://germanwatch.org/sites/default/files/Less%20confrontation%2C%20more%20cooperation%20%28EN%29.pdf>

44. Sobre la finalidad y configuración de la entrega gratuita de derechos de emisión en nuestro ordenamiento, vid. SÁNCHEZ GARCÍA, I.A., “La asignación gratuita de derechos de emisión y las subastas de derechos de emisión en España”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 97/2019, págs. 139-153.

45. El régimen de comercio de derechos de emisión europeo fue el primero y más extenso del mundo. Según datos de Foretica, en 2016 cubría el 45% de las emisiones de gases de efecto invernadero de la Unión Europea y el 11% de mundiales. Cfr. el informe *El Carbon Pricing como herramienta de gestión empresarial*, 2016, pág. 8 [https://foretica.org/wp-content/uploads/publicaciones/investigaciones-tematicas/carbon\\_pricing\\_foretica1.pdf](https://foretica.org/wp-content/uploads/publicaciones/investigaciones-tematicas/carbon_pricing_foretica1.pdf). En 2019 ya eran veintisiete las jurisdicciones, con un PIB equivalente al 37% del mundial, que contaban con un sistema de comercio de derechos de emisión, regulando el 8% de las emisiones globales. Cfr. estos datos en el informe *Claves para la transformación empresarial hacia una economía baja en carbono*, Foretica, 2019, pág. 18. [https://foretica.org/wp-content/uploads/2019/12/claves\\_transformacion\\_empresas\\_economia\\_baja\\_carbono.pdf](https://foretica.org/wp-content/uploads/2019/12/claves_transformacion_empresas_economia_baja_carbono.pdf).

46. Como señalan AURA, A., DE MEDRANO, L., BILBAO ESTRADA, I. y MARCO MARCO, J., el régimen de derechos de emisión parte de la fijación de un nivel máximo de contaminación para cada Estado miembro con la correspondiente asignación de un determinado número de derechos de emisión por país e industria que no pueden ser sobrepasados, salvo que se adquieran o se generen nuevos derechos, por lo que se conoce como un régimen de “límite y comercio”. Cfr. “La obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>: problemática constitucional derivada de su origen comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 128/2008, págs. 26 y 27. Vid. también sobre la configuración de este régimen, SEDEÑO LÓPEZ, J.F. “Pasado, presente y futuro de la imposición sobre el carbono en España”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2/2021, págs. 167-200.

o acude al mercado para comprar los derechos de emisión requeridos<sup>47</sup>.

Basándose en este modelo, en el nuevo sistema de ajuste en frontera, los importadores habrán de adquirir y entregar certificados MAFC en cada Estado miembro en el que realicen la importación, atendiendo a las emisiones implícitas de sus productos y a un precio equiparable a los que abonan los operadores internos por la compra de derechos de emisión. Los sectores afectados serán los mismos cubiertos por el RCDE y enumerados en el anexo I de la propuesta de reglamento (cemento, electricidad, abonos, hierro y acero y aluminio) para equiparar el tratamiento de los productos importados a los internos.

Al recaer sobre las importaciones, el MAFC difiere del RCDE en que no establece un límite máximo de derechos y emisiones susceptibles de negociación y adquisición mediante subasta, para evitar establecer restricciones a los intercambios comerciales que resulten incompatibles con las normas de la OMC. Estas normas establecen los principios de trato nacional y trato de la nación más favorecida (arts I y III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio- GATT), aunque permiten excepciones tratándose de medidas tendentes a la protección de la salud y la conservación del medioambiente. El artículo XX señala, en particular, que ninguna disposición del acuerdo será interpretada en el sentido de impedir que las partes contratantes adopten o apliquen las medidas necesarias para “proteger la salud y la vida de las personas y de los animales” o “para preservar los vegetales o relativas a la conservación de los recursos naturales agotables” a condición, sin embargo, “de que tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o al consumo nacionales y a reserva de que no se apliquen en forma que constituyan un medio de discriminación arbitrario o injustificable entre los países en que prevalezcan las mismas condiciones o una restricción encubierta al comercio internacional”<sup>48</sup>.

Para garantizar la compatibilidad del MAFC con las normas de la OMC, resulta necesario que los operadores internacionales sean tratados en igualdad de condiciones que los nacionales, de modo que el precio de los certificados resulte equiparable al que abonan los operadores internos por la compra de derechos de emisión. Para ello, la propuesta de reglamento establece que el precio de los certificados se determine por la media semanal de los precios de cierre de los derechos de emisión del RCDE en la plataforma común de subastas, de conformidad con los procedimientos establecidos en el Reglamento (UE) 1031/2010. El precio de los certificados MAFC habrá de ser publicado por la Comisión y será de aplicación durante la siguiente semana natural<sup>49</sup>.

La entrega de los certificados MAFC se llevará a cabo anualmente junto con la presentación de una declaración relativa a las emisiones implícitas verificadas en los productos que se hubieran importado durante el año anterior. En la declaración se hará constar además: a) Las mercancías importadas en el año natural anterior, expresada en toneladas o en megavatios/hora en el caso de la electricidad; b) El contenido de carbono de los productos, es decir, el total de emisiones implícitas,

47. Cfr. SÁNCHEZ GARCÍA, I.A., “La asignación gratuita de derechos de emisión y las subastas de derechos de emisión en España”, ob.cit., pág. 141.

48. Sobre la interpretación de estos artículos para determinar la compatibilidad de los mecanismos de ajuste en frontera de carbono con las normas de la OMC, vid., entre otros, FERNÁNDEZ PONS, X., “La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio”, *Revista de Educación y Derecho*, núm. 21/2020, (Fiscalidad y objetivos de desarrollo sostenible (ODS)), 2020, págs. 1 a 24; PÉREZ BERNABEU, B. “El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica”, ob.cit., págs. 143 y ss; y VAN ASSELT, H. y MEHLING, M. A., “Border Carbon Adjustments in a Post-Paris World: Same Old, Same Old, but Different?”, en ESTY, D. y BINIAZ, S. (Eds.), *Cool Heads in a Warming World: How Trade Policy Can Help Fight Climate Change*, Yale Center for Environmental Law & Policy, 2020, [https://envirocenter.yale.edu/sites/default/files/files/CoolHeads\\_vanAsselt\(1\).pdf](https://envirocenter.yale.edu/sites/default/files/files/CoolHeads_vanAsselt(1).pdf)

49. Aunque el informe del Parlamento europeo de 15 de febrero de 2021 “Hacia un mecanismo de la Unión de ajuste en frontera por emisiones de carbono compatible con la OMC” (2020/2043(INI)) planteaba la posibilidad de la equiparación total de precios, de modo que el MAFC atendiera a los fijados diariamente, se consideró que esta propuesta resultaba excesivamente gravosa, teniendo en cuenta que los precios diarios podían quedar obsoletos de forma inmediata. En cambio, una publicación semanal de los precios del MAFC permitiría reflejar adecuadamente la tendencia de precios de los derechos de emisión del RCDE UE, logrando similares resultados desde el punto de vista del cumplimiento de los objetivos medioambientales.

expresadas en toneladas de emisiones de CO<sub>2</sub>e por tonelada liberadas durante su producción en el extranjero o emisiones CO<sub>2</sub>e por megavatio/hora en el caso de la electricidad, producto sujeto a un régimen diferenciado. El cálculo de las emisiones implícitas se llevará a cabo a través de distintos métodos, partiendo como regla general de las emisiones reales, salvo que éstas no puedan determinarse, en cuyo caso se aplicarán valores por defecto, criterio prioritariamente aplicable en relación con la electricidad<sup>50</sup>; y c) El número total de certificados MAFC a entregar, correspondientes al total de emisiones implícitas. Para realizar este cálculo, se deducirá el precio del carbono pagado en el país de origen, siempre que no se hubieran aplicado deducciones o compensaciones a la exportación. Además, se practicará otro ajuste en función de los derechos del RCDE UE asignados gratuitamente. Para no favorecer a los productores nacionales frente a las importaciones, de acuerdo con las normas de OMC, la implantación del MAFC, en un período de 10 años a partir de 2026, determinará la supresión progresiva de los derechos gratuitos de emisión, a razón de 10 puntos porcentuales cada año. Durante ese período, los certificados MAFC a entregar por los importadores se verán reducidos en proporción a la cantidad de derechos de emisión gratuitos distribuidos en el sector de que se trate<sup>51</sup>.

La equiparación entre el MAFC y el RCDE alcanza también a las sanciones, puesto que a falta de entrega de certificados, se establecen sanciones idénticas a las previstas en la Directiva 2003/87/CE para el régimen de comercio de derechos de emisión por exceso de emisiones.

Por otra parte, aunque la presentación de la declaración y la entrega de certificados se lleve a cabo anualmente, su adquisición debe realizarse de forma gradual a lo largo del año natural, de modo que al final de cada trimestre el declarante tenga depositados en su cuenta de registro nacional certificados equivalentes al 80% de las emisiones implícitas de la totalidad de las mercancías que haya importado desde el inicio del año. Para que los importadores puedan optimizar costes, adquiriendo certificados según su precio semanal, se establece un período de validez de los títulos de dos años. Se prevé, además, un sistema de recompra de los certificados excedentarios por parte de los Estados miembros, previa solicitud del interesado y una vez presentada la declaración.

Para prevenir el riesgo de incumplimiento, puesto que la declaración se presenta una vez concluido el año natural en relación con las emisiones realizadas el año anterior, se sujeta la importación de las mercancías a autorización previa. Esta solicitud contendrá información patrimonial y financiera de la entidad, debiendo incluir los siguientes datos: la principal actividad económica ejercida en territorio comunitario; certificación de la administración tributaria del Estado miembro en que esté establecido el declarante de que no está sujeto a una “orden de recuperación pendiente” por deudas fiscales nacionales; declaración jurada de no haber estado implicado en infracciones graves o reiteradas de la legislación aduanera, la normativa fiscal y de las normas sobre abuso de mercado durante los cinco años anteriores al de la solicitud, en particular que no haya sido condenado por un delito grave en relación con su actividad económica; la información necesaria para demostrar la capacidad financiera y operativa del solicitante para cumplir sus obligaciones en el MAFC, pudiendo requerirse, tras realizar la correspondiente evaluación de riesgo, la cuenta de pérdidas y ganancias y el balance de los tres últimos ejercicios financieros cerrados; y el valor monetario y volumen estimados de las importaciones de mercancías en el territorio aduanero de la Unión, por tipo de mercancía, para el año natural en el que se presente la solicitud y el siguiente.

Aunque la introducción del MAFC está prevista para 2023, se establece un período transitorio hasta 2025, en el que se aplicará un MAFC sin ajuste financiero, para facilitar su implementación. Durante este período, los declarantes deberán informar trimestralmente de las emisiones implícitas en las mercancías importadas y el precio del carbono abonado en el extranjero. El período transitorio también servirá para que la Comisión valore la posible ampliación del ámbito de aplicación a las

50. Según la propuesta de reglamento, el declarante autorizado llevará registros de la información necesaria para calcular las emisiones implícitas, que habrá de conservar hasta finalizar el cuarto año siguiente al año en que se haya presentado o debiera haberse presentado la declaración MAFC.

51. En nuestro país, los artículos 16 y siguientes de la Ley 1/2005 de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, regulan la asignación gratuita de derechos de emisión.

emisiones indirectas y otras mercancías y servicios. En todo caso, la similitud del MAFC con el sistema RCDE, facilitará su implementación, al igual que ocurre en el recurso sobre el plástico, que se apoya en las normas ya existentes relativas al cumplimiento de los objetivos de reciclaje.

### 5.3. El MAFC como prestación patrimonial de carácter público no tributaria.

Las características del recurso basado en el MAFC permiten considerarlo un nuevo y genuino recurso propio comunitario, asimilable a los derivados de los derechos de aduanas. Ciertamente, no nos encontramos ante un recurso de naturaleza tributaria, pero sí ante una prestación patrimonial de carácter público exigida por la Unión a los importadores, aunque su recaudación se lleve a cabo a través de los Estados miembros<sup>52</sup>.

La Comisión valoró inicialmente la configuración del MAFC como un impuesto sobre el carbono a la importación, gravamen que se calcularía en función de la intensidad de carbono por defecto de los productos y tomando como base el precio del carbono en la Unión<sup>53</sup>. Los importadores podrían solicitar su reducción sobre la base de su huella de carbono real y del precio del carbono pagado en el país de producción, para evitar la doble imposición<sup>54</sup>. El impuesto habría de adoptarse de conformidad con el artículo 192.2 del TFUE, que habilita a la Unión al establecimiento de medidas fiscales para la protección del medio ambiente, adoptadas por unanimidad.

El informe emitido por el Parlamento Europeo el 15 de febrero de 2021 consideró, sin embargo, que este tributo no resolvería totalmente el riesgo de fuga de carbono y plantearía dificultades técnicas dada la complejidad de la trazabilidad del carbono en las cadenas de valor mundiales, ofreciendo menos flexibilidad a la hora de reflejar la evolución del precio del RCDE. Por ello, se llegó a un sistema basado en el RCDE, aunque con las particularidades que hemos resaltado en cuanto a la adquisición y recompra de títulos, ausencia de limitación del número de certificados emitidos y régimen de determinación del precio. Al no tratarse de un tributo, el reglamento seguirá el procedimiento legislativo ordinario para su aprobación, con la adopción conjunta por el Parlamento Europeo y el Consejo por mayoría cualificada, de conformidad con los artículos 289 y 294 del TFUE, obviando la exigencia de unanimidad.

En relación con el RCDE, en el que se basa el MAFC, la sentencia del TJUE de 21 de diciembre de 2011 (asunto C-366/10) concluyó que no se trataba de un tributo sino una “medida basada en el mercado”. El TJUE entendió que el RCDE no contemplaba una base imponible y un tipo “definidos a priori” que permitieran determinar el importe a devengar por tonelada de combustible consumido por los vuelos realizados durante el año natural, sector concreto al que se refería la sentencia. No se trata de “un tipo de tributo en favor de los poderes públicos que pueda ser considerado un derecho de aduana, gravamen o tasa sobre el combustible poseído o consumido por los operadores de aeronaves”, conclusión que no queda desvirtuada por el hecho de que los derechos de emisión

52. Sobre la noción de recurso propio comunitario, vid. la nota núm. 24.

53. Los estudios realizados para la preparación de la propuesta de regulación barajaron hasta cinco posibles opciones, con diferentes modalidades en alguna de ellas, para la configuración del MAFC. Estos estudios se publicaron por la Comisión a la vez que la propuesta de regulación. Vid. Ramboll DIW Umweltbundesamt FAU Erlangen-Nuremberg Ecologic Institute *Study on the possibility to set up a carbon border adjustment mechanism on selected sectors* Final report: TAXUD/2020/AO-14, de 14 de julio de 2021. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-07/Final%20report%20CBAM%20study\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-07/Final%20report%20CBAM%20study_0.pdf)

54. PÉREZ BERNABEU analiza las notas comunes de los sistemas de gravamen directo a la emisión, (Carbon Tax), tratándose de impuestos medioambientales sobre la emisión de dióxido de carbono, gas de efecto invernadero, con la finalidad de reducir su expulsión a la atmósfera y repercutir el correspondiente coste ambiental en sus causantes. El resultado derivado de la aplicación de este impuesto es el aumento de los precios en proporción a las emisiones que ha provocado su producción. De esta manera se pretende promover el consumo de los productos que hayan inducido menos emisiones de dióxido de carbono en su fabricación. Numerosos países comunitarios los tienen establecido para aquellos sectores no afectados por el RCDE. Cfr. “El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica”, ob. cit., págs. 134 y 135.

puedan ser adquiridos no sólo de otros operadores sino también de los poderes públicos mediante subasta, destaca el Tribunal.

El MAFC no constituye propiamente un mercado de derechos de emisión, pues sus certificados se adquieren al Estado de la importación por el precio medio del carbono en el RCDE, sin encontrarse limitado el número de títulos ni adquirirse por subasta. Sin embargo, su vinculación con el RCDE y el carácter variable del precio abonado, dada la posibilidad de entregar certificados adquiridos en los dos últimos años en función de su precio, con la posible recompra de derechos excedentes por el Estado, no permiten considerarlo una figura tributaria. De acuerdo con las categorías establecidas en nuestro ordenamiento, la adquisición y entrega de certificados MAFC podría considerarse, en cambio, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, dado su contenido económico y carácter coactivo<sup>55</sup>.

De acuerdo con las sentencias del TC 83/2014, de 29 de mayo, y 44/2015, de 5 de marzo, son prestaciones de esta naturaleza las impuestas coactivamente, entendiéndose por tales, las derivadas de una obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, siempre que tenga una inequívoca finalidad de interés público. El concepto de prestación patrimonial de carácter público se recoge en la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción dada por Ley 9/2017, de 8 de noviembre, según la cual son aquellas “a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo”, distinguiendo entre las de carácter tributario o no tributario. Serán prestaciones tributarias, añade esta norma, las que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos, mientras que serán prestaciones no tributarias aquellas otras exigidas coactivamente, que respondan a fines de interés general.

Vista esta definición, hay que recordar lo señalado por el TC en su sentencia 63/2019, de 9 de mayo, que destacó cómo la identificación de estas prestaciones se realiza “por exclusión”, sin que se trate de “una categoría homogénea (...) en sí misma”. Obedecen a distintas finalidades y sólo tienen en común, además de no ser tributos, la coactividad y el hecho de que su finalidad no sea la de financiar “todos” los gastos públicos<sup>56</sup>.

La adquisición y entrega de derechos de emisión en el RCDE ha sido considerada como una prestación patrimonial de carácter público, calificación que resulta extensible también, desde nuestro punto de vista, al MAFC respecto de la obligación de adquisición y entrega de sus certificados.<sup>57</sup> Esta obligación reviste las notas de contenido patrimonial, coactividad e interés público predicables de esta figura. La coactividad resulta evidente, dado que la posibilidad de realizar la actividad de importación de bienes cubiertos por el MAFC va ligada ineludiblemente a la adquisición y entrega de los certificados, debiendo en otro caso renunciarse su ejercicio. Y lo mismo cabe afirmar respecto del contenido económico de la obligación y su objetivo de interés público, vinculado a la lucha contra el cambio climático.

La reserva de Ley recogida en el artículo 31.3 para la regulación de estas prestaciones quedaría cubierta por su establecimiento mediante reglamento comunitario, dada la generalidad y carácter

---

55. Como destacan AURA, A., DE MEDRANO, L., BILBAO ESTRADA, I. y MARCO MARCO, J., aun no regulando esta figura, al carecer la Unión de poder financiero “general”, el ordenamiento comunitario impone en ocasiones prestaciones que pueden reconducirse a este concepto. “La obligación de entrega de derechos de emisión de CO2: problemática constitucional derivada de su origen comunitario”, ob.cit., pág.23.

56. Vid., entre otras abordadas por la jurisprudencia constitucional reciente, la deducción sobre la facturación mensual de las oficinas de farmacia por las recetas de especialidades farmacéuticas dispensadas con cargo a fondos públicos (STC 83/2014, de 29 de mayo; 44/2015, de 5 de marzo; y 62/2015 de 13 de abril); la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud (STC 139/2016, de 21 de julio) o las obligaciones derivadas de la financiación de planes de ahorro y eficiencia energética para los años 2011, 2012 y 2013 impuesta a las empresas productoras del sistema eléctrico (STC 167/2016, de 6 de octubre, entre otras)

57. Así lo califican AURA, A., DE MEDRANO, L., BILBAO ESTRADA, I. y MARCO MARCO, J., “La obligación de entrega de derechos de emisión de CO2: problemática constitucional derivada de su origen comunitario”, ob.cit., págs. 27 y ss

directamente aplicable de esta norma, tal y como han entendido las sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de junio de 2002 (rec.273/1999), y 1 de julio de 2005 (rec.397/2003) en relación con la tasa derivada del exceso en la producción y venta de la cuota láctea, al tratarse de la norma de más alto rango en el sistema jurídico comunitario y resultar de aplicación directa y preferente dentro del ámbito competencial de la Comunidad<sup>58</sup>.

---

58. También para AURA, A., DE MEDRANO, L., BILBAO ESTRADA, I. y MARCO MARCO, el reglamento constituye una norma asimilable a la ley nacional a estos efectos. "La obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>: problemática constitucional derivada de su origen comunitario", *ob.cit.*, pág. 37.