

Contenido

INFORME ESPECIAL	La fiscalidad de la economía circular	I-1
	Incidencia en el IGV y en el impuesto a la renta de los reembolsos de gastos	I-7
	Cómo revertir una presunción por incremento patrimonial no justificado	I-11
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Sistemas de cálculo del ISC: aplicaciones prácticas	I-15
	¿Planificación fiscal?: aspectos controversiales del <i>treaty shopping</i> (compra de convenios para evitar la doble imposición)	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Precisiones para la presentación de la declaración jurada informativa del beneficiario final	I-24
ANÁLISIS NORMATIVO	Modifican normas que regulan la exportación en establecimientos de hospedaje	I-26
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

La fiscalidad de la economía circular

Mario Alva Matteucci^(*)

Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. La obsolescencia programada en los productos: un pacto que nació en 1924 - 3. El esquema actual en la producción de bienes: la economía lineal - 4. El cambio de paradigma: la economía circular - 5. ¿Cómo la fiscalidad puede ayudar a cambiar conductas y esquemas empresariales?



RESUMEN

La explotación de los recursos constituye una constante necesaria para la producción de bienes, los cuales una vez que fueron utilizados, se desechan generando un problema en la contaminación del medio ambiente. En los últimos años se ha presentado la economía circular como alternativa, la cual permite reutilizar los bienes, reciclarlos, evitando la destrucción de los recursos naturales al igual que reducir la eliminación de bienes que reducirían la contaminación. El motivo del presente informe es analizar la fiscalidad aplicable a la economía circular.

Palabras clave: reciclar / rehusar / residuos / recursos naturales / contaminación / economía circular

Recibido: 23-05-2022

Aprobado: 24-05-2022

Publicado en línea: 02-06-2022



ABSTRACT

The exploitation of resources constitutes a necessary constant for the production of goods, which once they were used, are discarded, generating a problem in the contamination of the environment. In recent years, the circular economy has been presented as an alternative, which allows goods to be reused, recycled, avoiding the destruction of natural resources as well as reducing the disposal of goods that would reduce pollution. The purpose of this report is to analyze the taxation applicable to the circular economy.

Keywords: recycle / reuse / waste / natural resources / pollution / circular economy

Title: The taxation of the circular economy

1. Introducción

Desde el inicio de la revolución industrial en adelante, la productividad de bienes ha ido en ascenso de manera progresiva, lo que determina una mayor utilización de los recursos naturales.

El esquema implica necesariamente que exista una producción de bienes, una demanda de consumo necesario por parte de las personas o empresas que los adquieran, la utilización de los bienes y su posterior desecho al terminar su vida útil. Esta breve descripción puede hacer referencia al esquema de la economía lineal, la cual necesariamente trae consigo un agotamiento de los recursos naturales y genera contaminación en gran escala, además de promover una cultura del consumismo en las personas.

Desde hace algunos años, se ha planteado la necesidad de conservar los recursos y no sobreexplotarlos, toda vez que estos

disminuyen o se extinguen en perjuicio de las futuras generaciones. Es allí donde surge la propuesta de la economía circular, en donde se cambia por completo la perspectiva del consumo al igual que en la producción de bienes.

Bajo la economía circular se busca utilizar los bienes ya existentes para poder darles un nuevo uso o que sirvan para producir otros bienes, sin la necesidad de recurrir a la explotación de los recursos naturales.

Por ello, se busca reusar, reutilizar, renovar, con la finalidad de que los bienes que antes eran destinados a su eliminación en vertederos disminuyan considerablemente, con lo cual también se reduce la contaminación del medio ambiente.

El motivo del presente informe es la revisión de la fiscalidad aplicable a la economía circular, ya sea para fomentar su aplicación como también desincentivar las prácticas que generan contaminación del medio ambiente.

^(*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

2. La obsolescencia programada en los productos: un pacto que nació en 1924

Con fecha 23 de diciembre de 1924, se produjo una reunión en la ciudad de Ginebra (Suiza), en la que participaron los empresarios que fabricaban bombillas eléctricas, relacionadas con las compañías General Electric, Osram y Phillips, dentro de las que se acordó de manera concertada, reducir la vida útil de las bombillas eléctricas de 2,500 horas a solo 1,000 horas, con la finalidad de que estas dejaran de funcionar al cumplir su ciclo de vida útil reducido.

Su principal meta fue poder producir nuevas bombillas eléctricas que reemplacen a las que dejen de funcionar en menor tiempo, con lo cual se aseguraban una mayor producción de bombillas eléctricas y realizar su comercialización, con la expectativa de generar ingresos en un menor tiempo, determinando de este modo una mayor riqueza.

Este acuerdo significó el inicio de la producción de bienes con una fecha de vida útil corta o limitada, con la finalidad de que puedan fabricarse nuevos productos que se comercializan de manera inmediata, generando una nueva versión del mismo, con algunas funciones adicionales, que lo hacen más atractivo al consumidor, el cual de manera consciente realiza la compra del producto, existiendo la versión anterior que ya perdió vigencia o fue desechado.

En una publicación de la BBC se indica que “hoy en día, la obsolescencia programada forma parte del tejido de nuestra vida cotidiana; vivimos en un mundo en el que los productos están diseñados para que tengan una vida útil limitada, lo aceptamos y pocas veces lo cuestionamos”¹.

Como referencia internacional relacionada con la obsolescencia programada, consideramos importante revisar el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema “Por un consumo más sostenible: la duración de la vida de los productos industriales y la información al consumidor para recuperar la confianza” (Dictamen de iniciativa), específicamente el número 2014/C 67/05.

Allí nos indica que “la obsolescencia programada es una cuestión preocupante por diversas razones: dado que disminuye la duración de la vida de los productos de consumo, hace que aumente el consumo de recursos, así como la cantidad de residuos que hay que procesar al final de la vida de los productos. Multiforme, se emplea para estimular las ventas y sostener el crecimiento económico al crear necesidades incesantes y circunstancias deliberadas que impiden la reparación de los bienes de consumo”².

No debemos olvidar que la obsolescencia programada es un elemento objetivo, toda vez que el producto o bien tiene una fecha en la que deja de funcionar, tiempo que es determinado por el fabricante.

Sin embargo, existe la figura de la obsolescencia subjetiva, conocida también como obsolescencia psicológica, la cual forma parte de la esfera mental de las personas.

Según este tipo de obsolescencia, se aprecia que muchas veces las personas son las que de manera intencional desean o necesitan comprar un nuevo bien en reemplazo de otro, sin que este último deje de funcionar o cumpla su ciclo de vida útil. Ello puede deberse principalmente a la moda o al deseo personal de contar con el último modelo.

Esta figura se presenta sobre todo en el público joven, la cual está influenciada casi siempre por la publicidad, la que, a través de

diversos mensajes, puede “convencer” al comprador de contar con lo último de la tecnología.

Un ejemplo de lo que mencionamos en estos párrafos puede ser la salida en el mercado del último modelo de celular inteligente de una determinada marca, en la que según se observa en las noticias, las personas se amanecen haciendo colas para ser los primeros en adquirir el tanpreciado celular.

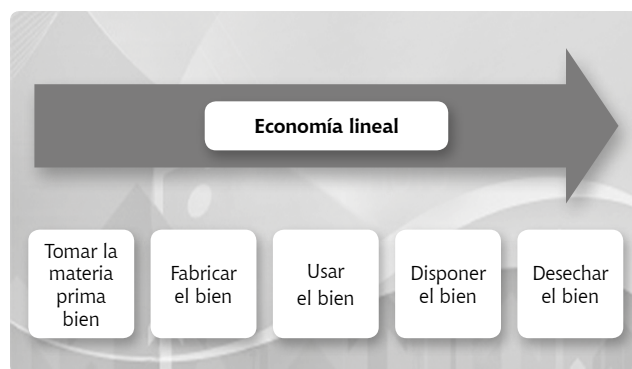
En el caso de la obsolescencia subjetivo o psicológica, la cual también es “conocida como obsolescencia percibida o de estilo, se caracteriza por ser aquella práctica basada principalmente en la introducción de nuevos diseños o modelos, que sutilmente promueven la obsolescencia de un determinado producto, no por el desgaste técnico, sino que, en cambio, por la persuasión originada en el consumidor para reemplazar tal bien”³.

3. El esquema actual en la producción de bienes: la economía lineal

En la actualidad tenemos un modelo económico relacionado con la producción de tipo lineal, el cual se fundamenta en las siguientes etapas claramente identificables: extraer, producir, consumir y desechar.

Este esquema es aplicado por la sociedad desde la revolución industrial. Sin embargo, en los últimos años y con el uso de la tecnología, se ha acentuado de manera permanente su aplicación, generando en cierto modo, un desequilibrio en la explotación de los recursos naturales que son insumos para la producción de bienes y que están en constante disminución⁴, al igual que la generación de desperdicios, los cuales se incrementan cada día más.

Veamos a continuación cómo se puede graficar el modelo de la economía lineal.



Bajo este esquema, las empresas procuran producir bienes de manera permanente, buscando nuevos mercados y estableciendo mejoras en los modelos de los productos, a efectos de que puedan ser comprados, para reemplazar a otros productos que cumplen la misma función o similares.

En este tipo de economía existe un elemento importante que es el consumidor, que sería el comprador de los bienes que se fabricaron y que, a través de ciertos mecanismos de convencimiento, llevados a cabo por los fabricantes, se ve en la necesidad de adquirir un nuevo producto, el cual muchas veces no tiene la urgencia de contar con el mismo, pero se ve influenciado en adquirirlo.

1 BBC News. “Cómo las bombillas dispararon el consumismo”. https://www.bbc.com/mundo/noticias/2014/09/140902_los_que_nos_hicieron_comprar_finde_dv.

2 Se puede revisar el Dictamen completo ingresando a la siguiente dirección web: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2014.067.01.0023.01.SPA&toc=OJ%3AC%3A2014%3A067%3AFULL.

3 NAJAR BECERRA, César Alejandro. El Derecho a la información de la vida útil de los aparatos eléctricos y la necesaria regulación de la obsolescencia programada en la legislación peruana. Tesis para optar el título de abogado, Escuela Profesional de Derecho, Facultad de Ciencias Políticas de la Universidad Católica de Santa María, Arequipa, 2019, pp. 19 y 20. <https://core.ac.uk/download/pdf/287059607.pdf>.

4 Específicamente nos referimos al agotamiento de los recursos.

Es importante verificar el comentario de OCHOA URIÑA, cuando precisa lo siguiente:

Al día de hoy producimos y consumimos de la misma forma que lo hacían durante la revolución industrial, esto es, siguiendo un modelo de producción lineal basado en la extracción de materias primas, la producción y el consumo de bienes y por último la generación de residuos. A pesar de que en su momento fue un modelo que aportó grandes beneficios en términos de desarrollo, actualmente es un sistema insostenible dadas las exigencias energéticas que presenta, que sumadas al nivel de consumo resultan incompatibles con el desarrollo sostenible puesto que disponemos de una serie de recursos limitados⁵.

Estamos de acuerdo con lo expresado por MARÍN BRAVO cuando indica que:

Esta etapa de consumismo, inicialmente marcada por intereses económicos, se ha expandido a todo tipo de bienes de consumo, apoyados por la publicidad. Se creó la falsa idea de alcanzar la felicidad adquiriendo otro producto antes de lo necesario y de insatisfacción por querer siempre lo nuevo y más moderno.

Fruto de la globalización, el mundo consume productos y servicios a un ritmo insostenible, lo que genera cantidades de residuos que no se eliminan con la misma celeridad⁶.

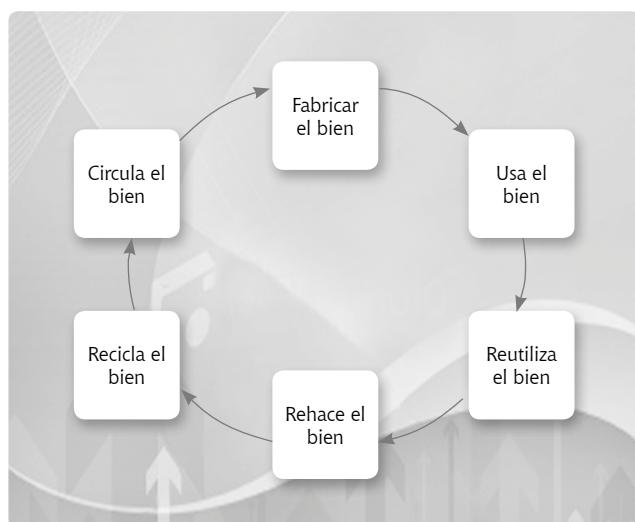
4. El cambio de paradigma: la economía circular

El esquema tradicional de la economía lineal constituye hoy en día un elemento que no resulta sostenible en el tiempo, habida cuenta que existe una disminución creciente de recursos naturales, los cuales son limitados y no eternos.

Aparte de ello, al culminar la vida útil de los bienes generados y utilizados por las personas, se han incrementado los desechos, comprendiendo aquí a los bienes que ya no son productivos y que de algún modo terminan en los vertederos, generando una mayor contaminación al medio ambiente.

Teniendo en cuenta que, si se continúa aplicando el esquema de la economía lineal en una mayor intensidad, correremos el riesgo de que el planeta entero se quede sin recursos y que la población tenga cada vez más un espacio en el cual el medio ambiente se deteriora.

Veamos a continuación un gráfico sobre el modelo de la economía circular:



5 OCHOA URIÑA, Andrea. Desarrollo sostenible y fiscalidad, Grado de Economía Curso 2019-2020, Universitat de Barcelona, p. 23.

6 MARÍN BRAVO, Pilar. "Obsolescencia programada y consumo", en el diario oficial El Peruano, publicado el 05-01-2019. <https://elperuano.pe/noticia/74461-obsolencia-programada-y-consumo>.

Sobre este tema, OCHOA URIÑA precisa que "la economía circular es un nuevo sistema económico y social que tiene como objetivo producir bienes y servicios a la vez que reducir el consumo, el desperdicio de materias primas y los residuos, según la Fundación para la Economía Circular. Este modelo, además de dar una respuesta a los desafíos que presenta el cambio climático, busca ofrecer la oportunidad de fortalecer el bienestar social y la prosperidad económica impulsando la creación de valor, generando empleo de proximidad y manteniendo el capital humano, natural y cultural"⁷.

Los pilares sobre los cuales se sustenta la aplicación de la economía circular son básicamente tres:

- i) aspecto económico
- ii) aspecto social
- iii) aspecto ambiental

En lo que respecta al **aspecto económico**, implica un cambio total en la creación de los bienes o productos, tomando como base de insumos a productos ya existentes y que en lugar de que terminen en un vertedero, se reutilicen otorgándole una finalidad distinta a la que fueron creados.

Aquí lo que puede presentarse son los siguientes hechos:

- Se **reparan los bienes** que tienen alguna falla o porque estos dejaron de funcionar⁸ porque se cumplió con el plazo otorgado por el fabricante en la obsolescencia programada.
- Se **comparten los bienes** por medio del trueque, existiendo beneficios para ambas partes, toda vez que se evita comprar los bienes, ya que estos se intercambian. Lo antes mencionado tiene sustento en la economía colaborativa⁹.
- Se **reutilizan los bienes**, de tal manera que se puede utilizar el bien en su totalidad o alguna de sus partes que son sus componentes, los cuales previamente se ha reciclado. Aquí lo que se pretende es que el bien siga siendo empleado en el mercado por mucho tiempo, alargando su vida útil al máximo.
- Se **alquilan los bienes**, evitando así que una empresa los compre, toda vez que su uso puede ser solo temporal y la cesión onerosa evitaría que esta empresa acumule bienes como activos, cuando solo resulta relevante su uso para una determinada tarea.
- Se **rediseñan los bienes**, de tal manera que los componentes que los integran sean amigables con el medio ambiente, de tal forma que cuando estos dejen de ser útiles no contaminarán la naturaleza. Puede ser el caso de los envases respetuosos del ecosistema, al reemplazar el plástico por el vidrio¹⁰.
- Se **reciclan los bienes**, cuando luego de haber agotado todas las posibilidades de su reutilización o recuperación, se desarman y sus partes son utilizadas para recuperar la totalidad de las materias primas que se utilizaron en su fabricación.
- Se **renuevan los bienes**, en este caso puede tratarse de un equipo, una maquinaria o un mueble, que ya no es útil, pero

7 OCHOA URIÑA, Andrea. Desarrollo sostenible y fiscalidad, Grado de Economía Curso 2019-2020, Universitat de Barcelona, p. 23.

8 Viene a mi memoria los recuerdos de la infancia, en donde la cinta adhesiva era un elemento que utilizaba para reparar los juguetes que se habían roto. Una vez que se adhería al juguete, este volvía a tener utilidad.

9 Hace un tiempo atrás mencionamos sobre este tema: "Es en este sentido, observamos que, dentro de la línea en la economía colaborativa, se han creado diversas aplicaciones utilizando la tecnología, a través de las cuales existe la posibilidad de contactar a quienes requieren de un determinado bien o servicio con los fabricantes o proveedores de los mismos, los cuales interactúan a través de la aplicación para obtener un beneficio común a ambas partes", en ALVA MATTEUCCI, Mario. "¿Cuál es la afectación tributaria si utilizo la aplicación AIRBNB?", publicado el 16-09-2019. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/09/16/4952/>.

10 Algunas industrias de bebidas han empezado a utilizar nuevamente vidrio con los envases retornables, dejando de lado el plástico, otorgando descuentos en el precio, si es que se llevan los envases retornables.

en lugar de retirarlo de la empresa, se le otorga una nueva funcionalidad distinta de la original.

- Se **reduce el consumo de bienes**, en este supuesto lo que se pretende es que se produzca un ahorro en el consumo de las materias primas que se utilizan para su fabricación, al igual que también existe una disminución de los bienes que finalmente terminarían siendo desechados a los vertederos.

No olvidemos que en la coyuntura actual que vivimos y “en un contexto de escasez y fluctuación de los costes de las materias primas, la economía circular contribuye a la seguridad del suministro y a la reindustrialización del territorio nacional.

Los residuos de unos se convierten en recursos para otros. El producto debe ser diseñado para ser deconstruido. La economía circular consigue convertir nuestros residuos en materias primas, paradigma de un sistema de futuro. Finalmente, este sistema es un sistema generador de empleo local y no deslocalizable”¹¹.

En el **aspecto social**, lo más importante es el cambio de actitud de las personas naturales como en las empresas, toda vez que deben retirar paulatinamente la lógica de la economía lineal, a efectos de dejar de aplicar el esquema de la extracción intensiva de los recursos naturales y evitar el desperdicio de los bienes, una vez que estos dejen de ser útiles.

Tengamos en consideración que la aplicación de la economía circular, además permite la generación de una cantidad elevada de empleos, los cuales estarían relacionados con las actividades de reciclaje al igual que el aprovechamiento de los subproductos que son obtenidos cuando se recuperan los componentes útiles de los bienes en desuso.

Adicionalmente, existirá un aumento de la renta obtenida por las familias, toda vez que “el poder contar con productos más duraderos, la baja de precios producto de usar materias primas locales, incidirá en los precios del mercado, y en un mayor rendimiento de la renta familiar, lo que contribuirá al gasto y a que las empresas puedan pagar mejor a sus colaboradores”¹².

Finalmente, se apreciará que, al aplicar el modelo de la economía circular, se contará con un medio ambiente menos contaminado determinando una mejora en la salud de las personas.

En lo que respecta al **aspecto ambiental**, se observa que existirá un mejoramiento del entorno donde se desarrollan las actividades económicas de las empresas, al igual que en el entorno donde habitan las personas.

Además, existirá una protección a los recursos naturales, ya que ahora será posible realizar transformaciones de bienes que ya existen y que solo requieren transformarse, readaptarse o reciclarse. Así se evita un uso indiscriminado de recursos, tan escasos hoy en día.

Colombia¹³ explicó en la reunión de la COP 26 su modelo de economía circular. Allí su ministro de Ambiente y Desarrollo Sostenible, Carlos Eduardo Correa, precisó que:

La economía circular se vuelve un gran modelo de negocio para las pequeñas y medianas empresas porque, al solucionar la ineficiencia en algunos procesos productivos, se reducen costos de producción, cuentas de energía y agua, cuentas de materia prima, por lo que no se necesitan inversiones muy grandes ni muy altas para lograr la transformación en este tipo de empresas. Ahí debería estar la inversión de la economía circular en nuestro país¹⁴.

11 FUNDACIÓN PARA LA ECONOMÍA CIRCULAR. “Economía circular”. <https://economiecircular.org/economia-circular/#:~:text=Los%20residuos%20de%20unos%20se,empleo%20local%20y%20no%20deslocalizable>.

12 GÁMEZ, Víctor. “Aspectos sociales de la economía circular”, en Gedésica, publicado el 01-09-2020. <https://www.gedesica.com/aspectos-sociales-de-la-economia-circular/>.

13 Es pertinente mencionar que Colombia es el primer país de la región en utilizar una estrategia vinculada con la economía circular.

14 MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE (MINAMBIENTE). “Colombia explicó en la COP 26 su modelo de economía circular”, publicado el 06-11-2021. <https://www.minambiente.gov.co/cop26/colombia-explico-en-la-cop26-su-modelo-de-economia-circular/>.

En el caso del Perú, debería existir una política orientada a desarrollar una economía circular, con la finalidad de poder establecer parámetros de aplicación y poder reunir a diferentes actores a desarrollarla. Ello implica necesariamente que el sector empresarial debe estar conducente a desarrollar la economía circular en todos sus aspectos en el territorio nacional.

Recordemos que todo cambio genera aversión y puede presentar dificultades en cuanto a su entendimiento, habida cuenta que la población y los empresarios se encuentran acostumbrados al esquema de la economía lineal.

Es importante revisar la opinión de MORENO RIVERA, quien menciona lo siguiente:

La Economía circular es la intersección de la Economía y el Medio Ambiente ya que se toma en cuenta ambos aspectos. El modelo de economía lineal poco a poco va llegando a su límite ya que se observa el agotamiento de recursos naturales por lo que la Economía Circular da una respuesta ante esta situación con la propuesta de un modelo de optimización de los flujos materiales, residuos y energías, enfocado en el uso eficiente de los recursos¹⁵.

5. ¿Cómo la fiscalidad puede ayudar a cambiar conductas y esquemas empresariales?

En el caso de la economía lineal, se observa que existe una pérdida de recursos naturales, debido a la intensa explotación de los mismos, lo cual trae consigo una modificación del medio ambiente, el cual puede ser perjudicial para las poblaciones cercanas.

Por ejemplo, si existe un bosque en una ladera cercana a una población, el cual sirve de soporte natural frente a las lluvias, ello impedirá que se produzcan deslizamientos de tierra que afecten a los pobladores.

Sin embargo, debido a una explotación excesiva por parte de una empresa maderera que recibió una concesión forestal del Estado, para extraer madera y realizar la fabricación de muebles, se observa que el número de árboles ha disminuido considerablemente, lo cual resulta un peligro grave para la población cercana a la ladera, sobre todo en épocas de lluvias intensas.

Este ejemplo permite observar que se está configurando una **externalidad negativa**, toda vez que la población se puede ver afectada con la excesiva explotación del bosque, al eliminarse una barrera natural que los protegía.

La empresa podría modificar su proceso de extracción de madera en los bosques y proceder a establecer un reemplazo de la madera por otros bienes que pueden cumplir la misma misión. Además, tengamos en cuenta que, al retirar la madera del medio ambiente, estamos retirando la posibilidad de una mayor retención de dióxido de carbono (CO₂).

Ello implica que, si mantenemos la madera en el medio ambiente y gestionamos su uso de manera razonable y responsable, podemos conservar la verdadera maravilla de la naturaleza que permite captar el dióxido de carbono (CO₂) y liberar oxígeno (O₂).

Otro supuesto de externalidad negativa puede apreciarse en el caso de una empresa que fabrica postes de alumbrado público, los cuales son utilizados para las luminarias en las calles de la ciudad y que termina recogiendo los postes deteriorados, que son reemplazados por nuevos postes. Sin embargo, los postes que son retirados son enterrados en un terreno agrícola, con la finalidad de que no puedan ser reutilizados por terceros, en este caso se observa que los componentes metálicos de los postes, al igual que el concreto de su estructura, terminarán dañando el

15 MORENO RIVERA, Ada Karola. “Consecuencias en materia de residuos derivadas del paquete de ‘Economía Circular’ en España. Análisis desde la perspectiva tributaria”, en Observatorio Medioambiental, año 2017, N.º 20, p. 77. <https://revistas.ucm.es/index.php/OBMD/article/view/57947/52141>.

terreno agrícola, imposibilitando su posterior uso para el sembrío de plantaciones y generando contaminación.

En ambos supuestos, se observa que las empresas le otorgan prioridad a las actividades que las benefician y no se observa un cuidado que deben tener con respecto a terceros, ya sea en la forma en la cual sobreexplotan los recursos naturales o si realizan la contaminación del suelo.

La manera en la cual se puede remediar esta situación es dejando de realizar el acto que genera el perjuicio de terceros, que en el caso materia de análisis sería el hecho de que la empresa reduzca o deje de realizar el corte de los árboles que se encuentran cerca de la ladera, toda vez que allí se evitaría la destrucción del ecosistema que permite formar una barrera natural de protección contra las lluvias.

Del mismo modo, en el caso de la empresa fabricante de postes se debe evitar que esta realice el entierro de los postes que fueron retirados, toda vez que allí se buscaría evitar la contaminación del suelo con otros materiales, como el concreto o los metales que tiene el poste.

Sin embargo, nos preguntamos si este cambio de conducta ¿puede ser inmediato?, ¿requiere de algún elemento que sirva como detonante?

Dando respuesta a estas preguntas, podemos decir que es posible realizar el cambio de conductas, a través de la aplicación de impuestos que graven en cierto modo las actividades que se buscan desincentivar o que se consideran perjudiciales para la sociedad. Ello es parte de las políticas tributarias que el Estado debe tener en consideración para proteger el medio ambiente.

Aquí podría tenerse en consideración el principio de **“quien contamina paga”**, de tal manera que si se aprueba un impuesto elevado contra la actividad contaminadora, será la empresa que realiza tal actividad quien asuma el impuesto. Sin embargo, deben existir además medidas complementarias que busquen remediar los daños ocasionados, además de tomar las medidas reparadoras necesarias, al igual que las preventivas para que no se vuelva a producir los daños.

En este punto, apreciamos la opinión de FALLA con respecto a los tributos:

Bien diseñados y correctamente aplicados, usar los impuestos para reducir o desincentivar ciertas conductas pueden ser más eficaces que otro tipo de instrumentos regulatorios (multas). Usar impuestos para elevar el precio de productos y así forzar a quien los consume a internalizar el costo que su consumo genera a otros es una práctica común. Para reflejar el mayor costo generado al medio ambiente, en algunos lugares, se ha optado por gravar con impuestos el uso de bolsas plásticas en los supermercados o elevar los impuestos a los vehículos con más años de antigüedad¹⁶.

En este punto consideramos necesario citar a PATÓN GARCÍA, quien indica lo siguiente:

Ahora bien, los tributos que, intuitivamente, pueden afectar en mayor medida a la conciencia ambiental son aquellos que desarrollan una labor pedagógica, con la pretensión del cambio de conductas hacia comportamientos más respetuosos con el medioambiente. La imposición sobre envases, bolsas de plástico y otros productos de uso ciudadano masivo que tienen un claro impacto nocivo es determinante a efectos de la circularidad perseguida, que exige la priorización de consumos que resulten más sostenibles y más restaurativos del entorno natural¹⁷.

¹⁶ FALLA, Alejandro. “Impuestos y externalidades negativas”, en *El Comercio*, publicado el 01-06-2016. <https://elcomercio.pe/economia/opinion/impuestos-externalidades-negativas-opinion-396524>.

¹⁷ PATÓN GARCÍA, Gemma. “Economía circular y su impacto en la fiscalidad ambiental”, en *El País*, publicado el 25-02-2021. <https://agendapublica.elpais.com/noticia/17515/economia-circular-su-impacto-fiscalidad-ambiental#:~:text=La%20clave%20de%20la%20econom%C3%ADa,junto%20con%20el%20ahorro%20de>.

a) En el Perú ¿existen tributos que en cierto modo buscan cambiar parámetros o conductas empresariales contaminantes?

• El impuesto selectivo al consumo (ISC)

El impuesto selectivo al consumo, conocido como ISC por sus siglas, se encuentra regulado en el Título II de la Ley del Impuesto General a las Ventas, específicamente en los artículos 50 al 67 y en los artículos 12 al 14 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Este tributo podría revertir una externalidad negativa, la cual está representada por la utilización de combustibles fósiles que contienen una elevada nocividad con el medio ambiente.

En este sentido, si se elevan las tasas del ISC a los combustibles más contaminantes¹⁸ y se rebajan a aquellos combustibles que tienen menores componentes contaminantes¹⁹, se estaría fomentando el uso de combustibles menos contaminantes con el medio ambiente, desincentivando el consumo de los combustibles que generan mayor contaminación.

• El impuesto al consumo de las bolsas de plástico (ICBPER)

El 19 de diciembre del 2018 se publicó, en el diario oficial *El Peruano*, la Ley N.º 30884, Ley que regula el plástico de un solo uso y los recipientes o envases descartables. El objeto de dicha norma es establecer el marco regulatorio sobre el plástico de un solo uso, otros plásticos no reutilizables y los recipientes o envases descartables de poliestireno expandido (tecnopor) para alimentos y bebidas de consumo humano en el territorio nacional.

El artículo 12 de la Ley N.º 30884 creó el impuesto al consumo de las bolsas de plástico (ICBPER), el cual grava la adquisición bajo cualquier título de bolsas de plástico cuya finalidad sea cargar o llevar bienes enajenados por los establecimientos comerciales o de servicios de contribuyentes del IGV que las distribuyan.

El literal a) del numeral 3.2 del artículo 3 del Reglamento del Impuesto al Consumo de Bolsas de Plástico (ICBPER), aprobado por el Decreto Supremo N.º 244-2019-EF, menciona con respecto a la aplicación del impuesto que las bolsas de plástico adquiridas con la finalidad de cargar o llevar bienes son aquellas utilizadas para transportar o trasladar tales bienes. También cumplen con dicha finalidad las bolsas de plástico adquiridas en establecimientos virtuales, que son utilizadas para transportar o trasladar bienes enajenados en estos y que son entregadas al adquirente en el lugar señalado por este.

Es pertinente indicar que son sujetos del ICBPER, en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas que opten por adquirir bajo cualquier título las bolsas plásticas cuya finalidad sea cargar o llevar bienes enajenados por los establecimientos comerciales o de servicios que las distribuyan.

Las personas naturales y/o jurídicas sujetas del IGV que transfieran las bolsas de plástico bajo cualquier título son agentes de percepción del impuesto, debiendo cobrar el impuesto en el momento de la emisión del comprobante de pago correspondiente.

Cabe indicar que la tasa del impuesto es gradual y debe aplicarse por la adquisición unitaria de bolsas de plástico, de acuerdo con el cronograma siguiente: S/ 0.10 (2019), S/ 0.20 (2020), S/ 0.30 (2021), S/ 0.40 (2022) y S/ 0.50 (2023 en adelante).

El referido impuesto entró en vigencia a partir del 1 de agosto del 2019.

¹⁸ Como es el caso de la gasolina de 84 octanos y el petróleo diésel 2, aunque temporalmente se ha rebajado las tasas que afectan a dichos combustibles.

¹⁹ Como sucede con las gasolinas de 95, 97 y 98 octanos.

La aplicación de este tributo ha permitido que muchas personas hayan cambiado su conducta, ya que se está evitando el uso de las bolsas plásticas, observándose que ahora se prefiere llevar una bolsa de tela o una bolsa de rafia, lo cual determina un menor uso de las bolsas de plástico que son contaminantes.

b) ¿Qué otros tributos podrían crearse?

Uno de los tributos que podrían crearse en el Perú es aquel relacionado con el uso del plástico, de tal manera que si se utiliza un porcentaje mayoritario de plástico no reciclable en las diferentes partes que se utilizan en la fabricación de bienes, la tasa podría ser elevada.

De este modo, se afectaría tributariamente más elevada si el porcentaje de piezas de plástico no reciclable es mayoritario.

Si se presenta una figura a la inversa, es decir, que el porcentaje de componentes de un determinado producto tiene plástico que es reciclable o biodegradable, la tasa del impuesto sería reducida o simplemente no se le afecta, con lo cual los fabricantes podrán optar por beneficiarse de la no aplicación del futuro tributo o, por el contrario, cumplir con el pago del mismo.

c) ¿Es importante revisar la finalidad de la tributación?

En este punto es conveniente revisar los fines de la tributación. Por ejemplo, podemos apreciar que en la doctrina se mencionan a los fines fiscales o fines extrafiscales de los tributos.

En el caso específico de que el Estado tenga la intención de generar la recaudación tributaria únicamente, se puede indicar que se tratan de fines fiscales.

Si por el contrario el Estado no tiene como último fin la recaudación tributaria, sino ver la posibilidad de modificar conductas o parámetros en los contribuyentes, nos estaríamos refiriendo a los fines extrafiscales de los tributos, en donde lo relevante no es el monto de la recaudación, sino que se busca convencer a los contribuyentes los elementos que permiten desincentivar una determinada actividad o conducta.

Sobre la finalidad extrafiscal de los tributos, consideramos necesario citar a BRAVO CUCCI, quien menciona lo siguiente:

En tiempos como los nuestros, la relación entre tributos y medio ambiente no se avizora como un tópico exótico. Por el contrario, la idea de instituir impuestos y tasas ambientales con la finalidad de disuadir y orientar las conductas de aquellos que consumen productos contaminantes es una preocupación actual de los países industrializados y ello decanta en un creciente interés por parte de los especialistas en la materia²⁰.

Sostiene Fernando Serrano Antón²¹ que los tributos ecológicos son probablemente el medio más apropiado para la implantación del principio "quien contamina paga" (principio contaminador-pagador), ya que incorporan el coste ecológico en el precio de un bien o de un servicio, orientan dichos tributos a los consumidores y productores hacia un comportamiento ecológicamente más acertado o ecoeficiente. Es decir, que se pague más por las cosas que son ambientalmente dañinas y menos por las ecológicamente beneficiosas²².

Del mismo modo, SUBERBIOLA GARBIZU menciona que "ha surgido la idea de que nuestro sistema tributario debe utilizarse no solo para evitar fenómenos contaminantes y fomentar aquellos que son beneficiosos para el entorno, sino que hay que dar una visión integral al conjunto, teniendo en cuenta nuevas

variables que vienen a complementar, y también a complicar, esta temática"²³.

Es por ello que los tributos tienen una función extrafiscal que buscan desincentivar una determinada conducta, también existen los incentivos tributarios cuyo objetivo primordial es beneficiar determinadas actividades o conductas relacionadas con la protección ambiental o ligada a la aplicación de la economía circular.

En este punto podrían presentarse, por ejemplo, subsidios estatales que permitan incentivar una determinada conducta protectora del medio ambiente, relacionada necesariamente con la aplicación de la economía circular.

Por su parte, McCOURTIE precisa que "el apoyo financiero a la economía circular incentiva la innovación y la inversión, tanto a nivel público como privado. El acceso a la financiación es, por lo tanto, esencial para el avance de la economía circular, es decir, la falta de acceso representa un obstáculo importante para la transición"²⁴.

No olvidemos que "los impuestos son los instrumentos principales para internalizar las externalidades negativas. Las subvenciones son los instrumentos principales para interiorizar las externalidades positivas"²⁵.

Otro tipo de mecanismos para alentar la economía circular podría darse en la figura de otorgamiento de incentivos como, por ejemplo, la deducción de gastos adicionales en la determinación de la renta neta de tercera categoría, a nivel empresarial²⁶.

Coincidimos con lo expresado por FIALHO y otros cuando indican que "en el contexto actual, resulta imprescindible la existencia de herramientas innovadoras cuyos objetivos redunden en el estímulo de la economía, pero también en beneficio de la sociedad y, en concreto, de la sostenibilidad"²⁷.

El problema que se puede presentar en el caso de las subvenciones es que se simulen operaciones²⁸ para poder acceder a los beneficios. En este tema, consideramos que la aplicación de beneficios a quienes opten por la economía circular debería ser sencilla y no complicada.

Si la tasa que corresponde pagar por el tributo medioambiental es muy baja, ello permitiría que los contribuyentes aprecien que la actividad que contamina no tendría una afectación elevada, motivo por el cual seguirían desarrollando sus actividades, habida cuenta que no significa un costo mayor que les perjudique económicamente.

23 SUBERBIOLA GARBIZU, Irune. "De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular", en la Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa, año 2021, N.º 39, p. 431.

24 McCOURTIE, Simone. "La economía circular: un modelo económico que lleva al crecimiento y al empleo sin comprometer el medio ambiente", en el portal de las Naciones Unidas, publicado el 26-03-2021. <https://news.un.org/es/story/2021/03/1490082>.

25 ISA CONTRERAS, Pável. Diseño e implementación de esquemas de pagos por servicios ambientales. Módulo I: Mercados, fallas de mercados, externalidades y recursos naturales, Santo Domingo: 1 de noviembre del 2010. Auspiciado por OEA, GTZ, Ministerio del Ambiente y FUNGLODE. <https://docplayer.es/13988675-Tema-7-externalidades.html>.

26 En este caso correspondería solo a los regímenes tributarios de rentas empresariales de contribuyentes que se encuentren en el Régimen Mype Tributario o en el Régimen General del Impuesto a la Renta. Quedarían descartados el Régimen Único Simplificado (RUS) al igual que el Régimen Especial del Impuesto a la Renta (RER), toda vez que estos dos últimos regímenes no realizan el proceso de deducción de gastos.

27 FIALHO, Ana; SOTO MOYA, María del Mar; SEDENO LÓPEZ, José Francisco y ANJOS AZEVEDO, Patricia. "Los beneficios fiscales como herramienta para la promoción de los objetivos de desarrollo sostenible: El caso de las fundaciones ibéricas", en CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa N.º 39/2021 - DOI: 10.7203/CIRIEC-JUR.39.20932, p. 267.

28 Aquí se pueden presentar las figuras jurídicas de la simulación relativa como también la simulación absoluta, solo que en este último caso, podría presentarse las figuras de la evasión tributaria, ya que existe de por medio un engaño, ardido, astucia, para presentar una situación válida cuando en realidad la misma no existe.

20 BORRERO MORO, Cristóbal. La tributación ambiental en España, Tecnos, 1999. BOKOBO MOICHE, Susana. Gravámenes e incentivos fiscales ambientales, Civitas, 2000. CELLERINO, R. Oltre la tassazione ambientale, Bologna, 1993. ROSEMBUJ, Tullio. Los tributos y la protección del medio ambiente, Marcial Pons, 1995.

21 SERRANO ANTÓN, Fernando. "La protección fiscal del medio ambiente en la Unión Europea. El Impuesto Comunitario sobre productos energéticos", en Cuadernos Tributarios IFA (Grupo Peruano), N.º 23, p. 11.

22 BRAVO CUCCI, Jorge. "Los fines extrafiscales de los tributos", en Foro Jurídico, año 2014, N.º 13, p. 241. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13790>.