

**MEDIDAS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LA DONACIÓN DE
ALIMENTOS Y LA REDUCCIÓN DEL DESPERDICIO ALIMENTARIO**
**TAX MEASURES TO ENCOURAGE FOOD DONATION AND REDUCE FOOD
WASTE**

JOSÉ FRANCISCO SEDEÑO LÓPEZ¹

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

josesedeno@uma.es

Data de recepció: 24 de gener de 2024 / Data d'acceptació: 11 de març de 2024

RESUMEN: En el marco de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y de las políticas públicas incentivadoras de la economía circular, el legislador español ha comenzado a desarrollar un marco jurídico para combatir las pérdidas y el desperdicio alimentario. Paralelamente, se han comenzado a desarrollar medidas fiscales para fomentar la donación de alimentos y para evitar que se conviertan en residuo. En particular, en este trabajo se analizan la modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido para suprimir las barreras fiscales a la donación, la deducción por donación de alimentos en la imposición directa, la bonificación en las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por la gestión de los residuos y la posibilidad de introducir otras medidas fiscales con las que tratar de evitar la generación de residuo alimentario.

¹ Este artículo se enmarca en el Proyecto “Análisis y propuestas para una transición justa a la Economía Circular: impacto sobre las empresas y las personas trabajadoras” (TED2021-132491B-I00); en el Proyecto “Instrumentos jurídicos para una transición justa hacia una economía circular en la Comunidad Autónoma de Andalucía” (PRY108/22) y en el Proyecto “Reforma fiscal y economía circular: factores clave para la transición ecológica para el cumplimiento de los objetivos ambientales” (PID2022-138149NB-I00).

Parte de este trabajo se ha desarrollado durante una estancia de investigación en el International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), financiada con una Ayuda para estancias de movilidad en el extranjero “José Castillejo” para jóvenes doctores concedida por el Ministerio de Universidades.

ABSTRACT: Within the framework of the Sustainable Development Goals and public policies encouraging the circular economy, the Spanish legislator has begun to develop a legal framework to combat food waste. At the same time, fiscal measures have begun to be developed to encourage the donation of food and prevent it from becoming waste. In particular, this work analyzes the modification of the Value Added Tax to eliminate fiscal barriers to donation, the deduction for donation of food in direct taxation, the bonus in waste collection taxes and the possibility of introducing other fiscal measures to try to avoid food waste.

RESUM: En el marc dels Objectius de Desenvolupament Sostenible i de les polítiques públiques incentivadores de l'economia circular, el legislador espanyol ha començat a desenvolupar un marc jurídic per combatre el malbaratament alimentari. Paral·lelament, s'han començat a desenvolupar mesures fiscals per fomentar la donació d'aliments i evitar que es converteixin en residu. En particular, en aquest treball s'analitzen la modificació de l'Impost sobre el Valor Afegit per suprimir les barreres fiscals a la donació, la deducció per donació d'aliments en la imposició directa, la bonificació en les taxes o prestacions patrimonials públiques no tributàries per la gestió dels residus i la possibilitat d'introduir altres mesures fiscals per intentar evitar el residu alimentari.

PALABRAS CLAVE: desperdicio alimentario – donación de alimentos – barreras fiscales – gestión de residuos.

KEYWORDS: food waste – food donation – fiscal barriers – waste management.

PARAULES CLAU: malbaratament alimentari – donació d'aliments – barreres fiscals – gestió de residus

SUMARIO: I. MARCO JURÍDICO ACTUAL FRENTE AL DESPERDICIO DE ALIMENTOS. 1. A modo de introducción: el contexto actual. 2. El Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario. II. MEDIDAS FISCALES PARA FOMENTAR LA DONACIÓN DE ALIMENTOS. 1. La reforma del IVA para suprimir las barreras fiscales a la donación de alimentos. 2. La deducción por donación de alimentos en el IRPF y en el IS. 3. La bonificación en las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias para fomentar la donación de alimentos. III. INCENTIVOS EN LAS TASAS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS PARA PREVENIR LA GENERACIÓN DE RESIDUO ALIMENTARIO. IV. CONCLUSIONES. V. BIBLIOGRAFÍA.

I. MARCO JURÍDICO ACTUAL FRENTE AL DESPERDICIO DE ALIMENTOS

1. A modo de introducción: el contexto actual

De acuerdo con los datos de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) un 13,2 por ciento de los alimentos se pierden desde la granja al consumidor, mientras que un 17 por ciento adicional se desperdicia en los hogares, los servicios de alimentación y el comercio minorista². Si a estas cifras sumamos el hecho de que 800 millones de personas continuaban enfrentándose al hambre en 2021, estaremos de acuerdo en admitir que la pérdida de alimentos es inquietante³. Desde un punto de vista medioambiental, el sector alimentario es uno de los que presenta un mayor impacto ambiental. El consumo de alimentos requiere de importantes cantidades de energía y recursos, pero cuando los alimentos se pierden o desperdician, tanto los *inputs* empleados como las consecuencias negativas sobre el entorno (por ejemplo, las emisiones contaminantes) son en balde. Como muestra de ello, la producción de alimentos que acaban convertidos en pérdidas o desperdicios suponía el uso de 1.400 millones de hectáreas (lo que equivale casi al 30 por ciento de la superficie agrícola mundial), de 250 millones de metros cúbicos de agua y un total de 3.300 millones de toneladas de dióxido de carbono provocadas por su

² Los conceptos de pérdidas de alimentos y desperdicio alimentario no se refieren exactamente a la misma realidad. Así, el artículo 3 del Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario se refiere al “desperdicio alimentario” como “la parte de los alimentos destinada a ser ingerida por el ser humano y que termina desechada como residuo”, mientras que las “pérdidas de alimentos” serían los “productos agrarios y alimentarios que por cualquier circunstancia quedan en la propia explotación, ya sea reincorporadas al suelo o utilizados para realizar compost *in situ* y cuyo destino final hubiera sido la alimentación humana”. Observamos, por tanto, como mientras que el concepto de desperdicio se enfoca a la fase final de la cadena de valor del alimento, el de pérdidas se refiere particularmente a las fases iniciales.

³ Naciones Unidas, *Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible*, 2023, p. 37. Disponible en: <https://unstats.un.org/sdgs/report/2023/The-Sustainable-Development-Goals-Report-2023_Spanish.pdf?_gl=1*1qzsk1x*_ga*MTc5NzlwNDExNS4xNjk1MjJwMTE4*_ga_TK9BQL5X7Z*MTY5NTIyMDExOC4xLjEuMTY5NTIyMDEyMi4wLjAuMA> [Última consulta, 17 de enero de 2024].

descomposición⁴. A nivel comunitario, la pérdida y el desperdicio alimentario supusieron al menos 227 millones de toneladas de dióxido de carbono, lo que supone el 6 por ciento del total de emisiones de la Unión en 2012⁵.

Desde una perspectiva económica, las pérdidas de alimentos y el desperdicio alimentario suponen importantes pérdidas para las empresas del sector: de acuerdo con los datos de Eurostat, en torno a 132 billones de euros en el ámbito de la Unión Europea (UE)⁶. Con estos datos, no es sorprendente que una de las metas del Objetivo de Desarrollo Sostenible (ODS) número 12 (“Producción y consumo sostenibles”) sea reducir a la mitad el desperdicio de alimentos per cápita en la venta al por menor y a nivel de los consumidores, así como reducir las pérdidas de alimentos en las fases de la cadena de producción y suministro posteriores a la cosecha (meta 12.3)⁷.

A nivel comunitario, la situación no es muy diferente. Así, se estima que en torno al 20 por ciento total de los alimentos producidos se pierde o se desperdicia, correspondiendo un 53 por ciento a los hogares, un 7 por ciento al comercio mayorista y minorista, un 9 por ciento a los servicios de restauración y el resto a la producción primaria (11 por ciento) y transformación y fabricación de alimentos (20 por ciento)⁸. Enmarcada en las políticas de fomento de la economía circular, la lucha contra las pérdidas y el desperdicio de alimentos se ha convertido en una prioridad política de los últimos años: de hecho, ya en el año 2015 el primer Plan de acción comunitario de Economía Circular identificaba los residuos alimentarios como un área prioritaria de actuación, asumiendo los objetivos de la meta 12.3 de los ODS. En este documento, las propuestas de la Comisión se centran en tres puntos: desarrollo de una metodología común para cuantificar

⁴ Datos extraídos de la *Memoria anual 2020*. “Más alimento, menos desperdicio”. Disponible en: https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/desperdicio/13memoria_estrategia_mamd_20_20_0_tcm30-627833.pdf [Última consulta, 31 de marzo de 2024]

⁵ COM (2020) 381 final, de 20 de mayo de 2020. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Estrategia “de la granja a la mesa” para un sistema alimentario justo, saludable y respetuoso con el medioambiente

⁶ Datos extraídos de la Propuesta de 5 de julio de 2023 de revisión de la Directiva marco de residuos.

⁷ Incluso se puede relacionar la reducción de las pérdidas y el desperdicio alimentario con otros ODS, como el número 2, 3, 10, 11 o 13. *Vid.* Sofía Arana Landín, “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la Agenda 2030”, en *Tributos locales*, núm. 163, p. 97-121, 2023.

⁸ Datos extraídos del segundo Plan de Economía Circular de la UE (2020) y de la Propuesta de 5 de julio de 2023 de revisión de la Directiva marco de residuos.

los desperdicios alimentarios, incluyendo la creación de la Plataforma de la UE sobre pérdidas y desperdicio de alimentos; medidas relativas a los residuos, incluyendo el fomento de la donación de alimentos y la reutilización de antiguos alimentos, y mejoras en la información al consumidor, con especial atención a la fórmula de “consumo preferente”.

En el año 2020 se publicó el segundo Plan de acción comunitario de Economía circular, el cual contiene una propuesta mucho más ambiciosa: una nueva revisión de la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos con nuevos objetivos en materia de reducción del desperdicio de alimentos. Unos meses más tarde vio la luz la Estrategia “De la granja a la mesa”, con la que se trató de abordar la cadena alimentaria de manera integral: de hecho, el texto de la comunicación se refiere a cuestiones no estrictamente relacionadas con las pérdidas y el desperdicio, como la seguridad alimentaria, el consumo sostenible de dietas saludables o la lucha contra el fraude alimentario⁹. Centrándonos en el objeto de nuestro trabajo, la Comisión insistía en el establecimiento de objetivos jurídicamente vinculantes de reducción del desperdicio, así como el correcto uso de la indicación de fechas (“fecha de caducidad” y “fecha de consumo preferente”)¹⁰.

Esta medida se plasmó en la anunciada Propuesta de revisión de la Directiva 2008/98/CE, de 5 de julio de 2023, con la que se pretende abordar la circularidad de los sectores textil y alimentario¹¹. Partiendo de las consecuencias económicas, sociales y medioambientales del despilfarro de alimentos a las que nos hemos referido, la Propuesta establece un objetivo jurídicamente vinculante de reducción de las pérdidas y el desperdicio de alimentos de un 10 por ciento en el ámbito de la fabricación y de un 30 por ciento en el ámbito del consumo y del comercio minorista, en relación con los datos de 2020. Nótese que estos objetivos están por debajo del compromiso asumido en el ODS 12.3, en virtud

⁹ COM (2020) 381 final, de 20 de mayo de 2020. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Estrategia “de la granja a la mesa” para un sistema alimentario justo, saludable y respetuoso con el medioambiente.

¹⁰ Sobre esta cuestión, un estudio ha concluido que, entre otros factores, el correcto uso de estas expresiones y su comprensión por parte de los consumidores puede prevenir el desperdicio de alimentos. Vid. Comisión Europea, *Market study on date marking and other information provided on food labels and food waste prevention. Final report*, 2018, p. 9. DOI: <https://data.europa.eu/doi/10.2875/808514> [Última consulta, 17 de enero de 2024].

¹¹ COM 2023 (420) final.

del cual la meta se fija en la reducción del 50 por ciento: no obstante, se debe destacar que Europa y América del Norte eran en 2019 las regiones que experimentan la menor pérdida de alimentos: en ellas se producía una pérdida total (incluyendo el desperdicio) de alimentos de 113,1 kilogramos por persona, de las que 64,1 kilogramos se correspondía con el desperdicio de alimentos en los hogares¹².

A nivel nacional, el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación (en adelante, MAPA) elabora desde el 2014 el Panel de cuantificación del desperdicio alimentario en los hogares, al que se le sumó en 2019 el Panel de cuantificación del desperdicio alimentario en el consumo extradoméstico. Estos datos muestran que, aunque aún queda camino por recorrer, los españoles aprovechamos bastante bien los alimentos. Así, de acuerdo con los datos del Panel, en el año 2022 el desperdicio de alimentos en los hogares (tanto fuera como dentro) había descendido en un 8,6 por ciento en comparación con el 2020. No obstante, aún se desperdician un 3,8 por ciento de los alimentos y bebidas que se compran, lo que equivale a más de 1.200 millones de kilogramos y litros anuales. A nivel industrial, no solo el 70 por ciento de las empresas dispone de políticas internas frente a las pérdidas, sino que en los últimos años se ha conseguido reducir el despilfarro de alimentos¹³. Puede que parte de estos datos se expliquen por el hecho de que España ha venido impulsando desde el año 2013 programas para la reducción de las pérdidas y el desperdicio alimentario, en el marco de la estrategia “Más alimento, menos desperdicio” desarrollada por el MAPA. En cualquier caso, la Estrategia Española de Economía Circular (en adelante, EEEC) hace hincapié en la necesidad de reducir aún más las pérdidas y el desperdicio alimentario, dada su relación con áreas prioritarias de actuación como el sector agroalimentario, el sector de bienes de consumo o el sector industrial, fijando los objetivos de reducción en un 50 por ciento a nivel hogar y consumo minorista y en un 20 por ciento en las cadenas de producción y suministro, alineándose de esta manera con la meta 12.3 de los ODS. Para

¹² Naciones Unidas, *Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible*, 2023, p. 37.cit.

¹³ MAPA, *Informe del Desperdicio Alimentario en la Industria y la Distribución en España*, 2020. Disponible en: https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/desperdicio/1informe_del_desperdicio_alimento_en_la_industria_y_la_distribucion_en_tcm30-623641.pdf >[Última consulta, 17 de enero de 2024].

alcanzar estos objetivos, se plantean, entre otras, dos medidas sobre las que volveremos a lo largo de este trabajo: el fomento de la donación de alimentos y el empleo de la fiscalidad para la reducción del desperdicio de alimentos.

Por otro lado, el I Plan de Acción de Economía Circular (en adelante, PAEC) 2021-2023 también aborda esta cuestión. Y lo hace enmarcando la lucha contra el desperdicio de alimentos en el eje de consumo, lo que llama la atención porque obvia las pérdidas que se producen en a lo largo del resto la cadena de valor. Si bien es cierto que en los países desarrollados la mayoría de los residuos se generan en la fase de consumo, en torno a un tercio se produce en las fases anteriores, por lo que quizás sería más adecuado considerarlo como una política transversal.

El PAEC incluye entre las acciones para la reducción del residuo alimentario el desarrollo de dos proyectos normativos: un Real Decreto para la reducción del desperdicio y el impulso a las donaciones de alimentos y un segundo proyecto que se ocupará de regular los requisitos de higiene en el comercio minorista. En la actualidad, ya se ha aprobado la segunda norma y la primera, a la que dedicamos el siguiente apartado, se encuentra actualmente en fase de tramitación parlamentaria¹⁴.

2. El Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario

El Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario fue aprobado por el Consejo de ministros en enero de 2024, retomando así una propuesta que se encontraba en tramitación cuando finalizó anticipadamente la anterior legislatura y que es considerada clave en términos de “justicia social, medioambiente y crecimiento económico”¹⁵. La norma, tal y como se encuentra redactada en la actualidad, consta de 19 artículos, una Disposición adicional única y tres Disposiciones finales. Destaca el hecho de que más de la mitad del

¹⁴ Nos referimos al Real Decreto 1021/2022, de 13 de diciembre, por el que se regulan determinados requisitos en materia de higiene de la producción y comercialización de los productos alimenticios en establecimientos de comercio al por menor.

¹⁵ El anterior Proyecto de Ley fue aprobado por el Consejo de ministros en junio de 2022 y se encontraba continuaba su tramitación en el Senado, tras haber sido aprobada por el Pleno del Congreso de los Diputados en mayo de 2023, pero decayó por la disolución de las Cortes Generales como consecuencia de la convocatoria de elecciones generales el 23 de julio de 2023. La nueva versión del Proyecto de Ley puede consultarse en el BOCG Congreso de los Diputados, Núm.4-1, de 19 de enero de 2024.

texto corresponda al Preámbulo (un total de 14 de 23 páginas), en el que se hace un detallado repaso de las diferentes iniciativas internacionales, comunitarias y nacionales que se han venido desarrollando para hacer frente al problema del desperdicio alimentario. Entrando en el articulado, creemos que la norma está plagada de buenas intenciones (y algunas reiteraciones), pero que, en términos generales, carece de normas vinculantes: por ejemplo, se establecen los fines de la ley, los principios rectores e incluso una serie de obligaciones —para los agentes de la cadena alimentaria, para las empresas de hostelería y restauración, para las entidades de iniciativa social y demás organizaciones sin ánimo de lucro e incluso para las Administraciones públicas—, pero sin que ese establezcan consecuencias por su incumplimiento. Sí es cierto que el Capítulo VI (artículos 18 y 19) regulan el régimen sancionador, pero el número de infracciones no se corresponde con las obligaciones que introduce la norma en el resto de su articulado. En este sentido, parece que el legislador opta por un sistema de autorregulación: de hecho, el artículo 14 insta a las Administraciones a fomentar “los sistemas de regulación voluntaria de los agentes de la cadena”. E incluso el Capítulo III se dedica a “Medidas de buenas prácticas de los agentes de la cadena alimentaria”, con una redacción que nos parece más propia de una estrategia u hoja de ruta que de una norma con rango de ley.

El Proyecto de Ley reitera la asunción del cumplimiento de los objetivos de reducción de las pérdidas y el desperdicio de alimentos de la meta 12.3 de los ODS (reducción del 50 por ciento a nivel hogar y minorista y del 20 por ciento en las cadenas de producción y suministro), tal y como ya se recogía en la EEEC. Entre las definiciones del artículo 3, destacan la de “desperdicio alimentario” y “pérdidas de alimentos”, lo que subraya el hecho de que no se refieran a dos realidades exactamente iguales, así como por que es la primera vez que se incluyen en nuestro ordenamiento jurídico. Nótese que se trata de conceptos diferentes al de “residuo de alimento”, que de acuerdo con el artículo 2 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, LRSCEC) son “todos los alimentos, (...) que se han convertido en residuos”.

También creemos que merece una valoración positiva la inclusión de la “jerarquía de prioridades de los agentes de la cadena alimentaria”, a la que ya

hacía referencia el artículo 19 LRSCEC. En concreto, el artículo 5 del Proyecto de Ley establece un orden de prioridades basado en:

- 1) La donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano.
- 2) La transformación de los productos no vendidos, pero aptos para el consumo humano, en otros alternativos.
- 3) La alimentación animal.
- 4) El uso como subproductos en otras industrias.
- 5) La obtención de compost y, en caso de que no sea posible, la valorización energética.

Tal es la importancia de esta jerarquía que el artículo 18 incluye entre las infracciones el incumplimiento del orden en ella prevista o la no justificación de por qué no se aplica. El orden de las actuaciones parece lógico, si bien hubiera estado bien incluir como acción prioritaria, incluso por encima de la donación, la prevención de generación de pérdidas y desperdicio, tal y como ha hecho el legislador francés¹⁶.

Como se puede comprobar, la donación de alimentos ocupa un papel decisivo en la lucha contra el desperdicio de alimentos. No solo se encuentra en la cúspide de la jerarquía de prioridades, sino que es uno de los fines del Proyecto de Ley y aparece de manera recurrente a lo largo de la norma. De hecho, el artículo 6 declara como nula de pleno derecho la inclusión de estipulaciones contractuales en contratos suscritos por los agentes de la cadena alimentaria que impidan expresamente la donación de alimentos. E incluso el apartado 5 del mismo artículo consagra entre las obligaciones de estos agentes la suscripción de acuerdos o convenios para donar sus excedentes de alimentos, convenios o acuerdos cuyo contenido mínimo se regula en el apartado 7. La obligatoriedad de la firma de estos acuerdos supone, en nuestra opinión, una colisión con el carácter voluntario que la LRSCEC parece otorgar a la donación de alimentos. Así, la reforma del artículo 24 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

¹⁶ Laura Salamero Teixedó, "El modelo francés de lucha contra el despilfarro de alimentos", en *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 27, núm. 1, p. 63-97, 2018.

(en adelante, LRHL), en el sentido de permitir a los Ayuntamientos introducir una bonificación en la prestación patrimonial pública que se exija por el servicio de recogida de basuras en favor de ciertas empresas que tengan sistemas de gestión (como la donación) para reducir los residuos alimentarios, parece perseguir el fomento de las donaciones “voluntarias”, lo que, a nuestro juicio, colisiona con la imposición del Proyecto de Ley. De la misma manera, el carácter obligatorio de la donación de excedentes de alimentos entra en conflicto con la posible aplicación de la deducción por donaciones a las entidades sin fines lucrativos. A ambas cuestiones volveremos más adelante en este trabajo. Por lo demás, se ha suprimido la Disposición final quinta que preveía la última versión del Proyecto de Ley presentado en la anterior legislatura (mayo 2023), en la que se instaba al Gobierno a que estableciera, en el menor tiempo posible, un mecanismo para la aplicación inmediata del tipo del 0 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos previsto por la LRSCEC, lo que parece lógico, habida cuenta de que el Proyecto de Ley inicialmente presentado por el Gobierno en la anterior legislatura no contenía esta previsión, que en nuestra opinión es innecesaria, en tanto que el tipo 0 es de aplicación desde la entrada en vigor de la LRSCEC. Sobre esta cuestión volveremos más adelante.

Insistimos en que no parece que este Proyecto de Ley, si finalmente llegara a ser aprobado, vaya a solucionar los problemas de las pérdidas y el desperdicio de alimentos. Desde luego no criticamos los loables fines del legislador, pero sí creemos que las medidas previstas resultan insuficientes. Llegados a este punto, incluso cabría plantearse si es necesario una norma sobre esta cuestión: en este sentido, los datos del MAPA muestran que en 2022 se redujo el volumen de desperdicio en más de un 13,5 por ciento con respecto al 2019, por lo que quizás, para algunos, sea suficiente un poco de conciencia. Sin embargo, en materia de reducción de las pérdidas y el desperdicio de alimentos, queda aún mucho camino por recorrer, por lo que no nos parece desafortunada la propuesta de una norma jurídica novedosa en nuestro ordenamiento. Más aun teniendo en cuenta que la LRSCEC solo dedica un artículo, el 19, a la reducción de residuos alimentarios(más allá de las novedades en materia de IVA, a las que nos

referiremos más adelante), lo que nos resulta a todas luces insuficiente habida cuenta de la gravedad del problema.

Si asumimos la necesidad de la norma, la siguiente cuestión que deberíamos formularnos es el modelo que seguir. En este sentido, desde un punto de vista jurídico, cabría plantear un modelo basado en prohibiciones y obligaciones o un modelo basado en incentivos económicos. Por ejemplo, Francia, pionera en aprobar un paquete normativo de lucha contra el desperdicio de alimentos, ha optado por un modelo basado en previsiones muy contundentes, como la prohibición de tirar alimentos para distribuidores, la obligatoriedad de la donación de alimentos para ciertos agentes de la cadena alimentaria o la prohibición de incluir pactos contractuales que puedan obstaculizar la donación de alimentos¹⁷. En el caso español, creemos que el problema radica en que el legislador no se ha decantado ni por uno ni por otro: por una parte, el Proyecto de Ley introduce obligaciones para los agentes de la cadena alimentaria (alguna similares a las de la legislación francesa); pero, por otro, se ha abierto la puerta a la posible introducción de incentivos fiscales para reducir el desperdicio de alimentos. Y no nos referimos exclusivamente a la modificación del IVA para suprimir las barreras a la donación, que no creemos que pueda considerarse un beneficio fiscal como tal, sino a la posibilidad de bonificaciones en las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por el servicio de recogida de basuras.

En definitiva, el Proyecto de Ley nos parece necesario, si bien sería adecuado que el legislador fuera más ambicioso, abarcando a todos los agentes de la cadena alimentaria, definiendo con claridad el marco conceptual y estableciendo medidas específicas que permitan cumplir los fines y objetivos anunciados.

II. MEDIDAS FISCALES PARA FOMENTAR LA DONACIÓN DE ALIMENTOS

La donación de alimentos no solo ocupa la primera posición en la jerarquía de prioridades de la cadena alimentaria, sino que es una constante en los textos nacionales y comunitarios que abordan la cuestión de las pérdidas y el desperdicio de alimentos. Así, a lo largo del articulado del Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario, la donación de alimentos

¹⁷ *Idem.*

es a la vez un fin de la ley (artículo 1.2., apartado c) y un principio rector (artículo 4, apartado d) que inspira la prevención y reducción de pérdidas y el desperdicio alimentario¹⁸. Por su parte, a nivel comunitario, la Comisión dedicó un texto a la donación de alimentos, con la publicación en 2017 de una comunicación titulada “Orientaciones de la UE sobre la donación de alimentos”, en la que subrayaba que la “donación no solo apoya la lucha contra la pobreza alimentaria, sino que puede ser un instrumento eficaz para reducir la cantidad de excedentes alimentarios”¹⁹. En este sentido, la comunicación contiene una serie de orientaciones destinadas a facilitar la donación de alimentos y, en lo que a nosotros nos interesa, eliminar las barreras legales a la redistribución de excedentes alimentarios.

En concreto, la Comisión se refiere a las importantes repercusiones que el IVA puede tener en la donación de alimentos, así como a la posibilidad de introducir incentivos en la imposición directa (“créditos fiscales”). Al margen de estas dos cuestiones, nos referiremos también a la nueva bonificación potestativa introducida en la LRHL, con la que el legislador dota a los ayuntamientos de una herramienta con la que incentivar la donación de alimentos de ciertos agentes de la cadena alimentaria

1. La reforma del IVA para suprimir las barreras fiscales a la donación de alimentos

Debemos tener en cuenta que, de acuerdo con la Directiva IVA, la donación de alimentos debe considerarse una operación asimilada a una entrega de bienes a título oneroso, cuya base imponible estará determinada por el precio de compra de dichos bienes donados o, en su defecto, por el precio de coste²⁰. Dado que la Directiva IVA no contiene ninguna excepción aplicable a la donación de alimentos, los Estados miembros han actuado de manera diferente: así, un grupo de países (Chipre, Estonia, Finlandia, Irlanda, Letonia, Luxemburgo, Malta y Suecia) han traspuesto de manera estricta la Directiva, lo que se traduce en la ausencia de cualquier tratamiento favorable para las donaciones de alimentos;

¹⁸ En el Proyecto de Ley que se tramitó durante la anterior legislatura, también era considerada una estrategia para la consecución de los fines de la ley (artículo 1.3, apartado b). Sin embargo, el apartado 1.3 ha sido suprimido de la nueva versión.

¹⁹ 2017/C 361/01

²⁰ Artículos 16 y 74 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común el impuesto sobre el valor añadido.

otro grupo de países (Austria, República Checa, Dinamarca, Alemania, Grecia, Lituania, Países Bajos y Eslovaquia) permiten *de facto* un tratamiento favorable a las donaciones de alimentos, si bien no cuentan con ninguna referencia legal expresa; un tercer grupo de países (Bélgica, Bulgaria, Croacia, Francia, Hungría, Italia, Polonia, Portugal, Rumanía y Eslovenia) han decidido reconocer en sus respectivas normativas nacionales un tratamiento favorable a la donación de alimentos, a pesar de la falta de previsiones específicas en la Directiva IVA²¹. A este respecto, nos remitimos al informe elaborado por la Plataforma de la UE sobre las pérdidas y desperdicio de alimentos en el año 2019, en el que se describen dichas medidas: así, los Estados miembros de este último grupo han optado por considerar exenta la donación de alimentos, siempre que se cumplan algunos requisitos; por aplicar tipos reducidos (incluso tipo cero) a la entrega gratuita de alimentos, o por considerar que la base imponible a efectos de IVA de la donación de alimentos en un momento cercano a su fecha de expiración es cero²².

En este contexto, la Comisión, en su comunicación de 2017, mostró preocupación por la incidencia del IVA en la donación de alimentos, en la medida en que podía constituirse en una barrera a la redistribución de los excedentes alimentarios, por lo que instaba a los Estados miembros que no lo habían hecho a adaptar las normas aplicables a los bienes que se entregan de manera gratuita. De esta manera, en las directrices para garantizar una aplicación uniforme del IVA, el Comité de IVA de la UE:

(...) coincide unánimemente en que la donación de alimentos a los pobres, realizada por un sujeto pasivo libre de cargo, se tratará como una entrega de bienes a título oneroso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA, a menos que esta donación cumpla los requisitos establecidos por el Estado miembro para ser considerado un obsequio de escaso valor en el sentido del artículo 16, apartado segundo, de la Directiva del IVA.

²¹ Bartosz Gryziak, "Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT- Review and Analysis", en *International VAT Monitor. IBFD*, p. 18-26, 2022.

²² *Redistribution of surplus food: Examples of practices in the Member States*, 2019. Disponible en: < https://food.ec.europa.eu/system/files/2019-06/fw_eu-actions_food-donation_ms-practices-food-redis.pdf > [Última consulta, 17 de enero de 2024].

El Comité del IVA también conviene unánimemente en que, en los casos en que dicha donación deba asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes (o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste de los bienes) donados, adaptado al estado de los mismos en el momento en que la donación tenga lugar, tal como se establece en el artículo 74 de la Directiva del IVA.

Por tanto, el Comité optaba por un tratamiento preferencial en el IVA vía interpretativa (indirecto), de manera que no se introdujeran provisiones legales sin fundamento jurídico expreso en la Directiva IVA (directo). En concreto, las medidas indirectas propuestas se basan en la extensión del concepto de “obsequio de escaso valor” a las donaciones de alimentos o, preferiblemente, en la aplicación del enfoque “valor cero”, es decir, la consideración de que la base imponible es igual o cercana a cero (“adaptado al estado de los mismos”)²³.

Sin embargo, España formaba parte del primer grupo de países al que nos hemos referido anteriormente, es decir, carecía de ningún tipo de disposición específica²⁴. Por tanto, el impuesto se convertía en un coste directo para el empresario que realizaba la donación: por este motivo, era necesario eliminar esta barrera fiscal, fomentando las donaciones y evitando así que los productos no vendidos se desperdiciaran²⁵. Para corregir esta situación, el legislador español modificó, a través de la Disposición final tercera LSRCEC, la regla 3.^a del

²³ Bartosz, “Consistent Inconsistency: Charitable Donations...”, cit., p. 21 y 22.

²⁴ Como apuntaba de Bunes Ibarra, la única previsión que reconocía la LIVA era la exención en favor de las entregas de bienes a ciertos Organismos reconocidos oficialmente que exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas.

No obstante, sí que se habían propuesto modificaciones del régimen del IVA para la donación de alimentos. En concreto, Pérez Fernández subraya la Proposición de Ley presentada en 2015 por el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió para incorporar las donaciones de alimentos como un nuevo supuesto de no sujeción, siempre que se cumplieran unos requisitos no especificados en el texto de la propuesta. *Vid.* José Manuel de Bunes Ibarra, “La donación de alimentos: tratamiento en IVA y breve referencia a los incentivos fiscales”, en *Carta tributaria*, núm. 34, 2018 y Paula Pérez Fernández, “Priorización de ciertas actividades de interés por ley: donaciones en especie, la valoración de las donaciones en especie”, en *Fiscalidad del mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad, p. 191-218, 2017. Disponible en: <<https://static.fundacionic.com/2017/05/22115258/fiscalidad-del-mecenazgo.pdf>> [Última consulta, 17 de enero de 2024].

²⁵ Alejandro Blázquez Lidoy, “El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 483, p. 5-68, 2023.

apartado Tres del artículo 79 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que quedaba redactada de la siguiente manera:

No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.^a precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley

Y se introducía un nuevo apartado Cuarto al artículo 91, en virtud del cual:

Cuatro. Se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

Por tanto, tras la modificación introducida por la LRSCEC, se establecen dos nuevas reglas a efectos de la donación de alimentos a entidades sin fines lucrativos del artículo 2 de la Ley 49/2002: 1) por un lado, se entenderá que el valor de los bienes donados es cero, siempre que la citada entidad destine los bienes recibidos a sus fines de interés general, y 2) por otro lado, se aplicará un tipo de gravamen del 0 por ciento a dichas donaciones.

A pesar de que el legislador español ha tratado suprimir las barreras a las entregas gratuitas de alimentos, en línea con las recomendaciones comunitarias y siguiendo el ejemplo de otros Estados miembros, BLÁZQUEZ LIDOY ha calificado la modificación de “imprecisa, incoherente con los antecedentes, técnicamente deficiente, desproporcionada, redundante y (que) vulnera la

Directiva del IVA 2006/112”²⁶. No queremos repetir ahora los argumentos de este autor, a cuyo trabajo nos remitimos, por lo que solo subrayaremos que introducir un tipo cero y una base cero es reiterativo y que con solo una de estas dos modificaciones hubiera sido suficiente para eliminar las barreras fiscales a la donación.

Al hilo de esta cuestión, cabría plantearse cual de las dos medidas es más adecuada. Por un lado, el tipo cero es una medida compatible con otros incentivos fiscales, como las deducciones por donaciones en la imposición directa a los que nos vamos a referir a continuación. En efecto, si se otorga a los alimentos donados un valor igual o próximo a cero, el donante no podría beneficiarse de la totalidad de la deducción prevista entre los incentivos al mecenazgo, lo que no ocurre en caso de aplicar un tipo cero en el IVA²⁷. Sin embargo, la aplicación de un tipo cero a la donación de alimentos de carácter generalista podría vulnerar la normativa comunitaria, tal y como apuntábamos anteriormente. Por su parte, la consideración de que la base imponible en la donación de alimentos es igual o próxima a cero parece un enfoque más respetuoso con la Directiva IVA: de hecho, la Dirección General de Tributos (V1913-14 y V1914-14) ya había admitido, con anterioridad a la reforma operada por la LRSCEC, que, en el caso de que los alimentos donados se hubieran entregado en un momento próximo a su fecha de consumo preferente, su valor sería prácticamente nulo, por lo que la base imponible a efectos de IVA sería muy pequeña o cero, tal y como subrayaba PÉREZ FERNÁNDEZ²⁸. No obstante, insistimos en que este enfoque puede plantear problemas de compatibilidad con incentivos fiscales potencialmente más potentes en la imposición directa.

En relación con el IVA y la donación de alimentos, se propusieron algunas reformas adicionales durante la tramitación del Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario en la anterior legislatura. En

²⁶ Blázquez Lidoy, “El tipo cero y la base cero en el IVA...”, cit., p. 64. Nos remitimos a este trabajo, donde se realiza un profundo análisis de las deficiencias técnicas de esta medida.

²⁷ Estamos de acuerdo con BLÁZQUEZ LIDOY en que esto es lo que parece significar la expresión “abandono” del estudio del Comité Económico y Social Europeo sobre “La legislación y las prácticas por las que se rigen las donaciones de alimentos en los Estados miembros de la UE”, cuando se propone “que el «abandono» del IVA sobre los alimentos donados, en lugar de dar a los alimentos donados un valor cero, sería un incentivo más eficaz, dada su compatibilidad con otros incentivos fiscales (potencialmente más significativos) como los créditos fiscales”.

²⁸ Pérez Fernández, “Priorización de ciertas actividades de interés por ley...”, cit., p. 213.

concreto, tanto la Enmienda Núm. 125 propuesta en el Congreso como la Enmienda Núm. 8 en el Senado, por el Grupo Parlamentario Ciudadanos (Democrático en el Senado) proponían añadir una nueva frase al apartado Cuarto del artículo 91 LIVA introducido por la LRSCEC, en virtud de la cual²⁹:

Cuando dichas entregas sean hechas por particulares, directamente o a través de la colaboración de terceros, y en los casos de compras directas, se podrá solicitar la devolución del impuesto satisfecho a través de los procedimientos que se determinen reglamentariamente.

La enmienda propuesta iba mucho más allá del tipo 0 y la base cero introducida por la LRSCEC para las donaciones de bienes en favor de entidades de la Ley 49/2002: en concreto, se proponía que tanto los particulares como las entidades sin fines lucrativos que adquirieran directamente los bienes pudieran solicitar la devolución del IVA soportado en dichas adquisiciones. De acuerdo con la justificación de la enmienda:

Efectivamente se ha eliminado la penalización fiscal que tenían los productos donados por empresas y por lo tanto esta medida es un incentivo, no solo para disminuir el desperdicio alimentario, sino también para incentivar nuevas donaciones con propósito solidario.

No obstante, esta modificación legal ha dejado fuera de su ámbito tanto a las donaciones físicas de alimentos realizadas directamente por particulares a estas entidades benéficas, como a las compras de alimentos que realizan estas entidades directamente a partir de las donaciones dinerarias que reciben para este fin.

Sin perjuicio de otras consideraciones, no parece que sea una medida orientada a la reducción del desperdicio de alimentos. En efecto, el objetivo de la medida introducida por la LRSCEC era suprimir las barreras fiscales a la donación de alimentos, facilitando su redistribución y evitando que se conviertan en residuos. Sin embargo, no nos parece lógico extender este incentivo también a la donación de productos “nuevos” que sean adquiridos por particulares o por las propias entidades benéficas. Insistimos en que puede dar cumplimiento a otros fines sociales, pero desde luego carece de sentido desde la perspectiva de la

²⁹ Enmienda Núm. 125, BOCG, Congreso de los Diputados, Núm. 107-3 de 28 de noviembre de 2022 y Enmienda Núm. 8., BOCG Senado, Núm. 500, de 29 de mayo de 2023.

reducción de los excedentes alimentarios. De hecho, en la propia justificación de la enmienda se afirma que: “va dirigida a que las donaciones de particulares a las entidades benéficas se puedan ver incentivadas”, lo que confirma el hecho de que no guarda relación con facilitar fiscalmente la entrega gratuita de alimentos para evitar su desperdicio.

Por su parte, la enmienda Núm. 153, formulada por el Grupo Parlamentario Plural en el Congreso de los Diputados proponía:

El Gobierno habilitará, en un plazo no superior a 3 meses desde la aprobación de la presente ley, los medios técnicos necesarios para que se aplique el tipo del 0 por ciento a todas las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de acuerdo con lo establecido en la disposición final tercera de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Igualmente devolverá el importe del IVA a estas entidades sin fines de lucro que utilicen las donaciones recibidas en metálico, para las compras de alimentos o artículos de primera necesidad para ser donados.

Hasta la habilitación de dichos medios técnicos, el Gobierno abonará a dichas entidades la cantidad equivalente al IVA recaudado de las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a dichas entidades devengado desde la entrada en vigor de la disposición final tercera de la Ley 7/2022.

El segundo párrafo apuntaba, en el mismo sentido que proponía el Grupo Parlamentario Ciudadanos, que las entidades sin fines de lucro pudieran solicitar la devolución del IVA soportado, en aquellos supuestos en los que se ellas mismas adquirieran los alimentos con las donaciones en metálico recibidas. Creemos que esta propuesta merece la misma valoración que la anterior, sin que persiga disminuir el desperdicio de alimentos, más allá de los fines solidarios que pretenda alcanzar y que no discutimos.

Por su parte, tampoco creemos que tenga sentido la propuesta recogida en el tercer párrafo, en virtud de la cual se pretende que las entidades sin fines

lucrativos puedan solicitar la devolución del IVA recaudado por las donaciones de bienes recibidas desde la entrada en vigor de la LRSCEC hasta la implantación efectiva del tipo 0 para todo tipo de donaciones. Aceptar este planteamiento supondría reconocer una suerte de afección del IVA de las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002 a la financiación de estas. En todo caso, hubiera cabido plantear la devolución del IVA al empresario donante, que es quien se ha visto obligado a autorepercutirse el IVA y soportar el coste de la donación.

A pesar de estas consideraciones, la propuesta contenida en el primer párrafo de la enmienda Núm. 153 fue finalmente incluida en la última versión del Proyecto de Ley tramitado en la anterior legislatura, aunque con matices. En particular, el Proyecto de Ley recogía en su Disposición final quinta una enmienda planteada por el Grupo Parlamentario Popular que³⁰:

El Gobierno establecerá, en el menor tiempo posible, el mecanismo para la aplicación inmediata del tipo del 0 por ciento a todas las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de acuerdo con lo establecido en la disposición final tercera de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Ya que la justificación de la propuesta era la “mejora técnica”, no sabemos si perseguía “garantizar” la aplicación de la medida prevista en la LRSCEC o de ampliar la aplicación del tipo 0 de IVA a todas las donaciones de alimentos, incluso a las realizadas por los particulares. En el primer caso, la Disposición sería innecesaria, pues la modificación la LRSCEC es aplicable desde su entrada en vigor. En el segundo caso, y a diferencia de las anteriores enmiendas, esta propuesta no se decanta por la devolución del IVA soportado en la adquisición de los bienes que son posteriormente donados, sino que opta por una fórmula genérica que insta al Gobierno “en el menor tiempo posible” a establecer “un mecanismo para la aplicación inmediata del tipo del 0 por ciento a todas las

³⁰ Enmienda núm. 193, BOCG, Congreso de los Diputados, Núm. 107-3 de 28 de noviembre de 2022.

entregas”. No sabemos qué plazos de tiempo se manejarían ni cuál sería la fórmula legal por la que optará el Gobierno, aunque insistimos en que una reforma del IVA en este sentido no es coherente con el objetivo de suprimir barreras a la donación de excedentes alimentarios que perseguía las LRSCEC en su disposición final tercera.

Esta propuesta no ha sido incluida en el nuevo Proyecto de Ley presentado en enero de 2024, aunque no se debe descartar su reintroducción a lo largo de la tramitación parlamentaria.

2. La deducción por donación de alimentos en el IRPF y en el IS

La mayoría de los países de nuestro entorno cuenta con algún tipo de incentivo al mecenazgo en la imposición sobre la renta. Aunque en muchos casos se configuran como una reducción en la base imponible, España aplica un sistema de deducción en la cuota³¹. Los incentivos a los donativos y donaciones en España se recogen en los artículos 17 y ss. de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo³². Partimos de la premisa de que los donativos, donaciones y aportaciones que dan derecho a deducción han de ser realizados en favor de alguna de las entidades previstas en el artículo 16, entre las que encontramos a las entidades sin fines lucrativos que les sea de aplicación el

³¹ Para la OCDE, la configuración del incentivo como reducción en la base imponible conlleva que se beneficien más los contribuyentes que más aportan. *Vid.* Laura Soto Bernabéu, “Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España”, en *Crónica tributaria*, núm. 185, p. 161- 194, 2022.

Para un análisis de los incentivos fiscales al mecenazgo a nivel internacional, nos remitimos a OCDE, *Taxation and Philantropy*, 2020. Disponible en: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/df434a77-en.pdf?expires=1704975946&id=id&accname=ocid57004393&checksum=95C6664BCC94C2B87B50CF862488F4EC>>[Última consulta, 17 de enero de 2024].

³² En el ámbito autonómico también se han desarrollado incentivos fiscales al mecenazgo en forma de deducciones por donaciones a favor de ciertos sujetos y para determinados fines. Evidentemente, estas deducciones se centran en los impuestos sobre los que las CCAA tienen competencia normativa: fundamentalmente, IRPF, ISD e ITJPAD. Dado que por la naturaleza de las donaciones que analizamos en nuestro trabajo nos interesan las realizadas por los agentes de la cadena alimentaria (empresas de hostelería y distribución de alimentos principalmente), no abordaremos el análisis de estos incentivos autonómicos, para cuyo estudio nos remitimos a José Miguel Martín Rodríguez, “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas. ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, en *Quincena fiscal*, núm. 19, p. 37-77, 2015 y Juan David de la Torre Sotoca, “Mecenazgo cultural estatal y autonómico. Análisis comparativo del tratamiento fiscal de los donativos”, en *Crónica tributaria*, núm. 162, p. 177-211, 2017.

Igualmente, el artículo 68.3 de la Ley del IRPF se refiere a otro tipo de donativos y aportaciones de carácter dinerario (ni alimentos ni otro tipo de bienes) que no tienen cabida en el ámbito de nuestro trabajo.

régimen fiscal previsto en el Título II de la norma, es decir, las mismas a las que se refiere la LRSCEC en relación con el IVA en la entrega gratuita de alimentos.

Por otro lado, el artículo 17 incluye, entre las donaciones (puras y simples) que dan derecho a practicar las deducciones previstas se encuentran las “donaciones de bienes”, concepto en el que entendemos se considera incluido la donación de alimentos. La facilidad para encuadrar la entrega gratuita de alimentos entre las actividades del artículo 17 contrasta con la dificultad para determinar la base de la deducción. Sobre este particular, el artículo 18, b) dispone que, en las donaciones de bienes, la base de la deducción será “el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio”. En relación con los alimentos que se donan, el hecho de que a efectos de IVA se considere que su valor es muy bajo o incluso cero, podría llegar a anular el efecto incentivador de la deducción³³. En el caso de que no exista dicho valor contable, la base de la deducción será determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio que, evidentemente, carece de una norma específica para la valoración de los alimentos, por lo que será de aplicación la regla recogida en el artículo 24 que remite al “precio de mercado”, lo que de nuevo genera problemas de inseguridad jurídica para el donante.

Tras la reforma operada por el artículo 129.6 del Real Decreto Ley 6/2023, de 19 de diciembre, se han aumentado los importes y límites de la deducción. De esta manera, las personas físicas podrán practicar una deducción el 80 por ciento de los primeros 250 euros donados (antes 150) y un 40 por ciento (antes del 35) del resto de la base, porcentaje que ascenderá al 45 por ciento si la donación es regular en el tiempo, a partir del tercer año. Por su parte, los contribuyentes del IS podrán practicar una deducción del 40 por ciento (antes del 35) de la base de la deducción, que ascenderá al 50 por ciento (antes del 45) si se colabora durante tres años seguidos. En relación con este impuesto, también se ha aumentado el importe de la base imponible que actúa como límite a la deducción,

³³ Para BLÁZQUEZ LIDOY esta afirmación no tiene gran incidencia, pues la normativa del impuesto sobre sociedades y del IVA no son idénticas. Sin embargo, como afirma el propio autor, si el valor se aproxima a cero, incluso considerando el deterioro previamente deducible, la merma fiscal para el donante alcanzaría el 10-12 por ciento. *Vid.* Blázquez Lidoy, “El tipo cero y la base cero en el IVA...” cit., p. 12 y 13, nota a pie de página número 5.

que pasa del 10 al 15 por ciento. Estas mismas normas serán de aplicación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta de los no residentes.

Debemos señalar que durante la tramitación en la pasada legislatura del Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario se trató de introducir una enmienda para que³⁴:

En todo caso, las donaciones de alimentos o productos alimentarios, incluyendo productos básicos del hogar, a entidades sin ánimo de lucro dedicadas a tales finalidades, para atender a los fines de interés general de asistencia e inclusión sociales, se considerará una actividad prioritaria de mecenazgo como lucha contra el hambre.

A estos efectos, se entenderá por precio de coste el que tuviera el alimento o producto alimentario el día en que se produce la donación en la contabilidad del donante, excluido el IVA. Y, con la finalidad de acreditar el importe sobre el que aplicar la deducción, junto a la factura que la entidad donante debe expedir y entregar a la entidad donataria, conforme a los artículos 79-Tres-3.^a y 91-Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá informar a la referida entidad donataria, del precio de coste, excluido IVA, que tenían los productos donados en el momento de efectuarse la donación, sin perjuicio de que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible sea “cero” y sin perjuicio, igualmente, de que dicha donación no se considere una venta de producto a los efectos del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades. La entidad donataria expedirá la correspondiente certificación conforme a lo dispuesto en el artículo 24, especificando como valor de la donación la suma del 60 % del coste indicado por la entidad donante. Dicha certificación podrá expedirse por cada donación o mediante una única certificación anual en la que incluya el acumulado de lo recibido como donación durante el año natural.

Más allá de la consideración de la donación de alimentos como actividad prioritaria de mecenazgo, que conllevaría la elevación de los porcentajes de deducción anteriormente señalados en hasta cinco puntos, la enmienda destaca por la intención de introducir una regla de valoración de los alimentos donados a efectos de la base de la deducción, fijándose para ello el precio del alimento en

³⁴ Enmienda Núm. 107, BOCG, Senado, Núm. 500 de 29 de mayo de 2023.

la fecha en que se hubiera donado, excluyendo IVA, aclarando además, que esta valoración es independiente de que a efectos de este impuesto la base imponible sea cero. Dicha enmienda decayó con la disolución de las Cortes Generales, pero no se debe descartar que vuelva a plantearse con el reinicio de la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley en 2024. Desde luego, consideramos que la introducción de una disposición relativa a la determinación de la base de la deducción en estos supuestos contribuiría a generar seguridad jurídica para los donantes.

A diferencia de lo que sucede con el IVA, en el que el objetivo del legislador no es fomentar, si no suprimir barreras a la donación de alimentos, las deducciones en la imposición directa sí suponen un verdadero incentivo fiscal. En relación con el cumplimiento de su objetivo, la AIREF no ha sido capaz de obtener resultados concluyentes sobre la existencia de una relación de causalidad directa entre el beneficio fiscal y el aumento de las donaciones, si bien reconoce que a nivel europeo el incentivo fiscal es uno de los principales factores que influye positivamente en la donación³⁵. No obstante, se ha puesto también de manifiesto que los estudios sobre la eficiencia de los incentivos a los donativos no dinerarios son prácticamente inexistentes, por lo que resulta complicado evaluar la influencia de estas deducciones en relación con la reducción del desperdicio de alimentos³⁶.

Debemos tener presente las particularidades de la temática analizada, ya que no hablamos de la donación de cualquier bien, sino de alimentos; y, además, de alimentos que se encuentran en una fase de su ciclo de vida cercana a convertirse en residuo. En la misma línea, este tipo de donaciones de alimentos serán realizadas por empresas, principalmente, del sector de la hostelería y de la restauración³⁷. Por tanto, deberíamos plantearnos si supone un verdadero

³⁵ AIREF: *Estudio beneficios fiscales*, 2020. Disponible en: <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf> [Última consulta, 18 de enero de 2024].

³⁶ Giedre Lideikyte Huber, "Tax incentives for Charitable Giving as a Policy Instrument: Theoretical Discussion and Latest Economic Research", en *World Tax Journal*, Vol. 12, núm. 3, p. 631-662, 2020. En este trabajo se realiza un completo análisis económico sobre la eficiencia económica de los incentivos fiscales a la donación.

³⁷ Las personas físicas también pueden realizar donaciones de alimentos que den derecho a la práctica de la deducción, si bien creemos que, en relación con nuestro trabajo, el incentivo tiene más potencial entre empresas de hostelería y distribución de alimentos: piénsese, por ejemplo,

incentivo o si se convierte en un beneficio fiscal para un contribuyente que no requería ningún acicate para llevar a cabo la donación de alimentos. Esto, a su vez, nos llevaría a preguntarnos si esta deducción, aplicada a la donación de alimentos, persigue fomentar estas actuaciones o recompensar al donante (principalmente, empresas del sector hostelería y distribución). Se trata, en nuestra opinión, de una cuestión muy interesante, que requiere, de nuevo, definir con mayor precisión si el modelo español contra el desperdicio de alimentos se basa en un sistema de obligaciones y prohibiciones, tal y como perfila el Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario, o en un sistema de incentivos y recompensas, como parecía desprenderse de la LRSCEC.

3. La bonificación en las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias para fomentar la donación de alimentos

La Disposición final primera de la LRSCEC incluye un nuevo apartado 6 en el artículo 24 LRHL, en virtud del cual:

“Las entidades locales podrán establecer mediante ordenanza una bonificación de hasta un 95 por ciento de la cuota íntegra de las tasas o en su caso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, con carácter prioritario, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas haya sido previamente verificado por la entidad local.

Las ordenanzas especificarán los aspectos sustantivos y formales de la bonificación regulada en este apartado”.

De esta manera, el nuevo artículo 24.6 LRHL introduce un incentivo a la donación de alimentos, permitiendo a las Entidades locales regular una bonificación de hasta un 95 por ciento en la cuota íntegra de las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias sobre la recogida de residuos municipales,

en la entrega gratuita de productos cercanos a la fecha de consumo preferente o con defectos estéticos cuyo valor comercial disminuye, pero que son totalmente aptos para el consumo.

a pesar de que, como apunta RUIZ GARIJO, este precepto se ubica en la Sección 3.ª dedicada a las Tasas y de que, como advierte NAVARRO GARCÍA, resulte “controvertido” que por primera vez se reconozca la posibilidad de establecer bonificaciones sobre una prestación patrimonial pública no tributaria³⁸. También se podría plantear que se trata de un incentivo demasiado potente, si bien HERRERA MOLINA recuerda que su establecimiento es potestativo y existe margen de concreción en la ordenanza correspondiente, sin perjuicio de que el gasto que represente deba incluirse en el informe técnico-económico y repartirse entre el resto de los contribuyentes³⁹.

Por otro lado, se debe subrayar que los destinatarios de este incentivo son únicamente las empresas de distribución alimentaria y restauración, sin que de momento se prevea la posibilidad de extender su aplicación a otros agentes de la cadena alimentaria ni al resto de la ciudadanía. A este respecto, el artículo 10.1, p) del Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario insta a las administraciones públicas a “Estudiar las respectivas medidas fiscales tales como la reducción en la tasa de basuras en proporción a la cantidad de pérdidas y desperdicio alimentario evitados a través de la donación”, lo que nos lleva a pensar que en el futuro se introduzcan nuevas bonificaciones relacionadas con la reducción y prevención de las pérdidas y el desperdicio de alimentos. Además, la aplicación de la bonificación no se limita subjetivamente, sino también objetivamente, ya que las referidas empresas de distribución alimentaria y restauración deberán llevar a cabo una conducta activa, consistente en el establecimiento, “con carácter prioritario” y en colaboración con entidades sin ánimo de lucro, de “sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable los residuos alimentarios”. Aunque no se menciona expresamente, una lectura sistemática de la LRSCEC nos lleva a pensar que el legislador se refiere prioritariamente a la donación de alimentos, sin perjuicio de que puedan establecerse otro tipo de sistemas de gestión de

³⁸ Mercedes Ruiz Garijo, “Los nuevos gravámenes municipales sobre la gestión de residuos en el ámbito de la economía circular”, en Luis María Cazorla Prieto (dir.) y Raúl Cancio Fernández (coord.), *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario. Sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor, p. 207- 217, 2023 y Albert Navarro García, “Las prestaciones económicas sobre la gestión de residuos”, en *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. 13, Núm. 2, 2022.

³⁹ Pedro Herrera Molina, “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, en *Tributos locales*, núm. 152, 2021.

residuos alimentarios, siempre y cuando sean verificados, tarea que el legislador ha decidido encomendar a las entidades locales, a las que, sin embargo, no ha dotado de los mecanismos adecuados para llevar a cabo esta labor. En nuestra opinión, hubiera sido adecuado el establecimiento de algunos criterios básicos que facilitarían la verificación de los sistemas de gestión, aunque a falta de estos, no cabría descartar la elaboración de una guía o unas orientaciones por parte de la Federación Española de Municipios y Provincias.

Esta bonificación trata, en línea con la jerarquía de prioridades de la cadena alimentaria, de ofrecer un incentivo económico para que las empresas de distribución alimentaria y restauración donen los alimentos a entidades sin fines lucrativos, previniendo así que se conviertan en residuo. Sin embargo, tal y como ya se ha señalado, el enfoque del Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario cambia, pues como apunta ARANA LANDIN pasamos del ámbito de la voluntariedad de los donantes al de la obligatoriedad, en tanto que se les impone la aplicación de la jerarquía de prioridades de la cadena alimentaria, en cuya cúspide se encuentra la donación, hasta el punto de que su inaplicación supone una infracción⁴⁰. De hecho, el artículo 18.2, a), en su apartado 2º del Proyecto de Ley califica como infracción que una empresa de distribución de alimentos o de la hostelería y restauración no lleve a cabo la donación de alimentos no vendidos que sigan siendo aptos para el consumo humano. Por tanto, mientras que la LRSCEC considera la donación de alimentos como un comportamiento voluntario e incentivado fiscalmente, el Proyecto de Ley lo convierte en obligatorio, hasta el punto de que sanciona su inobservancia. Es cierto que el establecimiento de obligaciones y sanciones puede ser un mecanismo eficaz para conseguir los objetivos perseguidos, esto es, aumentar el número de donaciones de alimentos y reducir los residuos alimentarios. También lo es que estas medidas puramente reguladoras son compatibles con incentivos fiscales, pero siempre y cuando el contribuyente actúe, de forma voluntaria, más allá de lo que exige la norma. El problema en este caso radica en que las empresas de distribución alimentaria y de restauración podrían beneficiarse de una bonificación de hasta el 95 por ciento por donar alimentos a entidades sin fines lucrativos, comportamiento que no responde a la asunción

⁴⁰ Arana Landín, "Consideraciones sobre la tasa de basuras...", op.cit.

voluntaria de unas pautas de comportamiento, sino al sometimiento obligatorio a unas normas respaldadas por el poder sancionador del Estados: parafraseando a FERNÁNDEZ AMOR, se estaría beneficiando fiscalmente por la realización de un actuación que no va más allá del cumplimiento de la norma jurídica⁴¹.

Si bien es cierto que la introducción y concreción final de la medida se determinará a través de una ordenanza, la aprobación del Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario con la redacción actual puede llevar a muchos ayuntamientos a descartar la introducción de la bonificación, en tanto que las empresas de distribución alimentaria y de restauración reaccionen aumentando las donaciones de alimentos a entidades del tercer sector para cumplir con las nuevas obligaciones y evitar las sanciones previstas, sin que sea necesario recurrir el instrumento del incentivo fiscal.

III. INCENTIVOS EN LAS TASAS Y PRESTACIONES PATRIMONIALES PÚBLICAS NO TRIBUTARIAS PARA FRENAR EL DESPERDICIO DE ALIMENTOS

Al margen de las modificaciones en materia de IVA de la donación de alimentos a entidades sin fines lucrativos, la LRSCEC introdujo importantes novedades en materia de costes de gestión de los residuos de competencia local. En particular, el artículo 11.3 LRSCEC dispone que, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de la norma, las entidades locales deberán contar con una tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria “específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos”. Con esta previsión, el legislador persigue modular la cuantificación de la tasa o prestación patrimonial pública no tributaria atendiendo a criterios de economía circular, que permitan reflejar, tal y como subraya el artículo 11.1 LRSCEC, el principio “quien contamina, paga”, en función del volumen de residuos generados⁴². No es objeto de este trabajo

⁴¹ José Antonio Fernández Amor, “La compatibilidad entre la responsabilidad social empresarial y la norma tributaria”, en *Nueva fiscalidad*, núm. 1, p. 95-126, 2017.

⁴² Sobre los diferentes métodos para cuantificar las tasas por recogida según su generación, *Vid.* Fátima Pablos Mateos, “La tasa de residuos como instrumento de la política medioambiental”, en *Documentos de Trabajo- Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7, 2021.

analizar en profundidad esta nueva exigencia, aunque sí debemos destacar que va a suponer un gran reto para muchos ayuntamientos con escaso recorrido en esta materia⁴³.

Sí nos interesa centrarnos en la incidencia de esta nueva previsión en la prevención y reducción del residuo alimentario. Y especialmente, en si es posible diferenciar o reducir el gravamen soportado en la medida en que se reduzca el residuo (alimentario) generado, lo que resulta especialmente delicado en materia de tasas. De hecho, parece una posibilidad bastante limitada, en tanto que el artículo 24.4 LRHL solo se refiere a “criterios genéricos de capacidad económica” como elemento a considerar a la hora de determinar la cuantía de las tasas (por ejemplo, a familias numerosas). En la misma línea, debemos recordar que el artículo 9.1 LRHL proscribire el establecimiento de cualquier beneficio fiscal en los tributos locales que no esté previsto expresamente en una norma con rango de ley, derivados de la aplicación de un tratado internacional o en ordenanzas fiscales, en los supuestos que reconoce la ley.

A pesar de la redacción actual de la LRHL, muchos municipios han tomado en consideración elementos no estrictamente relacionados con el principio de capacidad económica a la hora de cuantificar las tasas, como, por ejemplo, el uso de puntos limpios, la participación en red de compostaje de la ciudad, la entrega de residuos especiales, la entrega de biorresiduos o materia

⁴³ Para un análisis detallado de esta cuestión, nos remitimos a José Ignacio Gomar Sánchez, “La tasa de residuos locales: observaciones y problemática”, en *Tributos locales*, núm. 159, 2022, p. 91-117; Gemma Patón García, *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*, Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor, 2022; Herrera Molina, “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales” cit.; Enrique Ortiz Calle, “El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y la nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos”, en Sofía Cabedo Uso (coord.), Alberto Palomar Olmeda y Alejandro Descalzo González (dirs.), *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor, p. 439-469, 2022; Joan Pagès i Galtés, “La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte): Naturaleza jurídica”, en *Tributos locales*, núm. 156, 2022; Joan Pagès i Galtés, “La prestación económica por la gestión local de residuos, p. 49-139, (segunda parte): Extrafiscalidad y parafiscalidad”, en *Tributos locales*, núm. 157, 2022, p. 33-123, 2022; Joan Pagès i Galtés, “La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación”, en *Tributos locales*, núm. 158, p. 155-196, 2022; Ruiz Garijo, “Los nuevos gravámenes municipales sobre la gestión de residuos en el ámbito de la economía circular” cit.

Como señala RUIZ GARIJO, las tasas no han venido cubriendo la totalidad de los costes de recogida y tratamiento (en torno al 70 por ciento), por lo que el hecho de que el nuevo instrumento no pueda ser deficitario puede llevar a muchos municipios a optar por una prestación patrimonial pública no tributaria, lo que provocaría, como apunta PATÓN GARCÍA, una desafección administrativa de la prestación del servicio.

compostable o el compostaje individual⁴⁴. Aunque podría plantearse la posible incompatibilidad de estas previsiones con los citados preceptos de la LRHL, tanto HERRERA MOLINA como ORTIZ CALLE entienden que no se trata de verdaderos beneficios fiscales, proscritos por la norma, sino de una técnica para precisar la distribución individual del coste del servicio de recogida de basuras, de manera que se descarten sistemas de cuantificación presuntivos o estimativos, basados en el consumo de agua o en el valor catastral, entre otros⁴⁵.

En cualquier caso, la LRSCEC introduce, aunque sea implícitamente, esta posibilidad, pues el artículo 11.4 dispone que las tasas o prestaciones patrimoniales públicas podrán tener en cuenta, entre otras, las particularidades siguientes:

- a) La inclusión de sistemas para incentivar la recogida separada en viviendas de alquiler vacacional y similar.
- b) La diferenciación o reducción en el supuesto de prácticas de compostaje doméstico o comunitario o de separación y recogida separada de materia orgánica compostable.
- c) La diferenciación o reducción en el supuesto de participación en recogidas separadas para la posterior preparación para la reutilización y reciclado, por ejemplo, en puntos limpios o en los puntos de entrega alternativos acordados por la entidad local.
- d) La diferenciación o reducción para las personas y las unidades familiares en situación de riesgo de exclusión social.

De todas ellas nos interesa, por su relación con la temática de este trabajo, la recogida en el apartado b), en virtud de la cual se podrá diferenciar o reducir el gravamen en supuestos de compostaje, ya sea doméstico o comunitario, y en supuestos de recogida separada de materia orgánica compostable. Como señalábamos anteriormente, algunos ayuntamientos ya contaban con

⁴⁴ Fátima Pablos Mateos, "Hacia una tasa de residuos de carácter medioambiental", en Gemma Patón García (dir.) y Rodolfo Salassa Boix. (coord.): *Tendencias actuales en economía circular: Instrumentos financieros y tributarios*, Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor, p. 527-556, 2021.

⁴⁵ Herrera Molina, "Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales" cit., p. 33 y Ortiz Calle, "El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y la nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos" cit., p. 458.

disposiciones en este sentido, por lo que entendemos que la LRSCEC trata de generalizar estos ejemplos de buenas prácticas al conjunto del territorio, ya que como ha señalado la AIREF, los municipios que aplican este tipo de bonificaciones ambientales tienen mayores tasas de recogida de separada globales⁴⁶. Aunque ni el compostaje ni la recogida separada son opciones preferentes de acuerdo con la jerarquía de prioridades de la cadena alimentaria, siempre serán mejores alternativas que su transformación en residuo alimentario. En cualquier caso, el artículo 11.4 LRSCEC no parece establecer una lista cerrada de particularidades a considerar en la cuantificación de las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, lo que parece abrir el abanico de posibilidades a disposición de los ayuntamientos. No obstante, y a pesar de que la reducción o diferenciación del gravamen atendiendo a este tipo de situaciones no conculque los artículos 9 y 24 LRHLR, estamos de acuerdo con ORTIZ CALLE cuando apunta a que los nuevos apartados del artículo 11.4 LRSCEC deberían haber sido introducidos mediante una reforma de la LRHL, tal y como sí se ha hecho con la modificación del artículo 24 LRHL⁴⁷.

La posibilidad de considerar la reducción de residuos alimentarios en la cuantificación de las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias por la gestión de residuos puede suponer un acicate para que la ciudadanía opte por prácticas como la recogida separada o el compostaje. Considerando las definiciones del artículo 3 del Proyecto de Ley, se trataría de un incentivo que persigue la reducción del “residuo alimentario” (no apto para el consumo humano), a diferencia de las medidas de fomento de la donación de alimentos, cuya finalidad es la reducción del “desperdicio de alimentos” (apto para el

⁴⁶ AIREF, *Gestión de los residuos municipales*, 2023. Disponible en: < <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/10/EVALUACION%20C3%93N/Estudios-Gestio%CC%81n-de-los-Residuos-Municipales.pdf> > [Última consulta, 17 de enero de 2024]

Como señala PATÓN GARCÍA, este tipo de incentivos resultan adecuados para una justa tributación, de manera que se asegure que quien lleve a cabo comportamientos responsables, contribuirá en menor medida que quien genera más residuos. Además, para evitar efectos regresivos, se prevé que se pueda corregir con la aplicación de algún tipo de diferenciación o reducción “en situación de riesgo de exclusión social” (art. 11.4, d) LRSCEC). *Vid. Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular...*, cit., p. 93.

Además, se apunta a que un 70 por ciento de los encuestados está de acuerdo o muy de acuerdo en que se debería premiar a los hogares que hagan una buena gestión de los residuos.

⁴⁷ Ortiz Calle, “El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la co-incineración de residuos y la nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos”, cit., p. 468.

consumo humano), incidiendo específicamente en los últimos eslabones de la cadena de valor de los alimentos

IV. CONCLUSIONES

- (1) La reducción de las pérdidas y del desperdicio de alimentos es una prioridad política, enmarcada en el ODS número 12 y en las políticas públicas comunitarias y nacionales de fomento de la economía circular. El mejor uso de los recursos alimentarios y la reducción de los residuos redundaría en un triple beneficio: social, en tanto que ahorraría alimentos para el consumo humano y permitiría combatir el hambre; económico, ya que supondría un ahorro para empresas y clientes, y medioambiental, porque se reduciría el impacto sobre el entorno de la producción y el consumo de alimentos.
- (2) En los últimos años, tanto a nivel internacional como comunitario, se han venido desarrollando diferentes estrategias e iniciativas que pretenden luchar contra las pérdidas y el desperdicio alimentario, si bien hasta el momento no se ha traducido en un marco jurídico concreto, más allá de algunas previsiones dispersas en el ordenamiento jurídico. Para corregir esta deficiencia, el legislador español está desarrollando un Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio alimentario. Se trata de una norma novedosa, con la que se pretende erradicar este problema y dar cumplimiento a los objetivos asumidos por nuestro país en materia de reducción del desperdicio de alimentos. Sin embargo, a pesar de perseguir un fin loable, parece carecer de las medidas coactivas necesarias para asegurar el cumplimiento de los fines perseguidos.
- (3) Paralelamente, desde el ámbito del Derecho tributario, se han comenzado a desarrollar medidas para combatir el desperdicio alimentario, que inciden en la fase final de la cadena de valor del alimento, y que están enfocadas en el fomento de la donación de alimentos y la introducción de incentivos a la reducción de residuos de alimentos.
- (4) La LRSCEC ha introducido un tipo cero y un base cero en el IVA en favor de las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. Su objetivo

principal era suprimir el coste fiscal que para el donante podía suponer la entrega gratuita de alimentos, en línea con las recomendaciones comunitarias y las disposiciones aprobadas por parte de otros Estados miembros. Sin embargo, es una medida que ha sido criticada por sus deficiencias técnicas, su carácter desproporcionado y redundante e incluso por una posible vulneración la Directiva IVA. Esta medida es compatible con la deducción por donaciones a entidades sin fines lucrativos prevista en el IS y en el IRPF, si bien se plantean algunas dudas en torno a la valoración de los alimentos donados. Por otro lado, la LRSCEC ha introducido una nueva bonificación potestativa de hasta el 95 por ciento en las tasas o prestaciones patrimoniales públicas no tributarias sobre la recogida de residuos municipales en favor de las empresas de distribución alimentaria y hostelería que cuenten con sistemas de gestión, en colaboración con entidades sin fines lucrativos, verificados para la disminución del residuo de alimentos. Esta medida, aunque positiva, puede entrar en conflicto con algunas disposiciones contenidas en el Proyecto de Ley de prevención de las pérdidas y el desperdicio de alimentos. Estas medidas están orientadas a fomentar la donación de alimentos por parte de empresas del sector de la hostelería y distribución alimentaria y disminuir el desperdicio de alimentos.

Por otro lado, la LRSCEC ha abierto la puerta a modular la cuantificación de las prestaciones patrimoniales públicas exigidas por la gestión municipal de residuos en la medida en que se disminuya la generación de residuos alimentarios. Entendemos que este incentivo sí parece más orientado a los hogares y que persigue mejorar la gestión de los residuos alimentarios.

- (5) En definitiva, aunque las políticas públicas incentivadoras de la economía circular y la mejora de la gestión de los residuos tienen ya cierto recorrido en nuestro ordenamiento, el desarrollo de medidas para la prevención y reducción de las pérdidas y el desperdicio de alimentos se encuentra aún en una fase incipiente, por lo que estamos a la espera de comprobar cómo se acaban materializando. En materia tributaria, ya están en vigor algunas disposiciones, aunque aún es pronto para calibrar su eficacia.

V. BIBLIOGRAFÍA

AIREF, *Estudio beneficios fiscales*, 2020. Disponible en: https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/10/Docus_Varios_SR/Estudio_Beneficios_Fiscales_Spending_Review.pdf > [Última consulta, 18 de enero de 2024].

- *Gestión de los residuos municipales*, 2023. Disponible en: <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2023/10/EVALUACION/Estudios-Gestio%CC%81n-de-los-Residuos-Municipales.pdf> > [Última consulta, 17 de enero de 2024].

Arana Landín, Sofía, “Consideraciones sobre la tasa de basuras o prestación económica por la gestión local de residuos en relación a la Agenda 2030”, en *Tributos locales*, núm. 163, p. 97-121, 2023.

Blázquez Lidoy, Alejandro, “El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 483, p. 5-68, 2023.

Comisión Europea, *Market study on date marking and other information provided on food labels and food waste prevention. Final report*, 2018. DOI: <https://data.europa.eu/doi/10.2875/808514> > [Última consulta, 17 de enero de 2024].

De Bunes Ibarra, José Manuel, “La donación de alimentos: tratamiento en IVA y breve referencia a los incentivos fiscales”, en *Carta tributaria*, núm. 34, 2018.

De la Torre Sotoca, Juan David, “Mecenazgo cultural estatal y autonómico. Análisis comparativo del tratamiento fiscal de los donativos”, en *Crónica tributaria*, núm. 162, p. 177-211, 2017.

Fernández Amor, José Antonio, “La compatibilidad entre la responsabilidad social empresarial y la norma tributaria”, en *Nueva fiscalidad*, núm. 1, p. 95-126, 2017.

- Gomar Sánchez, José Ignacio, “La tasa de residuos locales: observaciones y problemática”, en *Tributos locales*, núm. 159, p. 91-117, 2022.
- Gryziak, Bartosz, “Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT-Review and Analysis”, en *International VAT Monitor. IBFD*, p. 18-26, 2022.
- Herrera Molina, Pedro, “Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales”, en *Tributos locales*, núm. 152, 2021.
- Lideikyte Huber, Giedre, “Tax incentives for Charitable Giving as a Policy Instrument: Theoretical Discussion and Latest Economic Research”, en *World Tax Journal*, Vol. 12, N.º 3, p. 631-662, 2020.
- MAPA, *Informe del Desperdicio Alimentario en la Industria y la Distribución en España*, 2020. Disponible en: https://www.mapa.gob.es/es/alimentacion/temas/desperdicio/1informe_d_el_desperdicio_alimentario_en_la_industria_y_la_distribucion_en_tcm30-623641.pdf > [Última consulta, 17 de enero de 2024].
- Martín Rodríguez, José Miguel, “Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas. ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?”, en *Quincena fiscal*, núm. 19, p. 37-77, 2015.
- Naciones Unidas, *Informe de los Objetivos de Desarrollo Sostenible*, 2023. Disponible en: https://unstats.un.org/sdgs/report/2023/The-Sustainable-Development-Goals-Report-2023-Spanish.pdf?_gl=1*1qzsk1x*_ga*MTc5NzlwNDExNS4xNjk1MjllwMT E4*_ga_TK9BQL5X7Z*MTY5NTIyMDExOC4xLjEuMTY5NTIyMDEyMi4wLjAuMA > [Última consulta, 17 de enero de 2024].
- Navarro García, Albert, “Las prestaciones económicas sobre la gestión de residuos”, en *Revista Catalana de Dret Ambiental*, Vol. 13, Núm. 2, 2022.
- OCDE, *Taxation and Philantropy*, 2020. Disponible en: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/df434a77-en.pdf?expires=1704975946&id=id&accname=ocid57004393&checksum=95C6664BCC94C2B87B50CF862488F4EC> > [Última consulta, 17 de enero de 2024].

Ortiz Calle, Enrique, “El Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero, la incineración y la coincineración de residuos y la nueva configuración de la tasa municipal por gestión de residuos”, en Cabedo Uso, Sofía (coord.), Palomar Olmeda, Alberto y Descalzo González, Antonio (dirs.): *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor, p. 439-469, 2022.

Pablos Mateos, Fátima, “La tasa de residuos como instrumento de la política medioambiental”, en *Documentos de Trabajo- Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 7, 2021.

- “Hacia una tasa de residuos de carácter medioambiental”, en Patón García, Gemma (dir.) y Salassa Boix, Rodolfo (coord.): *Tendencias actuales en economía circular: Instrumentos financieros y tributarios*, Thomson Reuters Aranzadi, p. 527-556, 2021.

Pagès i Galtés, Joan, “La prestación económica por la gestión local de residuos”, en *Tributos locales*, núm. 156, p. 49-139, 2022.

- “La prestación económica por la gestión local de residuos (segunda parte): Extrafiscalidad y parafiscalidad”, en *Tributos locales*, núm. 157, p. 33-123, 2022.
- “La prestación económica por la gestión local de residuos (tercera parte): Establecimiento y tramitación”, en *Tributos locales*, núm. 158, p. 155-196, 2022.

Patón García, Gemma, *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la Ley 7/2022, de 8 de abril*, Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor. Cizur Menor, 2022.

Pérez Fernández, Paula, “Priorización de ciertas actividades de interés por ley: donaciones en especie, la valoración de las donaciones en especie”, en *Fiscalidad del mecenazgo*. Fundación Impuestos y Competitividad, p. 191-218, 2017. Disponible en: <https://static.fundacionic.com/2017/05/22115258/fiscalidad-del-mecenazgo.pdf> [Última consulta, 17 de enero de 2024].

Redistribution of surplus food: Examples of practices in the Member States, 2019.

Disponible en: <https://food.ec.europa.eu/system/files/2019-06/fw_eu_actions_food-donation_ms-practices-food-redis.pdf > [Última consulta, 17 de enero de 2024].

Salamero Teixedó, Laura, “El modelo francés de lucha contra el despilfarro de alimentos”, en *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 27, núm. 1, p. 63-97, 2018.

Soto Bernabéu, Laura, “Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España”, en *Crónica tributaria*, núm. 185, p. 161-194, 2022.