

La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad

Antonio Vaquera García

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León. avaqg@unileon.es

Recibido
22 enero 2021

Aceptado
15 febrero 2021

PALABRAS CLAVE
Constitución;
Tributos; Protección
ambiental; Plásticos.

KEYWORDS
Constitution; Taxes;
Environmental
protection; Plastics.

Resumen

El trabajo se centra en examinar las medidas tributarias propuestas para limitar el uso de envases de plástico no reutilizables que ponen de manifiesto la influencia que los mandatos constitucionales tienen sobre la fiscalidad. Se cumple así con la obligación dirigida a los poderes públicos por parte del art. 45 de la Constitución Española de 1978 de velar por la protección ambiental, lo que sitúa esta cuestión cercana a los nuevos postulados relativos a la Economía Circular.

The taxation of non-reusable plastic packaging. The relationship between environmental protection in the 1978 Spanish Constitution, the circular economy and taxation

Abstract

The work focuses on examining the proposed tax measures to limit the use of non-reusable plastic containers that highlight the influence that constitutional mandates have on taxation. Thus, the obligation directed to the public powers by art. 45 of the Spanish Constitution of 1978 to ensure environmental protection, which places this issue close to the new postulates related to the Circular Economy.

I. La protección ambiental en la Constitución española de 1978. Degradación natural y evolución de la preocupación por la misma hacia la economía circular – II. La utilización de las medidas fiscales para ayudar a la consecución de los objetivos ambientales: 1. Los tributos con fines no fiscales; 2. Las medidas jurídicas a utilizar: incentivos positivos y negativos. El empleo de la tributación y del gasto público; 3. El reciclaje y la reutilización: medidas tributarias propuestas en este terreno, en especial, el Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables – Bibliografía

I. LA PROTECCIÓN AMBIENTAL EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978. DEGRADACIÓN NATURAL Y EVOLUCIÓN DE LA PREOCUPACIÓN POR LA MISMA HACIA LA ECONOMÍA CIRCULAR

La protección ambiental es un objetivo prioritario de las políticas tanto privadas como públicas y las disposiciones a su favor llevan aplicándose –o intentándose aplicar y aprobar– desde hace decenios. Sin embargo, los crecientes problemas de degradación de la naturaleza y la imposibilidad de limitar el avance de los procesos contaminantes –piénsese en la degradación de la capa de ozono o en la acumulación de residuos– a través de las medidas pro-ambientales establecidas hasta la fecha, han motivado el que los diversos campos de investigación se dirijan hacia otras esferas. Como es lógico, el Derecho Financiero no es ajeno a esta problemática.

En este sentido, con el paso de una Economía Lineal a una Circular se pretende reintroducir en los procesos productivos o de consumo los mismos materiales que se originan y las diversas ramas del Derecho que se han ocupado de los problemas ambientales también se dirigen ahora al tema que centra el objeto de nuestra atención.

Así, principalmente en el ámbito del Derecho Público, se está extendiendo el estudio de las fórmulas jurídicas que ayuden a lograr las finalidades de la Economía Circular con lo que la normativa administrativa trata de implantar una serie de estándares jurídicos a cumplir por parte de los operadores económicos. La misma situación sucedía anteriormente con la salvaguarda de la naturaleza en general, que se veía compelida por la misma batería de actuaciones administrativas.

En cuanto al Derecho Financiero, también se han propugnado soluciones tanto desde el punto de vista del gasto –vía subvenciones y ayudas públicas– como del ingreso público –vía tributos– para resolver el problema ambiental; en concreto se ha venido impulsando, principalmente desde los años 90 del siglo XX la llamada *fiscalidad ambiental* o también denominada *tributación ecológica o verde*. Con ella se pretende internalizar los efectos externos negativos que da lugar la contaminación –siempre desde un punto de vista económico, que no social o de salud– ya sea con un mayor gravamen de las conductas y bienes contaminantes o con la aplicación de beneficios fiscales en tributos para las que sean respetuosas con el entorno.

En definitiva, la *fiscalidad ambiental* va a evolucionar y de hecho ya lo está haciendo hacia esta nueva perspectiva que debe tener en cuenta la totalidad de los procesos productivos y de circulación de los bienes y procesos fundamentalmente contaminantes.

Sin embargo, para que esa protección se pueda articular jurídicamente, es preciso que sea un fin encuadrado entre los valores superiores del ordenamiento jurídico, por lo que debe indicarse –o al menos deducirse– del articulado de la norma fundamental, es decir, la Constitución Española de 1978.

En nuestra **Carta Magna se alude al medio ambiente en su art. 45**, cuando comienza indicando que “*Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el*

desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo". Con ello se establece un derecho-deber de todos los ciudadanos en relación a dicha preservación del entorno natural. En este sentido, cierto sector doctrinal, interpretando dicho precepto, ha extraído las siguientes consecuencias: no existe un derecho al disfrute del medio ambiente al margen del respeto a los límites, deberes y requisitos establecidos en cada caso por el legislador; en segundo lugar, constata que el ejercicio de tal derecho presupone la competencia administrativa que lo haga factible mediante la atribución de poderes de control sobre el mismo; finalmente, destaca que el incumplimiento de los deberes transcritos entraña para los infractores responsabilidad jurídica¹.

A nuestro parecer, se deben añadir algunas especificaciones de interés para dejar claro el alcance y contenido de esta norma fundamental; en concreto, es imprescindible indicar que dicho derecho-deber a disfrutar y conservar la naturaleza no se puede alegar directamente como un derecho fundamental, ni es susceptible de amparo constitucional, al no comprenderse entre los preceptos protegidos por el art. 53.2 de la Constitución. Se trata exclusivamente de un límite de carácter negativo a la acción del sector público y los poderes del Estado, conforme a su carácter de principio rector de la política social y económica.

Asimismo consideramos relevantes en el citado art. 45 los apartados segundo y tercero², que establecen la obligación, a cargo de los poderes públicos, de establecer las medidas necesarias para proteger el entorno natural y la responsabilidad de los sujetos que causen daños al medio ambiente, traducándose en una necesaria reparación de naturaleza jurídica, exigible por los propios poderes públicos³. Con este fin, se permite a los órganos competentes una vía de actuación de cara a influir en los afectados por la normativa ambiental y entre las opciones posibles cabrían los instrumentos tributarios.

En definitiva, se deduce una clara voluntad del legislador constitucional orientada a la conservación del medio ambiente, pero no es un auténtico derecho fundamental⁴, quizá por

¹ Vid. ESCRIBANO COLLADO, P.: "Ordenación del territorio y medio ambiente en la Constitución", en *Estudios sobre la Constitución española*, homenaje al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, tomo IV, Civitas, Madrid, 1991, pág. 3733 y HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994, págs. 465 y ss.

² Cuyo tenor literal es el siguiente: "2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado".

³ Esta obligación tiene para MATEU ISTÚRIZ, J.F. su fundamento en la teoría de la responsabilidad extracontractual; de esta manera "la acción de resarcimiento puede ejercitarse a través de diversos cauces jurídicos, como pueden ser los Tribunales, sistema que básicamente encauzará las acciones resarcitorias, así como las acciones penales previstas en el propio artículo y el sistema fiscal tendente a conseguir el cumplimiento de la obligación en forma específica". (Vid.: "La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y los nuevos tributos. El impuesto sobre aguas residuales", en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, 1984, págs. 1955-1956).

⁴ Como se infiere de la lectura de: ROSEMBUJ, T.: *El tributo Ambiental*, PPU, Barcelona, 1994, pág. 8; MARTÍN MATEO, R.: "La obligación ambiental del sector público", en *España en la*

las trascendentales consecuencias a que conduciría; en efecto, si se optase por ello, pensamos que se originaría un exceso de litigiosidad y de legitimación pasiva para exigir su reparación, en cierto modo universal, lo que rozaría con otros derechos individuales como la presunción de inocencia. En cambio, se ha acudido a una vía intermedia que deja todo el peso de la actuación en manos de las Administraciones Públicas. Así, pueden aprobar las reglamentaciones correspondientes que consideren oportunas, intentando concretar las menciones necesariamente genéricas y programáticas de las Constituciones.

En consecuencia, puestos en relación el problema ambiental, el mandato constitucional y la Economía Circular, se llega en España al **Acuerdo de la Estrategia Española de Economía Circular (España Circular 2030 o EEEC) de 2 de junio de 2020**, aprobado en el Consejo de Ministros de dicha fecha.

Con ello se culmina todo el proceso de puesta por escrito de las prescripciones indicadas tanto por las Naciones Unidas como por la Unión Europea, como la Agenda 2030, cuyo detalle excede los límites de este estudio.

El **fin principal del Acuerdo** es conseguir para esta década en España reducir en un 30% el consumo nacional de materiales, mejorar un 10% la eficiencia en el uso del agua y recortar un 15% la generación de residuos respecto a 2010. Ello posibilitará situar las emisiones de gases de efecto invernadero del sector residuos por debajo de los 10 millones de toneladas en 2030.

Para conseguirlo se prevé una ejecución a través de sucesivos planes de acción trienales, que recogerán las medidas concretas a desarrollar por la Administración General del Estado para implementar actuaciones en Economía Circular en España. El primero de ellos abarcará el período 2021-2023.

A nivel nacional, la adopción de la EEEC estaba prevista en la Declaración de Emergencia Climática y ambiental aprobada en enero de 2020, que la incluye entre las líneas prioritarias de actuación, y es coherente con el proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética, que fija un objetivo de alcanzar la neutralidad climática a más tardar en 2050. Como es lógico, es pronto para evaluar cuál será el efectivo cumplimiento de todo lo indicado y previsto en esta disposición gubernamental, por lo que habrá que estar al desarrollo de los principios, objetivos y líneas de actuación, fundamentalmente en el ámbito de las diversas Administraciones Públicas para comprobar si el Acuerdo no es sino una nueva declaración programática o un auténtico eje de disposiciones normativas con virtualidad y exigencia práctica. A todo ello se aúna la situación derivada de la crisis económica derivada de la de carácter sanitario por la pandemia del Coronavirus, que puede condicionar las medidas a tomar, tanto desde un punto de vista positivo como negativo⁵.

Europa comunitaria: balance de diez años, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1995, págs. 320 y ss.; PÉREZ MORENO, A.: "Instrumentos de tutela ambiental", Ponencia presentada al *I Congreso Nacional de Derecho Ambiental*, BOE, Madrid, 1995, págs. 3 y ss y BELTRÁN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R.: "Relevancia constitucional del medio ambiente", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1995, págs. 43 y ss.

⁵ Para unas reflexiones interesantes sobre la influencia del COVID-19 en la tramitación de las iniciativas legislativas en España dirigidas hacia el sector ambiental: PASCUAL NÚÑEZ, M.: "La

II. LA UTILIZACIÓN DE LAS MEDIDAS FISCALES PARA AYUDAR A LA CONSECUCCIÓN DE LOS OBJETIVOS AMBIENTALES

1. Los tributos con fines no fiscales

Podemos comenzar advirtiendo, como es bien sabido, que el nacimiento del tributo es tan antiguo casi como la propia humanidad, ya que, desde que surgió una autoridad con poder suficiente sobre sus coetáneos, empezó la necesidad de dotarla con los medios adecuados para que llevase a buen término su cometido. Pero, unidos a esa finalidad meramente recaudatoria, han venido desarrollándose paralelamente efectos que, aunque sean secundarios, no por ello son menos importantes y que son consecuencia directa o indirecta la propia mecánica tributaria⁶.

Los efectos de los tributos han afectado a la sociedad en la que se establecen de las dos formas anteriormente mencionadas: en primer lugar, fiscalmente, mediante la obtención de medios financieros y, en segundo término, con un objetivo no fiscal, influyendo en el comportamiento de los administrados, la distribución de la renta o la actividad económica⁷.

Debido a esto último se ha acuñado la expresión de **fin no fiscal** de los tributos para aludir a este uso relacionado con la política económica y, por ende, con la política de desarrollo, de la que no se puede prescindir⁸. Por ello, la aceptación de los efectos al margen de la

tramitación de la Ley de Cambio Climático y Transición Energética en tiempos del COVID-19”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 101, 2020, págs. 58 y ss.

⁶ En el continuo devenir histórico se comprueba fácilmente que el incremento de las cargas fiscales ha dado lugar, no sólo a mayores ingresos para los gobernantes, sino también a consecuencias en la estructura económica y política sobre la que se imponen, como sería el caso de impedir a una determinada colectividad el disponer de recursos para financiar una actuación en contra del poder que los somete.

En este sentido, para un análisis más detenido de la evolución de los ingresos públicos desde la antigüedad y de los estudios a ellos consagrados, véanse las clásicas obras de BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Traducción, Estudio preliminar y Notas de VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., vol. I, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 32 y ss. y de SAINZ DE BUJANDA, F.: “Organización política y Derecho Financiero”, en *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 130 y ss.

En la misma línea, aunque refiriéndose a una situación no propiamente tributaria, pero sí financiera, como son las indemnizaciones o reparaciones de guerra, PARRAVICINI, G. trae el ejemplo de la doble función que éstas cumplen: en primer lugar de tipo recaudatorio, al allegar recursos económicos al vencedor de una contienda bélica con los que sufragar los gastos de la misma; en segundo término, con el fin de mantener debilitada financieramente a la potencia derrotada. (Vid.: *Scienza delle Finanze. Principi*, 2ª ed., Giuffrè, Milán, 1975, pág. 225).

Para un mayor detalle acerca de la influencia de la financiación en las diversas situaciones y decisiones militares a lo largo de la historia –en lo que no es sino una aproximación a la influencia real que ha tenido la actividad financiera de los entes públicos en las contiendas bélicas–, podemos remitir al lector a nuestra obra: *El Coste de la Guerra*, Eolas, León, 2015.

⁷ Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, M.: “El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente. Teoría, práctica y propuesta preliminar para España”, *Papeles de trabajo sobre medio ambiente y economía*, núm. 1, 2002, págs. 28 y ss.

⁸ En palabras de GARCÍA AÑOVEROS, J., autor que reforzaba su afirmación del texto con las siguientes palabras: “(...) porque el Derecho al desarrollo, al fijar los pasos de los hombres y del

recaudación se ha extendido durante los últimos 50 años en la literatura financiera, llegándose a la opinión de que hoy en día resulta incuestionable que el ordenamiento tributario sirve directamente como instrumento de política económica. En esta línea, SAINZ DE BUJANDA⁹ consideraba que con el nuevo Estado de carácter intervencionista, ya no tiene cabida el impuesto neutral, sino que éste debe cooperar en los fines generales, sin caer en un exceso de discrecionalidad que pueda conducirnos al dirigismo tributario¹⁰. A su vez, este autor señaló con acierto que “*para que el Gobierno pueda desenvolver su política económica con el auxilio de la herramienta tributaria no es necesario, en modo alguno, que se cambien a cada instante las figuras del sistema fiscal (...) Por el contrario, tanto los ingresos como los gastos públicos pueden manejarse eficazmente como instrumentos de política económica*”¹¹.

Sin embargo, antes de proseguir en el estudio de las posibilidades que ofrece la fiscalidad para ayudar a conseguir las metas ambientales de la Constitución, debemos llamar la atención del lector acerca de la creciente confusión conceptual existente, cuando se acude a vocablos como *extrafiscalidad*, *tributos de ordenamiento económico*, *fines o efectos extrafiscales*, etc..., que contribuyen a enturbiar los diversos institutos jurídicos ante los que nos situamos. Por esta causa resulta de algún modo obligatorio tratar de aportar cierta luz al empleo correcto de los términos, para evitar que el tributo con fin no fiscal albergue “*toda una variedad de detracciones coactivas reagrupadas sin otro criterio que el de la finalidad (recaudatoria o fiscal) que no persiguen*”¹². Este último inciso conformaría una definición de carácter negativo basada en la ausencia de orientación recaudatoria, que en modo alguno es posible admitir.

*propio Estado, tiene que prever las consecuencias de sus normas y las consecuencias de sus consecuencias. Y la conducta del hombre es difícil de prever. Y no sólo hay que prever la conducta del hombre, sino las variaciones de las grandes magnitudes económicas, la situación política futura, etc...”. (Vid.: “Desarrollo económico y ordenamiento jurídico”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 44, 1961, pág. 1233).*

⁹ Por lo que respecta a la literatura comparada, han sido claves las aportaciones de PUGLIESE, M.: *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padua, 1932, passim y de GRIZIOTTI, B.: *Saggi sur rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, Milán, 1953, págs. 381-395.

En España, entre otros: YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la LGT”, *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975, págs. 145-185; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 11, 1976, pág. 375; SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, págs. 34 y ss. y CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, en la obra homenaje a Fernando Sainz de Bujanda: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 103-152.

¹⁰ Rechazado claramente por NEUMARK, F., quien entendía que se actúa sobre la esfera particular del individuo, en lugar de incidir sobre objetivos más genéricos como el empleo, los precios o cualquier otra variable económica. (Vid.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, págs. 275 y ss.).

¹¹ Vid.: “El derecho, instrumento de política económica”, *Hacienda y Derecho*, vol. II, ob. cit., pág. 175.

¹² Vid.: CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, pág. 457.

Esta afirmación se encuentra desde hace muchos años en la doctrina italiana¹³ e incluso se ha llegado más allá, manifestándose que la diferenciación es aún más compleja, debido a que en la mayoría de los supuestos sólo puede hablarse de normas de carácter fiscal o extrafiscal y no de gravámenes¹⁴; esta última reflexión la consideramos acertada, puesto que habitualmente se incluyen en un paquete de medidas en favor de una determinada política, las de toda índole, entre las que no faltan las tributarias, que tienden a confundirse con las demás.

La confusión terminológica parte de identificar las expresiones de **tributos extrafiscales** y **tributos con fines no fiscales**, que suele utilizarse de un modo indistinto, lo que puede conducir a error ya que son, a nuestro juicio, dos categorías diferentes.

En esta línea, GRIZZIOTTI, B. separaba los fines extrafiscales de los tributos de los propiamente fiscales o recaudatorios, pero resaltando tal diferencia en base a los términos *finés o funciones* extrafiscales y no de la totalidad del concepto en sí¹⁵. El problema se centra entonces en discernir la existencia de fines no fiscales en una determinada figura que, como hemos visto, son de acostumbrada presencia en cualquier gravamen que actúe en el ordenamiento jurídico, de un tributo pensado y nacido expresamente para el logro de un fin no fiscal, con independencia de que secundariamente proporcione ingresos públicos.

La base de la separación conceptual la hallamos en la distinción entre *finés extrafiscales* y *efectos no fiscales*; de esta manera, si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio, cabe que sea con fin extrafiscal; si, por contra, únicamente produce efectos no fiscales, sea porque su finalidad principal es recaudar o bien porque sólo alguno de los elementos que lo integran tiene dicha trascendencia, no tendrá realmente esa naturaleza¹⁶.

Por todo ello creemos que debe abandonarse la utilización de la expresión antedicha, evitando la contradicción conceptual y semántica interna que aporta y que es más conveniente adoptar la de **tributo con fin no fiscal o con fines extrafiscales**, para acoger este aspecto.

Más sencilla es la diferencia entre los *finés no fiscales* y los llamados *tributos de ordenamiento económico*, términos que se usan como sinónimos lo que da a entender que toda misión atribuida a un tributo que incida en la estructura económica de la sociedad se considera como un fin no fiscal.

¹³ Vid.: MICHELI, G.A.: “Profili critici in tema di potestà di imposizione”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1964-I, pág. 28 y GAFFURI, F.: *L’attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milán, 1969, pág. 121.

¹⁴ En opinión de LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pág. 171.

¹⁵ Vid.: “L’imposta come istituto della finanza fiscale e della finanza extra-fiscale”, en *Finanza pubblica contemporanea*, Giurisprudenza Laterza de Figli, Bari, 1950, págs. 251 y ss.

¹⁶ Vid.: ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 22. Por su parte PUEBLA AGRAMUNT, N. entiende que el adjetivo extrafiscal puede llegar a anular el tributo: “Los tributos con fines no fiscales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 183, 1998, pág. 86.

La finalidad de dicho ordenamiento se comprueba en el hecho de que dichos gravámenes se diseñan en atención al servicio de ciertos propósitos económicos, por lo que se conceptúan así, ya que acuden en auxilio del mercado cuando incumple su función o lo hace de modo insatisfactorio¹⁷.

Nos resta distinguir los tributos con fines no fiscales de otras figuras, que no tienen dicho carácter, pero cuya presencia y utilización, en ocasiones, oscurece el significado correcto de los que examinamos.

En primer lugar hay que aludir a las llamadas **exacciones parafiscales** o **tasas parafiscales**, denominación utilizada por el legislador en la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 y en la Ley de Reforma Tributaria de 1964. Este sector se originó, como es bien sabido, como un medio de dotar de ingresos a las Haciendas Institucionales, separado en aquel tiempo de los sistemas ordinarios de la Hacienda Estatal o Local. Posteriormente se ha mantenido en el tiempo esta nomenclatura, a pesar de los intentos de reducir su difusión y cuantía, siendo muy controvertida la determinación de su naturaleza¹⁸.

No obstante, de la misma nota de parafiscalidad, podemos extraer la conclusión de que estas figuras se sitúan en un plano diferente a los tributos con fines no fiscales y ello en base a que las primeras tienen la causa última de su origen en la propia esencia del fenómeno tributario, es decir, en la obtención de recursos para financiar un determinado gasto o servicio público, llevados a cabo por los diversos organismos institucionales en los que han nacido. La diferencia es pues evidente con la tributación con fines no recaudatorios, en la que este fin pasa a un segundo plano, desplazado por la finalidad social o económica que se proponen. La exacción parafiscal no constituye una categoría en sí misma, sino que consiste en un apelativo predicable de aquellos ingresos públicos que reúnen unas notas derivadas de la no aplicación, en parte, del régimen jurídico al que deberían estar sometidos¹⁹.

Finalmente tenemos que aludir a la voz **canon**, que se viene atribuyendo a diferentes ingresos públicos, tengan o no la condición de tributarios²⁰; pues bien, ésta se aplica principalmente a aquellos ingresos que participan de una naturaleza no bien perfilada y de difícil encaje en una

¹⁷ Como puede ser el caso de los bienes públicos o necesidades indeseables o susceptibles de protección, como es el caso de los productos cuya circularidad se propugna. Para un mayor detalle desde un punto de vista genérico, vid.: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981, pág. 20.

¹⁸ Puede consultarse un profundo análisis de esta problemática que elaboró MATEO RODRÍGUEZ, L., quien llegó a la conclusión de admitir su caracterización tributaria, tras realizar un interesante recorrido por la evolución legislativa y las posturas doctrinales al respecto. (Vid.: *La Tributación Parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978, págs. 68 y ss.).

¹⁹ Vid.: ALIAS CANTÓN, M.: “De las exacciones parafiscales a las prestaciones patrimoniales de carácter público”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2018, págs. 149 y ss.

²⁰ Ya se refería al *canon* el artículo primero de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958, al incluirla entre las variantes posibles de denominar un ingreso parafiscal y el Decreto de 4 de febrero de 1960 al establecer el canon de regulación de cursos de agua, así como en sus precedentes legales, tal y como expone VEGA HERRERO, M., al que dicha autora ya calificaba como una auténtica contribución especial en su obra *Las contribuciones especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 127.

categoría definida. Por ello, bajo este término quedan englobados numerosos gravámenes con fines no fiscales.

Pero esta aseveración no es óbice para que se tiendan a confundir ambas voces, en el sentido de que una abarca la finalidad del tributo y la otra, un intento de clarificar la naturaleza jurídica correspondiente de una determinada figura, que en ningún caso se puede considerar como una categoría fiscal independiente, sino que participa, o incluso se identifica, con las características propias de alguna de las modalidades tradicionales²¹.

Resultaría más oportuno que el legislador denominara como impuesto, tasa o contribución especial, según concierna al vocablo *canon* y, en caso de persistir en su utilización, propugnamos por una reducción de su ámbito al campo de los ingresos no tributarios, con lo que lo reservaríamos para el precio público principalmente, figura que se ha intentado desarrollar en los últimos años por razones de sobra conocidas, pero que se ha encontrado con las salvaduras que el Tribunal Constitucional español ha introducido en su régimen jurídico²².

Sin embargo, lejos de huir de esta denominación, parece que los legisladores, en especial, los autonómicos, tienden a emplearla de forma indiscriminada sobre todo para los gravámenes con finalidades de protección ambiental o presumiblemente ambiental y que, por lo que aquí nos interesa, se crean ahora o se dirigen también para tratar de cumplir con las metas y directrices de la Economía Circular²³. Esta forma de actuar trata de evitar expresamente el empleo de la palabra *tributo, tasa o impuesto*, con lo que se intenta quitar la nota de coactividad o de supuesta *odiosidad* que traen los gravámenes públicos al no usar su nomenclatura. Ello pensamos que no es sino una forma pueril de tratar de engañar a los

²¹ Sobre la naturaleza jurídica del canon pueden consultarse, entre otros: PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Nota sobre la naturaleza jurídica del canon establecido por el servicio municipal de aguas”, *Revista Española de Hacienda Local*, núm. 12, 1974, págs. 491-497; SIMÓN ACOSTA, E.: “Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981, págs. 603-629 y CORS MEYA, F.J.: “Calificación de los cánones sobre el agua”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 67, 1993, pág. 75.

²² Como la ausencia de sujeción a los principios constitucionales tributarios, fundamentalmente, respecto a los que la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1985, de 14 de diciembre, restringe su amplitud de actuación en el ámbito estatal español, debido a la nulidad declarada de algunos supuestos de precios públicos por no respetar el principio de reserva de ley, así como por la reforma operada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, que modificó el apartado primero del artículo 7 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre de 1980, ampliando el concepto de tasa en lo que respecta a la utilización del dominio público y a la concurrencia de no solicitud voluntaria o no prestación por el sector privado.

²³ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. encuentra una razón, no menos importante, para el uso de la expresión *canon*, que denomina causas de pura oportunidad política o de psicología tributaria, tratándose de camuflar o encubrir un gravamen de forma que su imposición se realice menos sensiblemente; así, entiende que la figura que nos ocupa no posee un contenido preciso, citando algunas sentencias vertidas en España que los conceptúa de diferente manera. (Vid.: “La tributación ambiental. ¿Solo un tema de moda?”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 242, 1996, págs. 828-831).

administrados en los que se presupone una inteligencia y un conocimiento superior al que se les pretende atribuir²⁴.

2. Las medidas jurídicas a utilizar: incentivos positivos y negativos. El empleo de la tributación y del gasto público

Pasamos a continuación a examinar de un modo genérico cuáles pueden ser las medidas jurídicas que pueden utilizarse para cumplir con los objetivos constitucionales de velar por la salvaguarda de la naturaleza.

Las soluciones que se pueden diseñar descansan en el mayor o menor protagonismo que despliegue el sector público a la hora de conformar conductas tendentes a lograr las metas aludidas; así, se encontraría una ausencia total de actuación pública que dejara el problema en manos de la iniciativa de los particulares. Sin embargo, en la mayoría de los Estados de nuestro entorno, la tendencia se dirige a una participación que oscila entre un sistema que otorga al Estado el liderazgo en esta política, a través de la aprobación de normativa de obligado cumplimiento –método denominado *directo o inmediato*– y una intervención por medio de estímulos de carácter positivo o negativo, que modifiquen o alienten una conducta –método *indirecto o mediato*–.

Antes de proseguir, conviene que dejemos bien claro que no compartimos la postura que viene admitiéndose desde que comenzaron a aprobarse y proyectarse los diversos gravámenes que buscan paliar el tema de la degradación natural, en el sentido de denominar instrumentos económicos a los que hemos llamado *indirectos o mediatos*. Esto es debido a que nos movemos en el terreno del Derecho y ambos métodos (directos e indirectos) tienen que ser regulados a través de normas jurídicas; aparte de ello, en los dos supuestos se provocan efectos económicos en la estructura de costes de los productores y consumidores²⁵.

La causa de tal diferenciación estriba, a nuestro parecer, en que el origen de la mayoría de las propuestas de carácter mediato radica en el ámbito de las ciencias económicas, pretendiendo separarlas de la esfera jurídica, a la que únicamente correspondería establecer las medidas de control directas; no obstante, como hemos indicado, todas las soluciones necesitan de apoyo normativo para su imposición, no bastando con la creación de un determinado modelo²⁶.

Concretando un poco más, los mecanismos *directos* se auspician principalmente por medio del Derecho Público, debido a que descansan en la actuación de los entes públicos, quienes determinan la realización de una conducta concreta para ser respetada y aplicada por los

²⁴ Vid. CRUZ PADIAL, I.: “Cánones: su concreción y sus implicaciones tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 232, 2002, págs. 67 y ss.

²⁵ Vid.: KRÄMER, L.: “Community Environmental Law-Towards a Systematic Approach”, *Yearbook of European Law*, núm. 11, 1991, pág. 161, quien llega a adjetivar la expresión *instrumentos económicos* como imprecisa.

²⁶ CARBAJO VASCO, D. admite que la “*propia imposibilidad, en muchos casos, de diferenciar entre norma reguladora e intervención económica*” en: “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, *Impuestos*, núm. 21, 1993, pág. 267.

particulares a los que va dirigida; por esta causa, la base jurídica está constituida por disposiciones de carácter administrativo, que comprenden el vehículo habitual de regulación de este sector y de las diferentes actividades a él ligadas.

Como una consecuencia de lo anterior, es preciso desarrollar unos medios de índole coactiva que repriman comportamientos de los particulares tendentes a vulnerar la reglamentación que se disponga²⁷; en definitiva, las medidas represivas –sanciones administrativas y penales– configuran el complemento necesario para dotar de virtualidad práctica a la normativa.

Comenzando por las *medidas administrativas*, debemos partir de un concepto amplio de las mismas, incluyendo todos los instrumentos que persigan de una forma inmediata la adopción de una conducta que se dirija a los fines circulares; así, se han venido distinguiendo, desde el punto de vista de la protección ambiental dos tipos básicos de controles directos: en primer lugar, la fijación de estándares de calidad ambiental, que disponen unos límites de emisión y pureza de los bienes naturales (agua, aire) y, en segundo término, el establecimiento de regulaciones que prescriben el empleo obligatorio de determinados procesos productivos²⁸.

Las normas administrativas dirigidas a ello presentan una estructura jurídica similar a las de carácter penal, puesto que describen una determinada conducta a realizar o a evitar y, en caso de infracción o incumplimiento, se preceptúa la correspondiente consecuencia, en forma de multa o pérdida del derecho a obtener una licencia que ejerza una actividad perjudicial.

La clave, por lo tanto, para diferenciar los métodos directos de los indirectos estriba en la escasa libertad de actuación que se deja al particular en los primeros para alcanzar el resultado buscado por la norma; así, solamente podrá cumplir o no los requisitos que se especifiquen, incurriendo en infracciones si no los respeta, pero sin tener la posibilidad de elegir el modo, como sucede en los segundos.

Para llevar a buen término la actuación directa que mencionamos, las normas deberán formularse con una elevada precisión técnica, hecho que, en algunas ocasiones, dará lugar a una lentitud en la toma de decisiones y, por ende, a una complejidad de interpretación y de puesta en práctica.

Este elenco de medidas de *carácter inmediato* constituye la forma de solución que más profusamente se ha adoptado en los países de nuestro entorno a favor de la naturaleza,

²⁷ La causa de tales conductas se encuentra en los elevados costes que supone cumplir en ocasiones con las regulaciones aprobadas o propuestas que ya hemos visto anteriormente en relación con la Economía Circular. Estas circunstancias afectan a la competitividad de los distintos sujetos; de ahí se desprende el que no exista una voluntad individual de imponerlas, originándose una necesidad de gasto público derivada de la introducción de instrumentos compulsivos. Vid.: MARTINO, A.: *Noi e il fisco. La crescita della fiscalità arbitraria: cause, conseguenze, rimedi*, Studio Tesi, Pordenone, 1987, págs. 61 y ss.

²⁸ Vid.: GONZÁLEZ FAJARDO, F.: “Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 104, 1987, pág. 165 y BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C.: “Los instrumentos fiscales al servicio de la política del medio ambiente”, en *El sistema tributario de los años 90*, XXXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pág. 219.

reforzándose esta línea por la acción de la Unión Europea. Para que este conjunto de medidas administrativas a que aludimos cumpla con sus objetivos precisa, aparte de la vigilancia y supervisión por los poderes públicos, de un mecanismo represivo adecuado, lo que suscita un problema añadido, cual es el de la proporcionalidad entre la hipotética infracción y su correspondiente sanción²⁹.

A causa de las dificultades de cumplimiento de los objetivos de los métodos directos, la búsqueda de un mecanismo distinto se orienta hacia formas que podemos calificar como más sutiles, mediante las cuales se provocaría una reacción de los productores y consumidores para que adopten las premisas más beneficiosas con la naturaleza.

Por este motivo optamos por la denominación de instrumentos **indirectos o mediatos**, porque no persiguen la imposición inmediata de las conductas, prohibiéndolas o prescribiendo su límite máximo, sino a través de un incentivo ante el que se puede responder o no, dependiendo de la voluntad del particular, al cual le está permitido un mayor índice de discrecionalidad que en relación a los controles directos³⁰.

La base de su formulación se funda en las teorías económicas sobre los bienes públicos, consistentes en la necesidad de que los operadores de los productos contaminantes hagan suyos los costes sociales que generan a la colectividad por los daños ambientales que causan; de esta manera se provocará un cambio en la estructura de gastos de dichos productores que, en cierto modo, afectará a su conducta. Pero, para que las cantidades sean contabilizadas es necesario un estímulo externo que motive otro criterio y que, consecuentemente, vendrá definido por la labor estatal.

Sin embargo, previamente al desarrollo de las técnicas motivadoras y con el fin de evitar que se apliquen de una forma inconexa que podría causar una descoordinación en la obtención de los objetivos circulares, se precisa definir bien las políticas generales a conseguir, de forma que se aporte coherencia y cierta unidad de actuación a los instrumentos fiscales, o de otra naturaleza, a su servicio. Este hecho se está consiguiendo con toda la documentación relativa a la Estrategia para la Economía Circular, tanto en la Unión Europea como en España.

Una vez sentado lo anterior, nos es posible avanzar un poco más, subclasificando los métodos mediatos en virtud de si ocasionan un beneficio o un coste al operador económico; hallamos así dos modalidades de incentivos, en torno a los cuales se agrupa la práctica totalidad de los instrumentos propuestos: los de **carácter positivo y los de naturaleza negativa**³¹. Los

²⁹ Existen múltiples variables que tienen influencia en esta manera de control y, entre ellas, MILLS, E.S. destaca la necesidad de una descentralización en la toma de decisiones, el carácter experimental y flexible de los primeros proyectos puestos en práctica y el acompañamiento de una investigación económica sobre los beneficios y costes de la medida a tomar. (Vid.: “Incentivos económicos en el control de la contaminación atmosférica”, *Hacienda Pública Española*, núm. 21, 1973, pág. 235).

³⁰ La fórmula indirecta indicada en el texto se consolida como medio para alcanzar el objetivo que nos ocupa; así se comprueba de los estudios publicados últimamente como el de SASTRE SANZ, S.: *Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España*, Fundación ENT, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, en especial, págs. 11 y ss.

³¹ Vid.: CARPENTIER, M.: “Un programme communautaire en matière d’environnement”, *Annuaire Européen*, vol. XIX, 1971, pág. 54.

mecanismos se centran lógicamente en auxilios financieros o gravámenes, todos ellos enmarcados en el ámbito de la actividad financiera del sector público, que se encarga de regularlos y distribuirlos.

En cuanto a las **medidas de carácter positivo o de fomento** las podemos dividir en dos grupos, en razón de su conexión con la esfera del gasto público o de los ingresos públicos; así, en primer lugar, respecto al gasto público, se sitúan las **ayudas y subvenciones públicas** que se conceden a las empresas o particulares para que afronten los costes inherentes a la implantación de los procesos. La subvención se diseñaría en proporción al cumplimiento de los estándares circulares, con lo que el estado de control y vigilancia de los mismos adquiere un carácter fundamental, de modo similar a lo que ocurría con los métodos directos administrativos.

Por el contrario, un exceso en la utilización de este tipo de medidas provocaría una sobrefinanciación que impidiese la correcta motivación de los sujetos, pudiéndose enmascarar bajo la justificación de la circularidad todo tipo de ayudas económicas a favor de determinados sectores.

En segundo término, dentro de los incentivos de carácter positivo, se sitúan las **medidas tributarias**, constituidas principalmente por los **beneficios fiscales**³².

Estos instrumentos son primordialmente las diferentes exenciones establecidas en los tributos sobre la propiedad o la renta, así como las deducciones aplicables por la adquisición y renovación de tecnología, maquinaria o instalaciones que favorezcan el entorno natural.

Otra variante de los beneficios fiscales estaría constituida por la rebaja en el tipo de gravamen aplicable de los tributos que recaen sobre el consumo de los bienes que se reutilicen o reciclen, incitando al adquirente a discriminar entre los que lo realicen y los que no.

Finalmente, también se incluyen en este ámbito las diferentes técnicas de amortización que se admiten desde el punto de vista fiscal, que se encuentran muy próximas a deducciones por adquisición, debido a que permiten una mayor dotación anual a los fondos correspondientes de los bienes implicados.

Del conjunto de posibilidades que hemos indicado se comprueba que se podrá optar por el mecanismo del beneficio fiscal o el de la subvención o ayuda pública; la elección de una u otra categoría dependerá de la política legislativa correspondiente, que deberá tener en cuenta, a nuestro parecer, las ventajas e inconvenientes de cada una³³.

³² Para una excelente visión de la aplicación de estos instrumentos: MAGAUD, N. y FONTANEAU, C.: “Droit fiscal de l’environnement dans différents pays européens”, *Revue Fiscalité Européenne*, núm. 6, 1986, págs. 34 y ss.

³³ En este sentido, CALVO ORTEGA, R. escribe: “*La vieja dialéctica de si estos objetivos estarían mejor servidos por subvenciones se escapa a un planteamiento jurídico y entre en el terreno político y en la comparación de la eficacia y de la conveniencia de distintas técnicas financieras*”. (Vid.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte general)*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1988, pág. 74).

Para el caso de los *beneficios fiscales*, su introducción presenta una mejor adaptabilidad en el ordenamiento tributario al vincularse a un gravamen establecido, si bien sus efectos son más impredecibles y manifiesta una tendencia a perpetuarse, en razón de que el sujeto pasivo se verá beneficiado en la cuantía de la cuota a pagar, sin tener que realizar en la mayoría de los casos una conducta positiva; por el contrario, la *subvención o ayuda* es más eficaz en la consecución de los objetivos que se intentan conseguir, ya que el beneficiario debe cumplir con las condiciones determinadas para el disfrute que se indiquen y tiene un límite temporal de vigencia; en cambio, supone unos costes de gestión muy elevados frente a la figura anterior, al margen de la dificultad de justificación frente a la opinión pública que puede mostrar³⁴.

La segunda modalidad de los medios indirectos está integrada por los de carácter **negativo**, fundados en motivos opuestos a los anteriores. Suponen una carga o un incremento de precio para el productor que no utiliza bien los recursos o introduce en el mercado bienes contaminantes; a través de ello se persigue que limite sus actividades perjudiciales por medio del aumento del coste en desarrollarlas. Estos incentivos buscan provocar la necesidad de adquisición o renovación de inversiones, en virtud del alto precio que deben soportar si no optan por realizar la conducta beneficiosa.

El sistema emplearía diferentes gravámenes que incidirían sobre las actividades perjudiciales y que se pueden combinar con los estímulos positivos a fin de paliar el coste que supone el incremento de la imposición; no obstante, hemos de avanzar que, a nuestro juicio, está solución puede verse obstaculizada por el principio *quien contamina, paga*, propugnado desde foros internacionales como base de las cargas ambientales, ya que dicha máxima entra en abierta confrontación con las ayudas financieras como política general.

Todo lo anterior se puede subsumir en la nota de la instrumentalidad de la actividad financiera de los entes públicos porque los ingresos y los gastos están unidos por un nexo teleológico que implica igualmente una estructura interna de carácter instrumental, cuando se financian los gastos públicos a través de los correspondientes ingresos. Por todo ello, se puede entender que no solo el gasto se erige en el instrumento inmediato para la satisfacción de los objetivos³⁵, sino que, a través de los ingresos se pueden lograr fines semejantes a los obtenidos por aquella vía, cumpliendo las directrices de política económica o la

³⁴ Sobre la caracterización y diferencias entre la exención tributaria y la subvención, vid.: SAINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 387 y ss; DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.: “Estudio jurídico de las exenciones fiscales en el derecho tributario español” y NIEVES BORREGO, J.: “Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención”, en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 203 y ss; SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, págs. 20 y ss. y ALCALDE HERNÁNDEZ, C.: “La nueva regulación de la gestión de las subvenciones y ayudas públicas”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 4, 1991, págs. 87 y ss.

³⁵ Tal y como afirmaba GRIZIOTTI, B.: “*Los ingresos públicos son un medio necesario para los gastos, de donde resultan sólo un medio indirecto para el logro de los fines del Estado*”. (Vid.: “Brevi analisi e sintesi finanziaria. I principi della política finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate, il concetto di imposta”, en *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, vol. II, Giuffrè, Milán, 1956, pág. 136).

redistribución de la renta³⁶. De este modo se ha provocado el entronque de lo funcional en la actividad financiera, no limitándose la Hacienda Pública a suministrar los medios para que la Administración desarrolle sus cometidos, sino también a llevarlos a cabo directamente.

Este creciente intervencionismo provoca que se extienda la nota de instrumentalidad a la tributación dentro del marco constitucional, con lo que se admite plenamente su empleo en fines no fiscales, siempre que se prevean y sean legítimos. En fin, el tributo se contempla por medio de una reinterpretación de la conexión ingreso-gasto, que viene a establecerse en nuestro país, como es bien sabido, a través del art. 31 de la Carta Magna, por la que los ingresos hacen suyos los objetivos en ella incluidos, como la protección ambiental³⁷.

Para terminar este apartado, resta adelantar que, en aras del cumplimiento efectivo del objetivo que se proponen los tributos, no precisan, a nuestro parecer, que su recaudación se afecte a un determinado gasto; ello se deduce fácilmente por su propia razón de ser, dado que se conforman intentando lograr sus funciones sin el auxilio del gasto público, bastando con su efectiva implantación y aplicación para cumplir con su misión³⁸.

3. El reciclaje y la reutilización: medidas tributarias propuestas en este terreno, en especial, el Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Podemos afirmar que una de las metas más importantes de la protección ambiental es lograr que los productos vuelvan a ser valorizados y reinsertados en el mercado, una vez terminan su primer uso; en efecto, la reutilización –sin mayores transformaciones– o el reciclaje –con transformación posterior– son los objetivos principales en este ámbito, lo que nos conduce a comprobar la existencia de medidas financieras a su favor.

³⁶ Vid. RODRIGO RUIZ, M.A.: “Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero”, *Hacienda Pública Española*, núm. 92, 1985, págs. 256 y ss.

³⁷ Ya TIPKE, K. afirmaba que el moderno Derecho Tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía. (Vid.: “La Ordenanza Tributaria alemana de 1977”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977, pág. 360).

Anteriormente, NEUMARK, F. había deducido ventajas obvias de esta opción; de esta forma, entendía que “*la disminución de ingresos que tiene lugar en los impuestos con fines no fiscales, suele suponer para la Hacienda una carga presupuestaria menor que la que supondría el gasto destinado a lograr esa misma finalidad, y es que, evidentemente, cuando el instrumento impositivo se utiliza de acuerdo con su tradicional fin, se generará un mayor coste, debido a la necesidad que existe de burocracia encargada de recaudar y controlar el destino de los fondos*”. (Vid.: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 158).

³⁸ No obstante, en el terreno de la protección ambiental, en muchas ocasiones la opinión pública y los sujetos pasivos de un hipotético tributo se sentirán más sensibilizados si el producto de la recaudación se aplica efectivamente en una determinada política, si bien ello conllevará los riesgos de limitación presupuestaria propios de la afectación.

Asimismo, para un estudio detenido sobre la viabilidad de la afectación de los tributos en sus diferentes manifestaciones en el ordenamiento, puede consultarse: VICENTE-ARCHE DOMINGO, V.: “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975, págs. 450 y ss.

Algunas Comunidades Autónomas en España mantienen gravámenes sobre depósito de residuos en vertederos, que llevan aparejados beneficios fiscales si se reciclan o valorizan los desechos, supuesto que hemos indicado que es del todo encomiable para el fin que tratamos y que muestra el punto de partida de la tributación. Pero es necesario ir un poco más allá, no sólo en el terreno de los estándares administrativos ambientales, como ocurre con los métodos diferenciados de recogida de residuos –con los distintos colores de contenedores, etc.–, sino de aplicar en todo ello una fiscalidad apropiada.

En esta línea, se ha postulado desde el punto de vista de las Haciendas Locales algunas actuaciones de mayor adaptabilidad a la problemática ambiental como se han propugnado desde la Federación Española de Municipios y Provincias que, en febrero de 2019 presentó un Plan de Estrategia Local para la Economía Circular en el que se ponen de manifiesto las propuestas de solución, pero en las que no se tienen en cuenta los aspectos fiscales³⁹.

En consecuencia, y mientras no se desarrolle en el Estado las medidas que se proponen en la nueva Ley de Residuos y Suelos Contaminados solamente está en vigor, en cuanto a gravámenes, el **Impuesto andaluz sobre Bolsas de Plástico de un solo uso**.

Este tributo fue creado por Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad en Andalucía y establece como objetivo disminuir el empleo y comercialización de dichos productos.

Para ello se establece un incentivo fiscal negativo al crear un hecho imponible que recae sobre el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial, entendiéndose por tales, las fabricadas con plástico, entregadas a los consumidores en los puntos de venta y destinadas a facilitar el transporte de los productos adquiridos. Con ello trata de influir en las conductas para aumentar el coste del empleo de dichas bolsas que suponen un índice de degradación ecológica muy importante.

En principio, si solamente se diseñara de ese modo el tributo, sería idéntica su forma de actuar al vertido de residuos, pues todo dependería del efecto-sustitución que tuviesen los consumidores, a la hora de emplear otros contenedores para sus compras, que es en lo que incide la carga fiscal. Sin embargo, la norma andaluza prevé una serie de exenciones para las bolsas usadas exclusivamente para contener algunos productos de primera necesidad⁴⁰, para las diseñadas para su reutilización y para las biodegradables⁴¹.

Esta diferenciación introduce un importante matiz de circularidad en la estructura del impuesto, de forma que sí se encuentra un incentivo positivo para implementar una conducta beneficiosa con el entorno natural que repetimos constantemente. Es la dirección adecuada

³⁹ Vid.: FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS: *Estrategia Local de Economía Circular. Hacia una Estrategia Local de Desarrollo Sostenible*, Madrid, 2019, págs. 9 y ss.

⁴⁰ Que son las que contengan pescado y carne fresca y sus derivados frescos, frutas y hortalizas, alimentos cocinados, fríos y calientes, y alimentos congelados.

⁴¹ Más detalle en: RAMOS PRIETO, J.: “El impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (IBPSU) de Andalucía”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 327, 2012, págs. 107 y ss.

si se quieren introducir instrumentos fiscales a favor del tema que nos ocupa pues no sólo se aumentan los costes de los productos, sino que también se disminuyen los de los apropiados⁴².

El resto de la estructura del impuesto es la siguiente: el contribuyente es el titular del establecimiento donde se suministren las bolsas en cuestión, con la lógica obligación de repercutir la cuota al consumidor final. Por lo que respecta a su cuantificación se aplica un tipo de gravamen fijo de 5 céntimos por bolsa, sin que se prevea por la norma una afectación específica de su recaudación⁴³.

A nuestro parecer, el tributo andaluz favorece el reciclaje y el uso de las bolsas que tienen el beneficio fiscal indicado, de manera que, para los demás compuestos, se aumenta su coste final de forma que suscite en el consumidor la posibilidad de optar o por no emplear los perjudiciales o sustituirlos por los que sí se reciclan o son menos dañinos⁴⁴. Esta es la línea

⁴² Podemos traer a colación un gravamen existente hace años en Italia muy parecido al analizado en el texto para Andalucía y que se puede considerar incluso un precedente del mismo. Se trataba del **Imposta di Fabbricazione sui Sacchetti di Plastica**, creado en Italia por medio de la Ley 441/1987, de 29 de octubre, posteriormente sustituida por la Ley 475/1988, de 9 de septiembre. Se aplicó desde el 1 de enero de 1989 hasta el 1 de enero de 1994 e introdujo el gravamen con un hecho imponible que consistía en la fabricación o importación de bolsas de plástico no biodegradables que el vendedor minorista proporciona al consumidor. Se consideraban no biodegradables aquellas que tuvieran una cuota inferior al 90 por 100 de tal característica y se suscitaban graves inconvenientes en su aplicación práctica por el fraude generalizado en su recaudación y exigencia, ya que numerosos negocios y supermercados continuaron ofreciendo gratuitamente las bolsas e incumpliendo la normativa sobre entrega y biodegradación. Las dificultades en la prueba de ese porcentaje llevaron a extender, por medio de la Ley 413/1991, de 30 de diciembre, el impuesto a todo tipo de bolsas, independientemente de su naturaleza. Esto nos demuestra cómo es la dirección incorrecta, pues se privaba al gravamen del componente discriminatorio y de concienciación ambiental, lo que condujo a que solamente se tratara de un mayor coste al consumidor sin ningún aliciente y por ello, ante las dificultades indicadas, el impuesto se suprimió por la Ley 427/1993, de 29 de octubre.

Para un estudio detenido de esta figura: ZECCA, E.: “Osservazioni giuridico-economiche sull’imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica istituita dall’articolo 1, comma 8, della legge n. 475/1988”, *Rivista Giuridica dell’ambiente*, núm. 3, 1989, págs. 480 y ss.; SCHMIDT DI FRIEDBERG, P.: “I rifiuti. Subirli o progettarli?”, *Rivista di Scienza della Amministrazione*, núm. 3, 1992, págs. 39 y ss.; FERGOLA, C.: “L’introduzione di “imposte ecologiche” nell’ordinamento italiano”, *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 4, 1992, págs. 1435 y ss.; LAURO, F.: “Imposta Ecologica. La nuova imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica e le sue finalità antinquinamento”, *Nuova Rivista Tributaria*, núm. 3, 1989, págs. 183 y ss. y ALFANO, R.: “L’Italia e i tributi ambientali: il caso dell’imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica”, *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 1, 1997, págs. 50 y ss.

⁴³ La regulación andaluza preveía que desde el año 2019 el gravamen se elevase a 10 céntimos por bolsa, pero no se ha producido dicha alteración por medio de los Prepuestos Generales andaluces para dicho año en atención a la situación económica de la región.

⁴⁴ Sin embargo, en la Comunidad Autónoma de Cantabria esta misma medida tributaria estuvo solo vigente durante el año 2011, pues se suprimió su exigencia en atención a las quejas de los consumidores y usuarios y de los comerciantes de la Región. La causa estaba en la poca información sobre el tema a los mismos y a la escasa relevancia ambiental que se le otorgaba, pues suponían que era solo una excusa para recaudar sin ninguna motivación extra.

Por su parte, en Cataluña se planteó un gravamen similar pero, en vistas de la normativa estatal que exponemos en el texto no se ha llegado a su aprobación. Vid.: ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “El

adecuada que podría seguirse por parte de los entes públicos en el empleo de instrumentos fiscales a favor de la protección de la naturaleza.

No obstante, es preciso que las medidas de este tenor estén acompañadas de la suficiente publicidad e información para los usuarios y para las empresas; también es necesario que no se confundan con un nuevo coste y así no se interpretaría como una mera licencia para contaminar con afán recaudatorio. Para evitar esa crítica es preciso que se indique claramente los beneficios fiscales al reciclaje y del carácter biodegradable de las bolsas, distinguiéndose perfectamente que se puede evitar el pago si se realizan las conductas apropiadas.

Pero todo lo anterior de la Comunidad Autónoma andaluza y del resto de propuestas regionales debe reconducirse a la luz de la nueva normativa estatal aprobada para el tema, ya que se ha introducido una subida generalizada en el coste de las bolsas de plástico por medio del **Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores.**

El punto de partida de esta disposición reglamentaria fue el Plan Nacional Integrado de Residuos para el período 2008-2015 que contempló varias medidas para lograr la progresiva sustitución de las bolsas de un solo uso. Entre dichas medidas, destacaba la disminución del 50% de bolsas de un solo uso para 2010, así como el establecimiento de un calendario de sustitución de plásticos no biodegradables o el fomento de acuerdos con los sectores de la distribución para reducir la generación de residuos de bolsas de un solo uso y promover el uso de bolsas reutilizables en comercios y grandes superficies y sustitución de las bolsas de plástico de un solo uso no biodegradables por bolsas de material biodegradable. Por su parte, la Disposición Adicional Segunda de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, obliga a las administraciones públicas a adoptar las medidas necesarias para promover los sistemas más sostenibles de prevención, reducción y gestión de los residuos de bolsas comerciales de un solo uso de plástico no biodegradable y sus alternativas, incluidas las acciones correspondientes a la condición de la administración como consumidor, a través de las compras públicas.

Posteriormente, el Programa Estatal de Prevención de Residuos 2014-2020, aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros de 13 de diciembre de 2013, incluye como área prioritaria los envases, en la que se mencionan algunas medidas específicas relativas a la reducción del consumo de bolsas de plástico. Asimismo, el Plan Estatal Marco de Gestión de Residuos 2016-2022, aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros de 6 de noviembre de 2015, en su capítulo de envases y residuos de envases, incluye también información y objetivos sobre las bolsas de plástico.

Todo ello conduce, desde la aprobación y puesta en marcha del Plan Nacional Integrado de Residuos 2008-2015, de la Ley 22/2011, de 28 de julio, y de los posteriores instrumentos de programación y planificación en materia de residuos, a afirmar que son muchas las medidas que han adoptado las administraciones públicas y el sector de la distribución para reducir el consumo de este tipo de envases: acuerdos voluntarios, campañas de sensibilización,

impuesto catalán sobre las bolsas de plástico: ¿un tributo nonato?, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010, págs. 3 y ss.

establecimiento de impuestos, fomento del uso de bolsas permanentes, fijación de un , precio, entre otras⁴⁵.

Por lo tanto, de acuerdo a la cobertura legal de dicha Ley, el art. 4 del Real Decreto puso en marcha las siguientes medidas para reducir el consumo de bolsas de plástico:

A partir del 1 de julio de 2018 se prohibió la entrega gratuita a los consumidores de bolsas de plástico en los puntos de venta de bienes o productos, a excepción de las bolsas de plástico muy ligeras y de las bolsas de plástico con espesor igual o superior a 50 micras con un porcentaje igual o mayor al 70% de plástico reciclado. En el caso de la excepción para las de un espesor igual o superior a 50 micras, los comerciantes deberán disponer de documentación proporcionada por el fabricante que acredite dicho porcentaje. Se cobra una cantidad, por cada bolsa que se proporcione al consumidor y para determinar el precio de las mismas se toman en consideración una serie de orientaciones incluidas en el Anexo I⁴⁶ del Real Decreto.

Con el fin de publicitar esta medida, se preveía en dicho art. 4 que los comerciantes informarán a los consumidores de los precios establecidos, exponiéndolos al público en un lugar visible e incluyendo una referencia al cumplimiento de las obligaciones contenidas en los apartados anteriores.

Desde el 1 de enero de 2020 se prohibió también la entrega a los consumidores, en los puntos de venta de bienes o productos, de bolsas de plástico fragmentables y las de espesor igual o superior a 50 micras contendrán un porcentaje mínimo del 50% de plástico reciclado.

Finalmente, a partir del 1 de enero de 2021 se prohíbe la entrega de bolsas de plástico ligeras y muy ligeras al consumidor en los puntos de venta de bienes o productos, excepto si son de plástico compostable. Los comerciantes podrán optar también por otros formatos de envase para sustituirlas⁴⁷.

⁴⁵ Vid. los comentarios críticos a este Real Decreto de GÓMEZ, L.: “Comentario sobre el Proyecto de Real Decreto sobre reducción del consumo de bolsas de plástico”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 66, 2017, págs. 50 y ss.; BLASCO HEDO, E.: “Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 80, 2018, págs. 92 y ss. y LOZANO CUTANDA, B. y POVEDA GÓMEZ, P.: “Real Decreto 293/2018 sobre reducción del consumo de bolsas de plástico”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 80, 2018, págs. 80 y ss.

⁴⁶ El mismo indica: “Precio orientativo de las bolsas de plástico en función de su espesor: Bolsas de espesor inferior a 15 micras destinadas a usos diferentes a los enumerados en la definición de bolsas muy ligeras del artículo 3 d): 5 céntimos de euro/bolsa. Bolsas de espesor comprendido entre las 15 y las 49 micras: 15 céntimos de euro/bolsa. Bolsas de espesor igual o superior a las 50 micras: 15 céntimos de euro/bolsa. Bolsas de espesor igual o superior a 50 micras, con contenido igual o superior a 50% de plástico reciclado pero inferior al 70%: 10 céntimos de euros/bolsa”.

⁴⁷ A efectos de la correcta interpretación de los conceptos indicados en el texto, el Real Decreto, en su art. 3, aclara las definiciones que se entienden por tales: “Además de las definiciones contenidas en la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, y en el Real Decreto 782/1998, de 30 de abril, por el que se aprueba el Reglamento para el desarrollo y ejecución de la Ley 11/1997, de 24 de abril, a efectos de lo dispuesto en este real decreto se entenderá por:

También se advierte que las disposiciones indicadas afectan tanto a las bolsas de plástico que se entreguen en los puntos de venta de bienes o productos como a las que puedan suministrarse en la venta online, así como a las entregadas a domicilio. Se excluyen los sobres de plástico empleados para las ventas a distancia, si bien éstos deberán ser considerados envases si cumplen con su definición.

Todo esto conduce a una subida generalizada del precio de estos productos en los puntos de venta a los consumidores y la prohibición de entrega gratuita de ese tipo de bolsas, al mismo tiempo de la propia prescripción de usar algunas variantes. Además, a todo ello hay que aumentar el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, pues se consideran bienes finales que en ningún caso están exentos por la normativa del gran tributo indirecto.

Nuestra opinión al respecto de esta medida reglamentaria no es del todo clara en cuanto a la circularidad, pues se está introduciendo una subida de precios que se traduce en un aumento de los costes de producción del empresario, pero que no redundan en un ingreso para las arcas públicas, pues no se trata de una recaudación impositiva. Desde este punto de vista, consiste en un precio privado que se ha de aumentar por el propio vendedor en atención a lo que él mismo paga por el empleo de las bolsas indicadas, de forma que el incentivo económico se sitúa solo en dicha esfera, al margen de la actuación pública, salvo en lo relativo a la inscripción en el correspondiente Registro y el suministro de información de los operadores a la Administración.

-
- a) *«plástico»: un polímero en el sentido del artículo 3.5, del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2006, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede constituir un componente estructural principal de las bolsas;*
 - b) *«bolsas de plástico»: bolsas, con o sin asa, hechas de plástico, proporcionadas a los consumidores en los puntos de venta de bienes o productos, lo que incluye la venta online y la entrega a domicilio;*
 - c) *«bolsas de plástico ligeras»: bolsas de plástico con un espesor inferior a 50 micras;*
 - d) *«bolsas de plástico muy ligeras»: bolsas de plástico con un espesor inferior a 15 micras, que son necesarias por razones de higiene, o que se suministran como envase primario para alimentos a granel, como fruta, legumbre, carne, pescado, entre otros, cuando su uso contribuye a prevenir el desperdicio de estos alimentos;*
 - e) *«bolsas de plástico fragmentable»: bolsas de plástico fabricadas con materiales plásticos que incluyen aditivos que catalizan la fragmentación del material plástico en microfragmentos. Se incluye en el concepto de plástico fragmentable tanto el plástico oxofragmentable como el fotofragmentable, el termofragmentable y el hidrofotofragmentable;*
 - f) *«bolsas de plástico compostables»: bolsas de plástico que cumplan los requisitos de la norma europea vigente EN 13432:2000 «Envases y embalajes. Requisitos de los envases y embalajes valorizables mediante compostaje y biodegradación. Programa de ensayo y criterios de evaluación para la aceptación final del envase o embalaje» y en sus sucesivas actualizaciones, así como las bolsas de plástico que cumplan los estándares europeos o nacionales de biodegradación a través de compostaje doméstico;*
 - g) *«fabricante de bolsa de plástico»: aquél que ponga en el mercado nacional bolsas de plástico terminadas. Tendrán también la condición de fabricantes los importadores de bolsas de plástico terminadas».*

En consecuencia, no se trata de una medida de financiación pública dirigida al reciclaje o reutilización del plástico contenido en dichos bienes, ya que es una nueva medida de estándar ambiental, acompañada de las correspondientes prohibiciones y con la novedad del aumento de los precios.

Para terminar con las medidas favorables al reciclaje y la reutilización de residuos, resta mencionar las propuestas, ahora sí, de tributos que se contienen en el **Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados**.

En el mismo se prevé la creación de un **Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables**, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2021.

Las líneas maestras del nuevo gravamen son las siguientes:

Se define de naturaleza indirecta y recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizable que vayan a ser objeto de introducción en el mercado español. También está sujeta al impuesto la introducción irregular en territorio español de estos productos. El sujeto pasivo será quien realice las referidas operaciones.

No estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias ni las importaciones de envases de plástico no reutilizables realizadas con fines particulares, cuando el peso de los mismos no exceda de 5 kilogramos, con el fin de evitar problemas fronterizos.

La cuota se calcula aplicando un tipo de 0,45 euros por kilogramo de plástico contenido en los envases sometidos a tributación; con la finalidad de fomentar el reciclaje de estos productos, se establece que los fabricantes podrán reducir la base imponible en la cantidad de plástico incorporado al proceso de fabricación que provenga del reciclado de materiales utilizados en el territorio de aplicación. Para ello será necesaria la correspondiente certificación del gestor de residuos proveedor del plástico incorporado, con lo que se aumentan así los deberes de gestión de las empresas y empresarios en aras de una correcta implementación ecológica del gravamen⁴⁸.

A nuestro parecer, el tributo cumple con lo mínimo que venimos comprobando que es necesario para ayudar a la protección ambiental, pues no solo se tienen en cuenta los mecanismos apropiados de reciclaje y reutilización de los plásticos gravados, sino que se introduce una motivación extra para que se pague menos carga fiscal si se realizan las conductas pertinentes. Como en el caso de los costes de las bolsas de plástico del Real Decreto 293/2018, se aumentan los deberes formales del vendedor que entrega sus productos envueltos o contenidos en los plásticos, con lo que es esencial que los elementos de cuantificación sean coherentes con el fin perseguido; en efecto, si se trata de motivar al empresario para que reduzca los materiales dañinos, es necesario que el coste de los mismos

⁴⁸ Los primeros análisis sobre esta propuesta impositiva se han realizado por CASAS I RONDONÍ, M.: “El futuro impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Diario La Ley*, núm. 9658, 2020, págs. 1 y ss. y RENIEBLAS DORADO, P.: “Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Carta Tributaria*, núm. 64, 2020, págs. 2 y ss.

sea lo suficientemente importante para que le resulte más económico invertir en los compuestos beneficiosos que en los perjudiciales. De no ser así, se suscitaría el riesgo de que se pagase por el impuesto y se continuase degradando la naturaleza, del modo que volveríamos a hallarnos ante *licencias para contaminar*. Son los métodos de seguimiento que se arbitren por los poderes públicos los esenciales para contrastar lo antedicho.

Junto a la propuesta del Impuesto sobre Envases de Plástico, el Anteproyecto citado contempla otra disposición fiscal que prevé modificar el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales para introducir la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan una **bonificación de hasta un 95% 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**. La medida se prevé para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable el desperdicio de alimento. La norma se remite a las ordenanzas fiscales municipales correspondientes para especificar los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación.

La medida no se dirige directamente al reciclaje o reutilización de residuos sólidos urbanos, sino a evitar el despilfarro de alimentos que se abandonan en los mismos. De esta forma, además, se necesita que existan esos convenios de colaboración con entidades no lucrativas para que así los excedentes se lleven a los sectores sociales desfavorecidos. Por lo tanto, no se trata de medidas fiscales a favor de la naturaleza, sino de carácter de protección social, si bien, se trataría de impedir un aumento de desechos abandonados que, en cierto modo, vuelven al circuito alimentario⁴⁹.

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García-Quintana, C.: “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981.
- Alcalde Hernández, C.: “La nueva regulación de la gestión de las subvenciones y ayudas públicas”, *Presupuesto y Gasto Público*, num. 4, 1991.
- Alfano, R.: “L’Italia e i tributi ambientali: il caso dell’imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica”, *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 1, 1997.
- Alias Cantón, M.: “De las exacciones parafiscales a las prestaciones patrimoniales de carácter público”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2018.
- Alonso González, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- Alonso González, L.M.: “El impuesto catalán sobre las bolsas de plástico: ¿un tributo nonato?”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010.

⁴⁹ Para una visión general del tema, vid.: DELGADO ALFARO, M.J.: “La nueva Directiva 2008/98/CE de residuos y su transposición. Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados”, *Revista Técnica de Medio Ambiente*, núm. 147, 2010, págs. 8 y ss.

- Beltrán de Felipe, M. y Canosa Usera, R.: “Relevancia constitucional del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1995.
- Berliri, A.: *Principios de Derecho Tributario*, Traducción, Estudio preliminar y Notas de F. Vicente-Arche Domingo, vol. I, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- Blasco Hedro, E.: “Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 80, 2018.
- Botella García-Lastra, C.: “Los instrumentos fiscales al servicio de la política del medio ambiente”, en *El sistema tributario de los años 90*, XXXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
- Buñuel González, M.: “El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente. Teoría, práctica y propuesta preliminar para España”, *Papeles de trabajo sobre medio ambiente y economía*, núm. 1, 2002.
- Calvo Ortega, R.: *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte general)*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1988.
- Carbajo Vasco, D.: “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, *Impuestos*, núm. 21, 1993.
- Carpentier, M.: “Un programme communautaire en matière d’environnement”, *Annuaire Européen*, vol. XIX, 1971.
- Casado Ollero, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, en la obra homenaje a Fernando Sainz de Bujanda: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- Casado Ollero, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, 1991.
- Casas i Rondoní, M.: “El futuro impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Diario La Ley*, núm. 9658, 2020.
- Cors Meya, F.J.: “Calificación de los cánones sobre el agua”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 67, 1993.
- Cruz Padial, I.: “Cánones: su concreción y sus implicaciones tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 232, 2002.
- De la Nuez de la Torre, P.: “Estudio jurídico de las exenciones fiscales en el derecho tributario español”, en J. Nieves Borrego: “Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención”, en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- Delgado Alfaro, M.J.: “La nueva Directiva 2008/98/CE de residuos y su transposición. Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados”, *Revista Técnica de Medio Ambiente*, núm. 147, 2010.
- Escribano Collado, P.: “Ordenación del territorio y medio ambiente en la Constitución”, en *Estudios sobre la Constitución española*, homenaje al profesor García de Enterría, tomo IV, Civitas, Madrid, 1991.
- Federación Española de Municipios y Provincias: *Estrategia Local de Economía Circular. Hacia una Estrategia Local de Desarrollo Sostenible*, Madrid, 2019.

- Fergola, C.: “L’introduzione di “imposte ecologiche” nell’ordinamento italiano”, *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 4, 1992.
- Gaffuri, F.: *L’attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milán, 1969.
- García Añoveros, J.: “Desarrollo económico y ordenamiento jurídico”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 44, 1961.
- Gómez, L.: “Comentario sobre el Proyecto de Real Decreto sobre reducción del consumo de bolsas de plástico”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 66, 2017.
- González Fajardo, F.: “Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 104, 1987.
- Griziotti, B.: “L’imposta come istituto della finanza fiscale e della finanza extra-fiscale”, en *Finanza pubblica contemporanea*, Giurisprudenza Laterza de Figli, Bari, 1950.
- Griziotti, B.: *Saggi sur rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, Milán, 1953.
- Griziotti, B.: “Brevi analisi e sintesi finanziaria. I principi della política finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate, il concetto di imposta”, en *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, vol. II, Giuffrè, Milán, 1956.
- Herrera Molina, P.M. y Serrano Antón, F.: “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 83, 1994.
- Krämer, L.: “Community Environmental Law-Towards a Systematic Approach”, *Yearbook of European Law*, núm. 11, 1991.
- Lauro, F.: “Imposta Ecologica. La nuova imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica e le sue finalità antinquinamento”, *Nuova Rivista Tributaria*, núm. 3, 1989.
- Lejeune Valcárcel, E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.
- Lozano Cutanda, B. y Poveda Gómez, P.: “Real Decreto 293/2018 sobre reducción del consumo de bolsas de plástico”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 80, 2018.
- Mateo Rodríguez, L.: *La Tributación Parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978.
- Mateu Istúriz, J.F.: “La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y los nuevos tributos. El impuesto sobre aguas residuales”, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, 1984.
- Magaud, N. y Fontaneau, C.: “Droit fiscal de l’environnement dans différents pays européens”, *Revue Fiscalité Européenne*, núm. 6, 1986.
- Martín Mateo, R.: “La obligación ambiental del sector público”, en *España en la Europa comunitaria: balance de diez años*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1995.
- Martino, A.: *Noi e il fisco. La crescita della fiscalità arbitraria: cause, conseguenze, rimedi*, Studio Tesi, Pordenone, 1987.
- Micheli, G.A.: “Profili critici in tema di potestà di imposizione”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, 1964-I.
- Mills, E.S.: “Incentivos económicos en el control de la contaminación atmosférica”, *Hacienda Pública Española*, núm. 21, 1973.

- Neumark, F.: *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- Neumark, F.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- Parravicini, G.: *Scienza delle Finanze. Principi*, 2ª ed., Giuffrè, Milán, 1975.
- Pascual Núñez, M.: “La tramitación de la Ley de Cambio Climático y Transición Energética en tiempos del COVID-19”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, núm. 101, 2020.
- Pérez De Ayala, J.L.: “Nota sobre la naturaleza jurídica del canon establecido por el servicio municipal de aguas”, *Revista Española de Hacienda Local*, núm. 12, 1974.
- Pérez Moreno, A.: “Instrumentos de tutela ambiental”, Ponencia presentada al *I Congreso Nacional de Derecho Ambiental*, BOE, Madrid, 1995.
- Puebla Agramunt, N.: Entiende que el adjetivo extrafiscal puede llegar a anular el tributo: “Los tributos con fines no fiscales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 183, 1998.
- Pugliese, M.: *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padua, 1932.
- Ramos Prieto, J.: “El impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (IBPSU) de Andalucía”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 327, 2012.
- Renieblas Dorado, P.: “Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Carta Tributaria*, núm. 64, 2020.
- Rodrigo Ruiz, M.A.: “Consideraciones sobre el concepto de Derecho Financiero”, *Hacienda Pública Española*, núm. 92, 1985.
- Rosembuj, T.: *El tributo Ambiental*, PPU, Barcelona, 1994.
- Sainz de Bujanda, F.: “Organización política y Derecho Financiero”, en *Hacienda y Derecho*, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- Sainz de Bujanda, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- Sánchez Pedroche, J.A.: “La tributación ambiental. ¿Solo un tema de moda?”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 242, 1996.
- Sastre Sanz, S.: *Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España*, Fundació ENT, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.
- Schmidt di Friedberg, P.: “I rifiuti. Subirli o progettarli?”, *Rivista di Scienza della Amministrazione*, núm. 3, 1992.
- Simón Acosta, E.: “Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32, 1981.
- Soler Roch, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983.
- Tejerizo López, J.M.: “Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 11, 1976.
- Tipke, K.: “La Ordenanza Tributaria alemana de 1977”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 14, 1977.
- Vaquera García, A.: *El Coste de la Guerra*, Eolas, León, 2015.
- Vega Herrero, M.: *Las contribuciones especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

Vicente-Arche Domingo, V.: “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975.

Yebra Martul-Ortega, P.: “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la LGT”, *Hacienda Pública Española*, núm. 32, 1975.

Zecca, E.: “Osservazioni giuridico-economiche sull’imposta di fabbricazione sui sacchetti di plástica istituita dall’articolo 1, comma 8, della legge n. 475/1988”, *Rivista Giuridica dell’ambiente*, núm. 3, 1989.