

NUEVOS GRAVÁMENES

Estudios

El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser

Andrés Báez Moreno - Juan José Zornoza Pérez

El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y su engarce territorial

María Teresa Mata Sierra

Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona

Yolanda García Calvente

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas

Mercedes Ruiz Garijo

Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos

María Jesús García-Torres Fernández

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

Antonio Vaquera García

Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal

M^a Luisa Esteve Pardo

El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

Irene Suberbiola Garbizu

Nuevos gravámenes

Monográfico

Nueva Fiscalidad

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISBN: 978-84-1070-067-3
ISBN electrónico: 978-84-1070-224-0
DOI: 10.14679/2890
ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Bereijo

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Jlrupe Suberbiola Garbizu

UPPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eserverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M^a. E. Simón-Yarza
Universidad de Navarra

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autónoma y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

M^a T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

Jirune Suberbiola Garbizu
UPPV/EHU

Procedimientos, derechos y garantías

M^a. Rodríguez-Bereijo
Universidad de León

Tribuna

- Sobre novedades legislativas en materia tributaria..... 9
Isaac Merino Jara
Director

Estudios

- El Gravamen Temporal Energético: una “prestación” en busca de alguna razón de ser..... 21

Andrés Báez Moreno

*Investigador Senior Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich (República Federal Alemana)*

Juan José Zornoza Pérez

*Of Counsel - Deloitte Legal.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid*

- El impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y su engarce territorial 45

María Teresa Mata Sierra

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

- Haciendas locales y transición justa hacia un modelo más sostenible: especial referencia a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (tasa “Amazon”) de la Ciudad de Barcelona 97

Yolanda García Calvente

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

La esperada declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre las Grandes Fortunas.....	133
Mercedes Ruiz Garijo <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad Rey Juan Carlos</i>	
Análisis del nuevo gravamen sobre el servicio de gestión de residuos.....	165
María Jesús García-Torres Fernández <i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de Granada</i>	
Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular	197
Antonio Vaquera García <i>Catedrático de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de León</i>	
Una nueva modalidad de prestación patrimonial de carácter público no tributaria: financiación de actuaciones privadas de impulso económico municipal	237
M^a Luisa Esteve Pardo <i>Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universitat de Girona</i>	
El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito	271
Irene Suberbiola Garbizu <i>Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea</i>	

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables aprobado por la ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular

DOI: 10.14679/2897

Antonio Vaquera García

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

RESUMEN:

El trabajo se centra en examinar la medida tributaria aprobada en España 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.

Palabras clave: Constitución, tributos, protección ambiental, plásticos.

ABSTRACT:

The work focuses on examining the tax measure approved in Spain 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.

Key words: Constitution, taxes, environmental protection, plastics.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

Sumario: 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 de plástico: medidas tributarias propuestas en este terreno. III.- El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. 1.- Hecho imponible, no sujeción y exenciones. 2.- Sujetos pasivos. 3.- Elementos de cuantificación. 4.- Liquidación y deberes formales. IV.- Crítica final. V. 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 pú-

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".

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

blicos³. 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 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 abarca 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

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 rescisorias, 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 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.

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 condicionó las medidas a tomar, tanto desde un punto de vista positivo como negativo⁵.

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.

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 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

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

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 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, de-

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 GARCÍA AÑOEROS, J. reforzaba su afirmación del texto con las siguientes palabras: "(...) porque el Derecho al desarrollo, al fijar los pasos de los hombres y del 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.

bemos llamar la atención del lector acerca de la creciente confusión conceptual existente, cuando se acude a vocablos como *extrafiscalidad*, *tributos de ordenamiento económico*, *finés 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.

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, GRIZZOTTI, 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

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

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.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

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.

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 alienen 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 consumidores¹⁷.

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

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.

17 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.

hemos indicado, todas las soluciones necesitan de apoyo normativo para su imposición, no bastando con la creación de un determinado modelo¹⁸.

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 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 disponga¹⁹; 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 productivos²⁰.

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

18 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.

19 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.

20 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.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

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, 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 sanción²¹.

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 directos²².

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 po-

21 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).

22 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*, Fundació ENT, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, en especial, págs. 11 y ss.

líticas 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**²³. Los 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**²⁴.

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

23 Vid.: CARPENTIER, M.: "Un programme communautaire en matière d'environnement", *Annuaire Européen*, vol. XIX, 1971, pág. 54.

24 Para una excelente visión de la aplicación de estos instrumentos: MAGAUD, N. y FONTA-NEAU, C.: "Droit fiscal de l'environnement dans différents pays européens", *Revue Fiscalité Européenne*, núm. 6, 1986, págs. 34 y ss.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

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 una²⁵.

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 mostrar²⁶.

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, esta 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.

25 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).

26 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.

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 objetivos²⁷, 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 redistribución de la renta²⁸. 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 ambiental²⁹.

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 misión³⁰.

27 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 politica 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).

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

29 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).

30 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.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

3. EL RECICLAJE Y LA REUTILIZACIÓN DE PLÁSTICO: MEDIDAS TRIBUTARIAS PROPUESTAS EN ESTE TERRENO

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.

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–, sino 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 fiscales³¹.

En consecuencia, 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

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.

31 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.

andaluza prevé una serie de exenciones para las bolsas usadas exclusivamente para contener algunos productos de primera necesidad³², para las diseñadas para su reutilización y para las biodegradables³³.

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 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 apropiados³⁴.

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 recaudación³⁵.

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

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

33 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.

34 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 proporcionara 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.

35 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 Presupuestos Generales andaluces para dicho año en atención a la situación económica de la región.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

reciclan o son menos dañinos³⁶. Esta es la línea 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, obligaba 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, incluía como área prioritaria los envases, en la que se mencionan algunas medidas específicas relativas a la reducción del consumo de bolsas de plástico. Asimismo,

³⁶ 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 impuesto catalán sobre las bolsas de plástico: ¿un tributo nonato?", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010, págs. 3 y ss.

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, establecimiento de impuestos, fomento del uso de bolsas permanentes, fijación de un precio, entre otras³⁷.

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 I del Real Decreto³⁸.

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.

37 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.

38 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".

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

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 sustituirlas³⁹.

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

39 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:

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".

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.

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 del plástico, resta mencionar el tributo que se contiene en la **Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular**, al que dedicamos el siguiente apartado de este trabajo.

III. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES⁴⁰

1. HECHO IMPONIBLE, NO SUJECCIÓN Y EXENCIONES

El título VII de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular lleva por rúbrica "*Medidas fiscales para incentivar la economía circular*" y desarrolla dos instrumentos económicos en el marco de los residuos cuya finalidad es reducir la generación de residuos y mejorar la gestión de aquellos residuos cuya generación no se pueda evitar, mediante la imposición sobre los tratamientos situados en posiciones inferiores de la jerarquía de residuos (depósito en vertedero, incineración y coincineración), con el objeto de disminuir estas opciones de gestión menos favorables desde el punto de vista del principio de jerarquía de residuos. Este título se ha organizado en dos capítulos dedicados, el primero de ellos, al impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables al que vamos a dedicar nuestra atención en el resto del presente trabajo⁴¹ y, el segundo, al impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, objeto de estudio en otra parte de este número monográfico.

El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables ha entrado en vigor el 1 de enero de 2023 (Disposición Final Decimotercera de la Ley) y tiene

⁴⁰ Los primeros análisis sobre esta propuesta impositiva se han realizado por CASAS I RONDÓN, 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.

⁴¹ Sobre las finalidades circulares del tributo que examinamos, vid.: GARCÍA CARRETERO, B.: "Hacia una circularidad de los plásticos. Análisis del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables desde una perspectiva medioambiental", en la Obra Colectiva: *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario. Sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular*, Aranzadi, Pamplona, 2023, págs. 157 y ss.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

por objeto⁴² la prevención de residuos, y se articula como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables. A efectos de este impuesto tienen la consideración de envase todo producto destinado a prestar la función de contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, como pueden ser los vasos de plástico o los rollos de plástico para embalar y evitar roturas en el transporte de productos, además de todos los productos contenidos en la definición del artículo 2 de la citada Ley⁴³.

Además, el art. 67 de la norma considera que la finalidad del impuesto es el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material⁴⁴.

En consecuencia, se trata de un impuesto indirecto que recae sobre la utilización en territorio español de los envases no reutilizables que contienen plástico, la cual implica tres conductas específicas, como sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales: la fabricación, la importación y la adquisición intracomunitaria de productos gravados. La norma también incluye en el hecho imponible a la introducción irregular de los productos gravados en España, por importación o adquisición intracomunitaria, la cual se configura cuando el propietario no puede justificar el origen de aquellos⁴⁵.

Por otra parte, también se definen los productos incluidos dentro del ámbito objetivo del impuesto en el art. 68, los cuales están íntimamente vinculados con el plástico y sus derivados y que consisten en los siguientes: a) los envases no reutilizables que contengan plástico⁴⁶; b) los productos plásticos semielabora-

42 Vid.: ARMENTIA BASTERRA, J.: "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (I)", *Forum Fiscal*, núm. 299, 2023.

43 Además, el Anexo IV de la Ley se ocupa de definir los plásticos de un solo uso cuya utilización se trata de restringir con las medidas contenidas en la misma, ya sea mediante su imposición o la reducción de su utilización y cuyo detalle excede los límites de este estudio.

44 Para un mayor detalle: GARCÍA NOVOA, C.: "El impuesto sobre envases de plástico no retornables", en la Obra Colectiva: *Digitalización, inteligencia artificial y economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2021, págs. 21 y ss. y ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables", en la Obra Colectiva: *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, 2022, págs. 405 y ss.

45 Como indica MANZANO SILVA, E.: "Para conferir un mayor rigor a la naturaleza del tributo, el precepto que abre su regulación debería haberse centrado en concretar lo que realmente grava, pues no es la utilización en sí, que queda fuera de tributación, es su "adquisición intracomunitaria", es su "fabricación", y es su "importación"; tal y como nos avanza el artículo 71 relativo a las definiciones y determina el 72 con el hecho imponible. "Utilización" no equivale ni a "adquisición", ni a "fabricación", ni a "importación", por lo que no puede identificarse en absoluto con este gravamen por mucho que lo diga la naturaleza del mismo. Esta confusión provoca una distorsión importante que también afecta (...) a los supuestos de exención y no sujeción". (Vid.: "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables", *Revista Aragonesa de Función Pública*, núm. 21, 2022, págs. 546 y 547).

46 En la Consulta Vinculante V0010/2023 la Dirección General de Tributos matiza que las cápsulas de café que se eliminan con el café usado, no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto, al igual que la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Envases y residuos de envases), considera que no son envases las cápsulas de café que se eliminan con el café usado y que sí son envases las cápsulas para máquinas distribuidoras de bebidas que quedan vacías después de su uso.

dos destinados a la obtención de dichos envases (preformas o las láminas de termoplástico)⁴⁷ y c) los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de tales envases⁴⁸.

A estos efectos, se consideran “*envases*” todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías y aquellos que, aún fuera de esta definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones. Se entiende por “*envases no reutilizables*” aquellos que han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. Probablemente no era necesario redefinir este concepto dentro del Título VII cuando la Ley ya había definido el “producto de plástico de un solo uso”⁴⁹. Más allá de esta repetición, la definición resulta útil, ya que estamos ante un nuevo elemento.

La norma también se ocupa de situaciones no sujetas y otras que, si bien están gravadas, son eximidas de pagar el impuesto.

Por un lado, la norma recoge cuatro **supuestos de no sujeción** al impuesto en su art. 73:

- a) La fabricación de los productos gravados que, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.

47 La industria de productos cárnicos y de embutidos ha planteado distintas consultas a la Dirección General de Tributos acerca de la sujeción al Impuesto de la tripa artificial utilizada en la fabricación de embutidos, respecto a la que ha resuelto (V0017/2023; V0019/2023, V0021/2023 y V0025/2023) que sí está sujeta y forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, ya que la tripa artificial está diseñada para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (en este caso, el embutido) y por tanto tiene la consideración de envase y no le resulta de aplicación los criterios excluyentes de la definición de envase. También están sujetas otras envolturas, films y otros productos y soluciones para la industria cárnica, como las envolturas o pieles para salchichas o embutidos, las envolturas retráctiles sellables para carne fresca o congelada y las “*interleavers*” que fabrica una empresa (V0020/2023) al estar diseñadas para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías y no resultarles de aplicación los criterios excluyentes de la definición de envase, sí tienen dicha consideración.

48 En la consulta V0022/2023 la Dirección General de Tributos advierte que también forma parte del ámbito objetivo del impuesto la rosca del cierre del envase brick de bebidas, al contener plástico, y siempre que se destine a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de un envase no reutilizable. Esta rosca es fabricada por la sociedad dedicada al envasado de bebidas a partir de granza, aunque luego utilice un tapón, ya formado. En la consulta V0023/2023 matiza que la granza de polietileno y los colorantes o concentrados que contienen plástico y que se mezclan con la granza de polietileno durante el proceso de extrusión de las botellas para la comercialización de productos lácteos no son productos semielaborados, y por tanto no están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. En cambio, las botellas obtenidas sí que quedan incluidas en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, al ser un envase. Por tanto, una sociedad que se dedica a la fabricación y comercialización de productos lácteos en botellas fabricadas a partir de granza de polietileno y de diversos colorantes o concentrados, blanco y negro, que contienen plástico y que se mezclan con la granza de polietileno durante el proceso de extrusión de las botellas está sujeta al impuesto ya que la empresa tiene la condición de fabricante, dado que obtiene productos sujetos al impuesto a partir de otros productos que no lo están.

49 Tal como opina SALASSA BOIX, R.: “Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular”, en la Obra Colectiva: *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2021, pág. 224.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

- b) La fabricación de los productos gravados que sean enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto⁵⁰.
- c) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de pinturas, tintas, lacas y adhesivos incorporados a los productos gravados.
- d) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos gravados que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con las mercancías⁵¹.

En este sentido, es importante precisar⁵² que los supuestos de no sujeción c) y d) se aplican igualmente a la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria, de manera que no existe trato discriminatorio en virtud del origen de los productos. Esto puede ser una complicación para los supuestos a) y b), como veremos más adelante al tratar las exenciones.

Por otro lado, la ley también contempla supuestos de **exención** en el art. 75:

- a) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases destinados a la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario. También se incluyen, en este supuesto a los productos plásticos semielaborados que se destinen a obtener envases para tales fines y los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los mencionados envases. Se trata de una exención basada en motivos sanitarios que se ha redactado de una forma muy amplia. Esta amplitud probablemente se deba a la crisis sanitaria generada por la pandemia del COVID-19, pues, a diferencia de lo que ocurre con exenciones, aquí se incluyen las tres acciones del elemento objetivo del hecho imponible: fabricación, importación y adquisición intracomunitaria, no dando lugar a ningún tipo de trato discriminatorio entre los sujetos pasivos del gravamen⁵³.

50 Este apartado no se refiere expresamente a las exportaciones, sino al envío de la mercadería "a un territorio distinto al de aplicación del impuesto". Esta redacción no es casual y obedece al hecho que, si sólo se hubiera hablado de "exportación", se hubiese dejado fuera el envío de los productos gravados a un Estado Miembro de la UE. Tampoco se refiere directamente a España, por las aclaraciones especiales que se realizan sobre Ceuta y Melilla a la hora de definir el elemento objetivo del hecho imponible. (Vid.: SALASSA BOIX, R.: *ob. cit.*, pág. 225).

51 En la Consulta Vinculante V0013/2023 la Dirección General de Tributos contesta que el plástico biodegradable utilizado para la fabricación de envases de plástico que una empresa española adquiere a fabricantes nacionales y extranjeros también está sujeto a ese impuesto, pues dentro de la categoría "plástico" se incluye la categoría "plástico biodegradable". También están sujetas las bolsas de basura, el film para conservar y las bolsas de congelación se venden en los comercios como artículos acabados para uso doméstico, tal y como se afirma en la Consulta V0016/2023.

52 SALASSA BOIX, R.: *ob. cit.*, pág. 226.

53 Al margen de la industria alimentaria, en la consulta V0009/2023 la Dirección General de Tributos afirma que la adquisición intracomunitaria o la importación de materias primas para la fabricación de cables que vienen protegidas por envases de plástico que acaban gestionados como residuos en territorio español de los envases de plástico no reutilizables incluidos en el ámbito objetivo

- b) La importación o adquisición intracomunitaria de envases destinados a la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario⁵⁴.
- c) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.

Esta exención se basa en motivos económicos vinculados a la actividad agrícola y ganadera, en el sentido de no perjudicar a ese sector productivo con los mayores costes que implica un nuevo gravamen.

- d) La adquisición intracomunitaria de los productos gravados que sean enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto⁵⁵.

Estamos ante una exención basada en motivos comerciales y de competitividad, cuyo presupuesto fáctico es muy similar la no sujeción contemplada anteriormente, aunque con algunas variantes y particularidades⁵⁶.

El supuesto de no sujeción alcanza al fabricante que envía a los productos gravados fuera de España, mientras que esta exención beneficia al adquirente intracomunitario que realiza dicho envío. Más allá de los sujetos involucrados, la otra gran diferencia es de carácter temporal, en virtud que aquí se aclara que el envío debe realizarse “...con anterioridad a la finalización del

de la ley supone la realización del hecho imponible del impuesto, siendo irrelevante que el objeto de la compra sean los envases o el producto que es contenido, protegido y presentado mediante el envase y esta empresa tendrá la consideración de contribuyente de este impuesto por la realización de las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los envases que contienen las materias primas que utiliza para la fabricación de cables.

También está sujeta la fabricación de embalajes de espuma de poliestireno para protección de equipos electrónicos, de acuerdo con la Consulta V0028/2023 y la importación de FIBC Bags (denominadas también como Big-Bags), (V0077/2023) que son envases, con capacidades de 500 a 1500 kg, hechos de Polipropileno que por sus características técnicas pueden estar preparados para reutilizarse varias veces o para un solo uso según lo solicite el cliente y que aunque están preparados para un solo uso, están fabricados con Polipropileno virgen, material que se puede reciclar varias veces.

En las consultas V0024/2023 y en la V0026/2023 se asevera también que no tienen la consideración de envases de plástico no reutilizables y por tanto no están sujetos al impuesto los envases de plástico estériles y asépticos de un solo uso para la recogida de muestras para el análisis in vitro de orina, heces y esputos y legionelosis y salmonelosis, así como las bolsas de recogida de orina estériles y no estériles.

54 Esta exención también se basa en motivos sanitarios, pero no parece tener demasiado sentido, ya que el beneficio fiscal quedaría incluido en el caso anterior cuando se habla tanto de la fabricación como de la importación o adquisición intracomunitaria.

55 En la Consulta V0078/2023 se contempla un caso en el que una sociedad solicita la devolución del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables al haber realizado una exportación de un producto integrante del ámbito objetivo del Impuesto a través del Modelo A22. Sin embargo, posteriormente, dicho producto exportado es devuelto a la sociedad. Según la Dirección General de Tributos, dicha devolución supone una importación en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, dando lugar a la realización del hecho imponible conforme al art. 72 del tributo que se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.

56 SALASSA BOIX, R.: *ob. cit.*, pág. 227.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto", pero nada de ello se especifica para el caso de la fabricación no sujeta.

Finalmente, también nos llama la atención que, tanto en la no sujeción como en la exención, se dejan fuera a los importadores que envían los productos gravados fuera del territorio español, lo que podría conducir a una discriminación para los importadores⁵⁷.

- e) La adquisición intracomunitaria de los productos gravados que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.

Se trata de un beneficio fiscal basado en motivos ambientales, cuyo supuesto fáctico es muy similar al de no sujeción del artículo 73.a), aunque con diferencias respecto al sujeto beneficiado. El supuesto de no sujeción alcanza a los productos fabricados en el país que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, mientras que esta exención beneficia a los productos gravados adquiridos intracomunitariamente y que se encuentra en la misma situación. Al igual que ocurre con la no sujeción, aquí se incluyen los productos gravados que hayan dejado de ser adecuados para su utilización, lo que ha sido puesto en entredicho por la doctrina⁵⁸, en el sentido de ser cuestionable desde el punto de vista de la economía circular.

- f) La importación o adquisición intracomunitaria de los envases cuando el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos envases no exceda de 5 kilogramos.

En este supuesto nos encontramos ante una medida que hace hincapié en el aspecto práctico más que en el de la circularidad, ya que no dejan de ser productos que supuestamente se buscan desalentar, y desde el punto de vista de la equidad tributaria, considerando que se deja fuera del beneficio fiscal a la fabricación en España de los productos que no alcancen ese peso.

- g) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados (preformas o las láminas de termoplástico), cuando no se destinen a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y de los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases cuando no se utilicen en esos usos.

Por lo que respecta al **ámbito territorial** (art. 69), el Impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. De este modo, se han modificado el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

57 Vid. para un mayor detalle: GARCÍA DE VEGA, B. y PALAO BASTARDES, B.: "La controvertida aplicación práctica del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 141, 2023, págs. 281 y ss.

58 SALASSA BOIX, R.: *ob. cit.*, pág. 227.

para incorporar el nuevo gravamen. Así, mediante la Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Ley 8/2023, de 3 de abril, por la que se modifica el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se fijan los nuevos puntos de conexión aplicables a la competencias de exacción del Impuesto, estableciéndose, con carácter general, que en los supuestos de fabricación la exacción del Impuesto corresponderá a la Administración del territorio donde radiquen los establecimientos en los que se desarrolle la actividad, y, en los supuestos de adquisición intracomunitaria, la exacción corresponderá a la Administración del territorio en el que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente, salvo que las adquisiciones intracomunitarias se realicen por un contribuyente no establecido, en cuyo caso la exacción corresponde a la Administración del territorio donde radique el domicilio fiscal del representante.

Por último, en lo relativo al **aspecto temporal del hecho imponible**, el art. 74 distingue entre los supuestos de fabricación, en los que el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto, de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto por el fabricante. A ello se añade que se presume, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de productos fabricados se debe a que los mismos han sido objeto de entrega o puesta a disposición por parte del fabricante.

No obstante lo indicado, si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En cuanto a las importaciones, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

En tercer lugar, en las adquisiciones intracomunitarias, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

Finalmente, en los supuestos de introducción irregular de los productos en territorio de aplicación del gravamen, el devengo del impuesto se producirá en el momento de la misma y, de no conocerse dicho momento, se considerará que la introducción irregular se ha realizado en el periodo de liquidación más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro.

2. SUJETOS PASIVOS

Se definen como **contribuyentes** (art. 76) las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

diciembre, General Tributaria, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto⁵⁹.

En los casos de introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.

En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de una declaración previa; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.

A juicio de algún autor⁶⁰, llama la atención que, para asegurar el cobro del impuesto, no se haya establecido ningún responsable solidario para las importaciones, como ocurre con los impuestos especiales de fabricación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en donde también *"...responderán solidariamente del pago del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia"*⁶¹.

Desde un punto de vista formal, es preciso que el fabricante de productos objeto del gravamen se **inscriba en un Registro territorial** (art. 82). Además, si se desarrolla la actividad en varios establecimientos debe realizarse una inscripción por cada uno, sin que quepa la inscripción centralizada.

Si el sujeto pasivo es un adquirente intracomunitario de productos objeto del impuesto la susodicha inscripción es preceptiva salvo que el peso total de plástico no reciclado contenido en las adquisiciones intracomunitarias no exceda de 5 kilogramos en un mes natural, por lo que surgirá el deber desde el momento en que las citadas adquisiciones excedan de dicha cantidad, teniendo en cuenta las realizadas y las que se prevén realizar en el mes natural.

59 Son varias las consultas que se refieren a la adquisición de bobinas fabricadas en diversos materiales (film de polipropileno, film de PET, film de polietileno, papel, aluminio, etc.), cuyo único destino posible es la fabricación de envases utilizados por la industria en las máquinas envasadoras. En la Consulta V0006/2023 la Dirección General de Tributos puntualiza que si una sociedad adquiere estas bobinas y no incorpora cantidad de plástico alguno y simplemente las transforma o adapta para su utilización en la industria, aplicando tintas y barnices, a fin de incluir dibujos, colores, etc. para obtener una nueva bobina tintada y en otras se realiza un proceso de corte con el objeto de adecuar sus medidas a las exigidas por las máquinas envasadoras de sus clientes, no tendrá la consideración de "fabricación" a efectos de este Impuesto y no tendrá la consideración de contribuyente de este Impuesto. El fabricante de la bobina será quien deba repercutir a la empresa adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega y solo en el supuesto de que, a las bobinas adquiridas a proveedores españoles, por las que previamente se hubiera devengado el impuesto, se incorporen otros elementos de plástico la actividad si se considerará fabricación y la adquirente tendrá la consideración de contribuyente.

60 SALASSA BOIX, R.: *ob. cit.*, pág. 228.

61 Art. 8.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

Si se trata de un representante de un contribuyente no establecido en territorio español también tiene la misma obligación de inscripción⁶².

En todos estos casos indicados se les otorgará a los inscritos un Código de Identificación del Plástico (CIP) con el fin de una disponer así de una correcta identificación para operar en el mercado⁶³.

Por último, si se trata de un importador de productos objeto del impuesto no existe esta obligación.

Para finalizar el examen de los sujetos pasivos, al ser un tributo indirecto la regulación se ocupa de la **obligación de repercusión** del mismo (art. 82). De este modo si el contribuyente es un fabricante y realiza ventas o entregas de los pro-

62 El art. 5 de la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del Impuesto que nos ocupa, también regula el detalle del procedimiento de inscripción al que hemos aludido en el texto de la forma siguiente: *"Los obligados mencionados en los apartados anteriores deberán presentar una solicitud de inscripción, acompañada de la siguiente documentación:*

- a) Documentación acreditativa de la representación, cuando el obligado actúe mediante representante.
- b) Identificación y descripción del establecimiento en el que los fabricantes desarrollen la actividad.
- c) Indicación del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que le corresponde.

La solicitud de inscripción en el registro territorial deberá efectuarse con carácter previo al inicio de la actividad por vía electrónica, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Recibida la solicitud, y tramitado el oportuno expediente, la oficina gestora, acordará la inscripción en el registro territorial del impuesto.

El acuerdo de inscripción será notificado al interesado, junto con la tarjeta acreditativa de la inscripción que incluirá el código de identificación del plástico (CIP), regulado en el artículo 6 de esta orden, que le corresponde.

Los representantes de los contribuyentes del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables no establecidos en territorio español, conforme al artículo 82.7 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, deberán haber sido nombrados y estar inscritos en el registro territorial con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya hecho imponible del impuesto.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 82.8 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, los contribuyentes y las personas físicas o jurídicas que representen a los contribuyentes no establecidos en el territorio español que deban inscribirse en el registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables deberán hacerlo durante los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor de la presente orden".

63 El art. 6 de la Orden citada en la nota anterior señala los detalles del mismo: *"1. El código de identificación del plástico (CIP) es el código, configurado en la forma en la que se establece en el apartado 2 de este artículo, que identifica a los obligados inscritos en el registro territorial del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables.*

2. *El código constará de trece caracteres, distribuidos en la forma siguiente:*
 - a) *Las letras ES configurarán los dos primeros caracteres.*
 - b) *En tanto la persona titular del Ministerio de Hacienda y la Función Pública no disponga su sustitución por otros caracteres, los caracteres tercero, cuarto y quinto serán ceros.*
 - c) *Los caracteres sexto y séptimo identifican a la oficina gestora en que se efectúa la inscripción en el registro territorial.*
 - d) *Los caracteres octavo y noveno identifican la actividad que se desarrolla.*
 - e) *Los caracteres décimo, undécimo y duodécimo expresarán el número secuencial de inscripción, dentro de cada actividad, en el registro territorial de la oficina gestora.*
 - f) *El carácter decimotercero será una letra de control.*
3. *Los obligados tributarios deberán obtener tantos CIP como actividades. Los fabricantes, además, deberán tener tantos códigos como establecimientos en los que desarrollen su actividad".*

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

ductos fabricados en territorio español, debe repercutir a los adquirentes el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen con dicha venta o entrega⁶⁴. En la factura se deberá consignar de forma separada⁶⁵:

1. El importe de las cuotas devengadas.
2. Los kilogramos de plástico no reciclado contenidos en el producto⁶⁶.
3. Si resulta de aplicación alguna exención especificando el precepto en que se regula.

Si no es fabricante y realiza ventas o entregas en territorio español de los productos objeto del impuesto, previa solicitud del adquirente, deberá consignar en factura o certificado:

1. El importe del impuesto satisfecho por dichos productos y si resulta de aplicación alguna exención especificando el precepto en que se regula.
2. Los kilogramos de plástico no reciclado contenidos en el producto. Esto no será exigible cuando se expidan facturas simplificadas.

3. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN

La **base imponible** del tributo (art. 77) estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

En el supuesto de que a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, por los que previamente se hubiera devengado el impuesto, se incorporen otros elementos de plástico, de forma tal que tras ello formen parte del

⁶⁴ Para un mayor detalle: CALVO VÉRGEZ, J.: "La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 54, 2023.

⁶⁵ La consulta V0008/2023 se refiere a la compra por una empresa española envasadora de alimentos de envases de plástico no reutilizables a una empresa fabricante de envases, también española y que, posteriormente, vende los productos envasados a diversos clientes. En esa primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los envases, el contribuyente (el fabricante) deberá repercutir a la empresa envasadora de alimentos el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha operación y la empresa envasadora y pese a no ser contribuyente, sí que queda sometida a las obligaciones señaladas en el texto.

⁶⁶ Sobre la necesidad de consignar de forma separada, en la factura o en el certificado los datos relativos a la cantidad de plástico no reciclado contenido en cada producto transmitido, la Dirección General de Tributos razona la motivación de esta obligación (resolución V0125-23, de 3 de febrero): "Para poder disponer de una trazabilidad adecuada de los distintos productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que son objeto de entrega, es necesario consignar de forma separada en la factura o en el certificado los datos relativos a cada producto; de lo contrario, en caso de que posteriormente el adquirente de la mercancía quiera aplicar alguno de los supuestos de deducción o devolución previstos en la ley le será complicado probar el impuesto satisfecho por ese producto concreto por el que se solicita la deducción o devolución, y no podrá disfrutar de dicho beneficio fiscal" y concluye que ello también deberá cumplirse en aquellos supuestos en los que no se repercute económicamente el tributo al adquirente del producto (resolución V0126-23, de 3 de febrero, referida a un supuesto de donación): "si el destinatario de la donación solicita que se le aporte la información relativa al Impuesto, ya sea en la factura o vía certificado, deberá atenderse su requerimiento".

producto, la base imponible estará constituida exclusivamente por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, añadida a dichos productos⁶⁷.

En cuanto a la definición de *plástico reciclado* la norma se remite a las definiciones indicadas en el art. 2, considerando como reciclado aquel que se haya obtenido a partir de operaciones de valorización a las que hace referencia el artículo 2.bc) del mismo cuerpo legal⁶⁸.

La regulación de la base imponible se completa con la referencia a la identificación de la cantidad de plástico reciclado que se contenga en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 "*Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado*" o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos⁶⁹.

Por lo que respecta al **tipo de gravamen**, la norma indica escuetamente (art. 78) que será de 0,45 euros por kilogramo, sin mayores precisiones ni distinciones en función de la mayor o menor cantidad de plástico utilizado, lo que podría haberse matizado para gravar más o los usuarios en mayor cantidad del mismo y que sería un método de desincentivar a los mayores comercializadores.

Por su parte, el art. 80 de la Ley que comentamos hace referencia a dos **deducciones** que pueden aplicarse los contribuyentes del tributo: la primera consiste en que

67 Vid.: CASANA MERINO, F.: "El impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables. Dudas y problemas en su aplicación", *Gaceta Fiscal*, núm. 442, 2023, págs. 106 y ss. y GARCÍA DE PABLOS, J.F.: "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2021, págs. 31 y ss.

68 Las definiciones concretas en cuanto a plásticos son las siguientes: "u) «Plástico»: el material compuesto por un polímero tal como se define en el artículo 3.5 del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2006, relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y preparados químicos (REACH), por el que se crea la Agencia Europea de Sustancias y Preparados Químicos, se modifica la Directiva 1999/45/CE y se derogan el Reglamento (CEE) n.º 793/93 del Consejo y el Reglamento (CE) n.º 1488/94 de la Comisión así como la Directiva 76/769/CEE del Consejo y las Directivas 91/155/CEE, 93/67/CEE, 93/105/CE y 2000/21/CE de la Comisión, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con la excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente. Las pinturas, tintas y adhesivos que sean materiales poliméricos no están incluidos.

v) «Plástico biodegradable»: un plástico capaz de sufrir descomposición física o biológica, de modo que, en último término, se descompone en dióxido de carbono (CO₂), biomasa y agua, y que, conforme a las normas europeas en materia de envases, es valorizable mediante compostaje y digestión anaerobia.

w) «Plástico oxodegradable»: materiales plásticos que incluyen aditivos, los cuales mediante oxidación, provocan la fragmentación del material plástico en microfragmentos o su descomposición química".

69 Así, Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93, o en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

el contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de:

- a) Los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- b) Los productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
- c) Los productos que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.

La segunda deducción permite al contribuyente que realice la fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que sean objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produzcan dichas circunstancias, que minore, de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de dichos productos que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.

La aplicación de ambas deducciones quedará condicionada a que la existencia de dichos hechos pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto mediante el correspondiente documento justificativo del mismo.

Finalmente, la norma prevé que cuando la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido cuatro años contados a partir de la finalización del periodo de liquidación en el que se produjo dicho exceso y si dichas cuantías de deducción superan el importe de las cuotas devengadas en el último periodo de liquidación del año natural, se podrá solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación.

En definitiva, se trata de deducciones que podríamos denominar como técnicas, ya que persiguen la neutralidad del impuesto para los supuestos de destrucciones, devoluciones o no comercialización de los plásticos no reutilizables.

4. LIQUIDACIÓN Y DEBERES FORMALES

La gestión del tributo se detalla de forma pormenorizada en el art. 82 y ss. de la Ley que examinamos y comienza advirtiendo de la obligación de autoliquidación para los supuestos de fabricación o adquisición intracomunitaria.

El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el

Valor Añadido fuera mensual, atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, en cuyo caso será también mensual el periodo de liquidación de este impuesto.

En el caso de las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.

Además, se prescribe que, sin perjuicio de las obligaciones contables establecidas en otras normas, los fabricantes deberán llevar una contabilidad de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. El cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad se efectuará mediante un sistema contable en soporte informático, a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el suministro electrónico de los asientos contables conforme al procedimiento y en los plazos que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda.

Por su parte, los contribuyentes que realicen adquisiciones intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto llevarán un libro registro de existencias, que deberán presentar ante la oficina gestora conforme al procedimiento y en los plazos que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda⁷⁰.

En cuanto a las importaciones de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto se deberá consignar la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos y si le resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 75.f), en el apartado que proceda de la declaración aduanera de importación.

Además, para los contribuyentes no establecidos en territorio español, se prevé la obligación de nombramiento de una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, debiendo realizar dicho nombramiento con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya hecho imponible de este impuesto.

La **autoliquidación** debe ser comprensiva de las cuotas devengadas minoradas, en su caso, por las deducciones legalmente previstas y, como es lógico, no debe incluir las operaciones legalmente exentas. Si el importe de las deducciones supera el importe de las cuotas devengadas en el periodo de liquidación se dispondrá

⁷⁰ Respecto al libro registro de existencias que deben llevar los contribuyentes que realizan adquisiciones intracomunitarias de los productos objeto del impuesto, la resolución V0131-23, de 3 de febrero, aclara que, con carácter general, no cabe la posibilidad de realizar un asiento resumen agrupando varias adquisiciones intracomunitarias o varios productos. Únicamente se admite el asiento resumen si se trata de un mismo producto, con la misma fecha de adquisición intracomunitaria, con el mismo justificante, con aplicación del mismo régimen fiscal y procede del mismo proveedor. Sobre este mismo libro registro de existencias, también cabe destacar la resolución V0315-23, de 17 de febrero, sobre la fecha de salida que debe constar en supuestos de exportación. Al respecto, la Dirección General de Tributos indica que *"debe consignarse como fecha de salida de las mercancías la fecha del Documento Único Admirativo ("DUA") de exportación, que es el momento en el que se entienda producida la salida del producto del territorio de aplicación del impuesto"*.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

de dos opciones, de forma similar a como sucede con el Impuesto sobre el Valor Añadido⁷¹:

- Compensar dicho exceso en las autoliquidaciones posteriores siempre que no haya transcurrido el plazo de 4 años.
- Solicitar la devolución del exceso en la autoliquidación del último periodo de liquidación del año natural.

Si se trata de un importador de productos objeto del impuesto no estará obligado a presentar autoliquidación por dicha actividad pues el impuesto lo liquida la Aduana de importación.

En cuanto al plazo para presentar la autoliquidación (modelo 592) y, en su caso, el pago de la deuda tributaria, dependerá de la domiciliación del mismo:

- Si no se ha domiciliado el pago, el plazo será del 1 al 20 del mes siguiente a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda.
- Si se ha domiciliado el pago, del 1 al 15 del mes siguiente a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda.

En consecuencia, el período de liquidación por este impuesto coincidirá con el trimestre natural, salvo que el período de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido sea mensual, atendiendo al volumen de operaciones u

71 Los apartados 2 y 3 del art. 83 de la Ley se ocupa de las infracciones y sanciones de carácter tributario que se derivan de la aplicación del impuesto que analizamos con el siguiente tenor literal: "2. Constituirán infracciones tributarias:

a) La falta de inscripción en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

b) La falta de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos en dicho territorio.

c) La falsa o incorrecta certificación por la entidad debidamente acreditada, de la cantidad de plástico reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

d) El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto de las exenciones recogidas en el artículo 75.a) y g) por no ser el destino efectivo de los productos el consignado en dichas letras.

e) La incorrecta consignación en la factura o en el certificado de los datos a los que se refiere el artículo 82.9.

3. Las infracciones contenidas en el apartado 2 de este artículo serán graves y se sancionarán con arreglo a las siguientes normas:

a) Las establecidas en las letras a) y b) del apartado anterior, con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

b) La establecida en la letra c) del apartado anterior, con una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del importe de las cuotas del impuesto que se hubiesen podido dejar de ingresar, con un importe mínimo de 1.000 euros.

La sanción que corresponda conforme a lo señalado en esta letra b) se incrementará en el 25 por ciento si existe comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la misma conducta.

c) La establecida en la letra d) del apartado anterior, con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros.

d) La establecida en la letra e) con multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura o certificado emitido con la consignación incorrecta de los datos a los que se refiere el artículo 82.9".

otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, en cuyo caso será también mensual el periodo de liquidación por este impuesto⁷².

Por otra parte, el art. 81 se ocupa de los siguientes supuestos de **devolución** del tributo⁷³:

- a) Los importadores de los productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto.
- b) Los importadores de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.
- c) Los importadores de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.
- d) Los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel.
- e) Los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten que el destino de dichos productos es el de envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, o el de la obtención de envases para tales usos o el de permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

72 En los territorios forales de Gipuzkoa y Bizkaia se han aprobado los correspondientes modelos de autoliquidación para los supuestos en que la exacción corresponda a la Diputación Foral de Gipuzkoa y Bizkaia. Al respecto, la Orden Foral 152/2023 y la Orden Foral 127/2023 regulan para cada territorio foral los plazos, condiciones generales y procedimiento para la presentación de los modelos forales 592, así como la forma y procedimiento para la solicitud de devolución del impuesto, la inscripción en el registro territorial del impuesto, la llevanza de la contabilidad y la obligación de la llevanza del libro registro de existencias.

73 En cuanto a **los supuestos habilitantes para solicitar la devolución o deducción** es imprescindible diferenciar si se ha realizado el hecho imponible fabricación, adquisición intracomunitaria o importación y la acreditación de las circunstancias habilitantes. La Dirección General de Tributos ha señalado (resoluciones V0131-23 y V0411-23) que aun cuando resulta procedente la devolución del Impuesto en aquellos supuestos en los que el adquirente fabrica el envase a partir de un producto semielaborado, por las mermas acreditadas, no cabe dicha devolución por los productos ya envasados que son desechados por problemas de producción o etiquetado, ya que el consultante no tiene la consideración de "fabricante" a efectos del impuesto o que tampoco es posible solicitar la devolución del Impuesto por parte de un adquirente que no ostente la condición de contribuyente en aquellos supuestos en los que los envases dañados son destruidos. En estos casos, un posible mecanismo de recuperación del impuesto sería mediante la devolución de los envases o productos dañados al fabricante o importador de los envases, que sí está habilitado para la deducción del impuesto, previo reintegro del mismo al adquirente.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

- f) Los adquirentes de los productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, hayan resultado sujetos al mismo por haber sido concebidos, diseñados y comercializados para ser no reutilizables, cuando acrediten que, en su caso, tras la realización de alguna modificación en los mismos, puedan ser reutilizados.
- g) Los adquirentes de:
 - 1.º Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
 - 2.º Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.

La efectividad de las devoluciones –advierte la norma– quedará condicionada a que la existencia de los hechos enumerados en las mismas pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto⁷⁴.

IV. CRÍTICA FINAL

A modo de colofón de todo lo analizado en este trabajo podemos comentar algunas impresiones generales que nos ha suscitado el estudio de esta cuestión, en especial, la posible efectividad del Impuesto especial sobre envases no reutilizables.

⁷⁴ Como colofón a este epígrafe dedicado a la liquidación y deberes formales de los sujetos pasivos hay que referirse a las obligaciones contables relativas a las existencias del fabricante; así, estarán obligados al control de las mismas del modo siguiente (art. 7 de la Orden HFP/1314/2022, ya citada):

1. Se tiene que realizar una contabilidad por las existencias habidas en el establecimiento donde se desarrolla la actividad.
2. Si se lleva a cabo en varios establecimientos, se deberá llevar una contabilidad de existencias por cada uno sin que quepa la llevanza centralizada.
3. En la contabilidad de existencias no se pueden incluir las materias primas necesarias para la obtención de los productos objeto del impuesto.
4. En dicha cuantía se incluirán las existencias de productos fabricados que se tengan almacenadas a 1 de enero de 2023.
5. Como es lógico hay que contabilizar las existencias iniciales correspondientes a dicho periodo.
6. El cumplimiento de esta obligación debe realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dentro del mes siguiente al periodo de liquidación al que se refiera, siendo el mes de agosto inhábil.
7. Los asientos contables correspondientes a los periodos de liquidación del primer semestre de 2023 se permitió suministrarlos dentro del mes de julio de 2023.

En el caso de adquirentes intracomunitarios se prevé que no tienen la obligación de llevar y presentar libro registro de existencias cuando estén exceptuados de la obligación de inscripción porque el peso total del plástico no reciclado contenido en sus adquisiciones intracomunitarias no exceda de 5 kilogramos en el mes natural.

En primer lugar, hay que señalar que –desde un punto de vista genérico– la articulación de una medida indirecta de carácter negativo que consiste en un gravamen que desincentiva el consumo de un bien perjudicial con la naturaleza es un punto de partida adecuado para las finalidades que se hemos comentado a lo largo de la exposición.

En segundo término, sin embargo, es preciso llamar la atención sobre dos aspectos que limitan la consecución práctica de los objetivos que persigue este tributo: el primero es considerar si no hubiese sido más adecuado operar desde el punto de vista del incentivo de carácter positivo, ya que se podría haber articulado un beneficio fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido para los envases retornables o biodegradables, con lo que se evitaría la introducción de nuevos impuestos y, al mismo tiempo, se aprovecharían las figuras fiscales ya existentes; el segundo, es considerar el coste de oportunidad de la medida aprobada pues ha entrado en vigor el 1 de enero de 2023 cuando ya comenzaba a repuntar la escalada inflacionista de precios de los productos básicos, hecho que no ayuda precisamente a contener el incremento en los costes por el aumento del correspondiente a los contenedores plásticos.

Una tercera reflexión que surge al abordar este impuesto es la aparente falta de homogeneidad en el tratamiento de algunas cuestiones, como sucede con las diferencias de trato fiscal entre los adquirentes intracomunitarios y los importadores, tal y como hemos llamado la atención al exponer sus obligaciones tributarias; evidentemente hubiese sido preferible que se uniformase su regulación.

Por lo que respecta a los elementos de cuantificación del tributo, el sistema diseñado conlleva una elevada dosis de complejidad y de elevada presión fiscal indirecta para los contribuyentes, tanto para la obtención del CIP como por los deberes derivados del Registro y de la contabilidad, lo que nos mueve a pensar, de nuevo, si no hubiese sido preferible la inclusión de toda esta temática en el ámbito de las exenciones o de los tipos de gravamen diferenciados del Impuesto sobre el Valor Añadido. A ello se añade los problemas de aplicación práctica antes los diversos compuestos y productos de plástico, como se ha demostrado al exponer las dudas y dificultades que se están planteando en este año 2023 por parte de los contribuyentes a través de las correspondientes Consultas Tributarias Vinculantes ante la Dirección General de Tributos.

En cuanto al tipo de gravamen, el hecho de solo disponer de uno fijo de 0,45 euros por kilogramo nos ha mostrado el interés del legislador en conseguir un medio fácil de recaudación, en lugar de distinguir entre los mayores comercializadores de plástico, al mismo tiempo que no se tienen en cuenta a las pequeñas empresas.

Finalmente, desde el punto de vista de la circularidad del nuevo tributo, si bien los datos recaudatorios son positivos –aproximadamente 289 millones de euros brutos de recaudación en el primer semestre de 2023, según datos de la Agencia Tributaria– ello nos conduce a pensar si no nos encontramos –como en muchos otros ecoimpuestos o figuras de la llamada *fiscalidad ecológica*– ante meras *licencias para contaminar* pues en ocasiones puede ser más rentable pagar el grava-

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

men que acudir a los productos o medios de producción de plástico menos contaminantes, hecho que no siempre puede que existan o sean de coste asumible por los operadores económicos.

En definitiva, de la atenta lectura del articulado de la Ley, de su desarrollo y de las dificultades que se están plasmando en las Contestaciones a las Consultas Vinculantes planteadas ante la Agencia, podemos concluir –asumiendo el título de este trabajo– que el Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables presenta tanto luces como sombras y habrá que estar a su devenir en los siguientes ejercicios económicos para comprobar si cumple con sus finalidades circulares, no solo con las recaudatorias.

V. 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*, núm. 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.
- “El impuesto catalán sobre las bolsas de plástico: ¿un tributo nonato?”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308, 2010.
- ARMENTIA BASTERRA, J.: “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (I)”, *Forum Fiscal*, núm. 299, 2023.
- 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 VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., vol. I, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- 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.
- 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.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 54, 2023.
- CARBAJO VASCO, D.: “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, *Impuestos*, núm. 21, 1993.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

- 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.
- "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 213, 1991.
- CASANA MERINO, F.: "El impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables. Dudas y problemas en su aplicación", *Gaceta Fiscal*, núm. 442, 2023.
- 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" 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.
- 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.
- GARCÍA CARRETERO, B.: "Hacia una circularidad de los plásticos. Análisis del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables desde una perspectiva medioambiental", en la Obra Colectiva: *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario. Sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular*, Aranzadi, Pamplona, 2023.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F.: "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2021.
- GARCÍA DE VEGA, B. y PALAO BASTARDES, B.: "La controvertida aplicación práctica del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 141, 2023.
- GARCÍA NOVOA, C.: "El impuesto sobre envases de plástico no retornables", en la Obra Colectiva: *Digitalización, inteligencia artificial y economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2021.
- 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.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

- Saggi sur rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, Milán, 1953.
- "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.
- MANZANO SILVA, E.: "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables", *Revista Aragonesa de Función Pública*, núm. 21, 2022.
- 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.
- *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- ORTIZ CALLE, E.: "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables", en la Obra Colectiva: *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, 2022.
- 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.

Luces y sombras en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables
(Antonio Vaquera García)

- 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.
- "Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- SALASSA BOIX, R.: "Nuevas tendencias fiscales en España para reducir la utilización de residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular", en la Obra Colectiva: *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2021.
- 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 plastica istituita dall'articolo 1, comma 8, della legge n. 475/1988", *Rivista Giuridica dell'ambiente*, núm. 3, 1989.