



universidad  
de león



**FACULTAD DE DERECHO  
UNIVERSIDAD DE LEÓN  
CURSO 2022 / 2023**

**FISCALIDAD DE LOS ENVASES  
PLÁSTICOS DE UN SOLO USO EN LA  
LEY DE RESIDUOS Y SUELOS  
CONTAMINADOS PARA UNA  
ECONOMÍA CIRCULAR**

**TAXATION OF SINGLE-USE PLASTIC  
PACKAGING IN THE LAW ON WASTE AND  
CONTAMINATED SOILS FOR A CIRCULAR  
ECONOMY**

**MÁSTER EN ABOGACÍA**

AUTOR: D. DIEGO BLANCO PRADA

TUTOR: D. ANTONIO VAQUERA GARCÍA

*“The smart rebound of the European economy will require game-changing strategies, breaking the paradigms prevailing since the industrial revolution. A priority is to go beyond the linear economy, where stakeholders are in traditional silos. In addition to preserving natural resources, shifting to a circular economy offers an opportunity to create new sources of wealth. The emergence of innovative models leads to collaborative dynamics across industries, cities, and communities that reveal new fields of sustainable value creation, such as selling services instead of products, recovering resources from waste, sharing assets, and producing green supplies. Europe offers the perfect ground for a circular economy to truly take shape and for launching disruptive models. It represents a unique opportunity but will require true vision and leadership.”*

**Laurent Auguste**, Senior EVP Innovation & Markets, Veolia

***GROWTH WITHIN: A CIRCULAR  
ECONOMY VISION FOR A  
COMPETITIVE EUROPE***

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>ÍNDICE DE CONTENIDOS</b> .....	1
<b>RESUMEN</b> .....	4
<b>PALABRAS CLAVE</b> .....	4
<b>ABSTRACT</b> .....	5
<b>KEY WORDS</b> .....	5
<b>OBJETO DEL TRABAJO</b> .....	6
<b>METODOLOGÍA</b> .....	8
<b>ÍNDICE DE ABREVIATURAS</b> .....	10
<b>1. EL DERECHO AMBIENTAL</b> .....	12
1.1. CONCEPTO .....	12
1.2. NATURALEZA JURÍDICA Y DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL.....	13
1.2.1. Derecho Ambiental Internacional .....	13
1.2.2. Derecho Ambiental Nacional .....	13
1.3. PROBLEMÁTICA RELATIVA AL DERECHO AMBIENTAL.....	14
<b>2. LA ECONOMÍA CIRCULAR</b> .....	16
2.1. CONCEPTO .....	16
2.2. ORÍGENES DE LA ECONOMÍA CIRCULAR: ESCUELAS DE PENSAMIENTO Y SUS PERSPECTIVAS .....	16
2.3. CAMPOS DE ACCIÓN Y SECTORES DE LA BIOSFERA EN LOS QUE INFLUYE LA ECONOMÍA CIRCULAR.....	19
2.3.1. Campos de acción de la Economía Circular.....	19
2.3.2. Sectores de la biosfera influenciados por la Economía Circular: energía, residuos y ciclo del agua.....	21
2.4. LA CIRCULARIDAD EN LA NORMATIVA EUROPEA .....	23
2.4.1. Del Acta Única Europea al VIII PMA .....	23

2.4.2. El Plan de Acción de la Unión Europea para la Economía Circular (2015).....	25
2.4.3. El Pacto Verde Europeo (2019).....	26
2.4.4. El Nuevo Plan de Acción para la Economía Circular (2020).....	29
<b>3. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL.....</b>	<b>32</b>
3.1. ORGANIZACIÓN COMPETENCIAL TRIBUTARIA EN ESPAÑA.....	32
3.2. INCIDENCIA DE LOS INSTRUMENTOS FISCALES EN LA INCENTIVACIÓN DE LA CIRCULARIDAD ECONÓMICA .....	35
3.2.1. Naturaleza jurídica de las figuras tributarias ambientales.....	35
3.2.2. Fines fiscales o recaudatorios vs. Fines no fiscales o extrafiscales..	35
3.2.3. Funcionalidad de los tributos con fines no fiscales.....	37
3.3. DESARROLLO NORMATIVO DE MEDIDAS FISCALES QUE PUEDEN COADYUVAR A LA CIRCULARIDAD ECONÓMICA EN ESPAÑA: LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR .....	38
3.3.1. España Circular 2030. La Estrategia Española para la Economía Circular (2020) .....	38
3.3.2. La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.....	39
<b>4. MEDIDAS FISCALES APLICABLES A LOS PLÁSTICOS: EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES .....</b>	<b>41</b>
4.1. NATURALEZA Y FINALIDAD .....	42
4.2. HECHO IMPONIBLE, DEVENGO Y CONTRIBUYENTES.....	44
4.3. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIÓN.....	45
4.4. BASE IMPONIBLE, TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA ÍNTEGRA.....	48
4.5. DEDUCCIONES, DEVOLUCIONES Y NORMAS DE GESTIÓN ...	49

4.6. POSIBLE COLISIÓN CON EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO Y PERSPECTIVAS DE FUTURO .....	52
4.6.1. La necesaria delimitación del poder tributario autonómico .....	52
4.6.2. Experiencias en el entorno europeo: la fiscalidad sobre los plásticos en Dinamarca .....	53
<b>CONCLUSIONES</b> .....	56
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	61
<b>WEBGRAFÍA</b> .....	66
<b>ANEXO JURISPRUDENCIAL</b> .....	68
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA .....	68
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	68
SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	69
SENTENCIAS DE TRIBUNALES ORDINARIOS.....	69

## **RESUMEN**

La abogacía ha venido representando siempre un papel importante en la defensa de los derechos y libertades fundamentales, que sirven como sustrato de nuestro Estado de derecho. Son frecuentes las alusiones al valor de la labor de la abogacía en relación con el derecho de defensa y el derecho a la tutela judicial efectiva, como piedra angular de un sistema jurídico eficiente y garantista.

Sin embargo, lo anteriormente mencionado no es óbice para poner de manifiesto la necesidad de contar con una abogacía consciente y comprometida, que garantice la defensa del derecho a un medio ambiente adecuado. Así, los abogados tienen un papel protagonista, no sólo en la defensa del bien jurídico ambiental, sino también en el adecuado asesoramiento y acompañamiento a empresas, organizaciones no gubernamentales, y a la propia sociedad civil.

Este trabajo es el resultado del análisis de las problemáticas ambientales desde la perspectiva de la fiscalidad aplicable a los envases de plástico no reutilizables y su potencial influencia en la consecución de la circularidad, como instrumento de la política económica que nos permita articular medidas para encaminarnos hacia un sistema que permita aunar los objetivos del desarrollo económico, la sostenibilidad ambiental y la justicia fiscal.

## **PALABRAS CLAVE**

Derecho ambiental, fiscalidad ambiental, economía circular, competencia, sistema lineal, envases de plástico no reutilizables.

## **ABSTRACT**

The legal profession has always played an important role in the defence of fundamental rights and freedoms, which serve as the foundation of our Rule of law. Frequent allusions are made to the value of the work of the legal profession in relation to the rights of defence and the right to effective judicial protection, as cornerstone of an efficient legal system with guarantees.

However, the aforementioned does not prevent us from highlighting the need for a conscious and committed legal profession that guarantees the defence of the right to an adequate environment. Thus, lawyers have a leading role to play, not only in the defence of the environmental legal right, but also in providing adequate advice and support to companies, non-governmental organisations and civil society itself.

This work is the result of the analysis of environmental issues from the perspective of taxation applicable to non-reusable plastic packaging and its potential influence on the achievement of circularity, as an instrument of economic policies that allows us to articulate measures to move towards a system that combines the objectives of economic development, environmental sustainability, and fiscal justice.

## **KEY WORDS**

Environmental law, environmental taxation, circular economy, power, linear system, non-reusable plastic packaging.

## OBJETO DEL TRABAJO

La finalidad de la realización del presente trabajo podría entenderse subdividida en dos facetas, una para abordar un análisis más general, y otra que aporta una mayor especificidad. No obstante, dado que la segunda no se entendería sin la existencia de la primera, y para aportar una visión de conjunto que resulte más clarificadora, procederé a realizar un análisis que se ocupe primero de las cuestiones más generales para pasar después a los aspectos específicos.

Desde una óptica general, se lleva a cabo un análisis del auge y caída del Derecho Ambiental apuntando algunas de sus problemáticas, y la necesidad de conjugar principios clásicos del mismo como el principio «*quien contamina, paga*», o el principio de acción en la fuente en relación con los atentados al medio ambiente con las propuestas de la Economía Circular. Estos principios resultan muy efectivos en la creación de un marco común en el tratamiento del régimen jurídico ambiental, pero encuentran sus límites a la hora de trasladar a la práctica medidas concretas en pos de la circularidad económica.

Así, la Economía Circular nos sirve para vehicular propuestas a través de acciones concretas enmarcadas en diferentes estratos de la cadena de valor y el proceso productivo, involucrando a una multiplicidad de sujetos y afectando a todos los sectores económicos en la búsqueda de un objetivo común. En síntesis, se aboga por la creación de un sistema económico y social que tiene como objetivo la producción de bienes y servicios al tiempo que reduce el consumo y el desperdicio de materias primas, agua y fuentes de energía.

En lo relativo a la perspectiva específica, se trata de dar una visión sobre las consecuencias del intento de traslación de las directrices de la circularidad al sistema fiscal, y en concreto a la imposición sobre los envases de plástico no reutilizables. Según datos del INE, los impuestos ambientales alcanzaron los 21.265 millones de euros en 2021, un 8,5 % más que en el año anterior. Representaron el 7,2 % del total de impuestos de la economía española, cuatro décimas menos que en 2020. Si analizamos estas cifras, veremos que España se coloca entre los países de la Unión Europea con menos efectividad en la recaudación en lo que a esta materia se refiere.

En este sentido, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables propuesto por la nueva Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular

constituye un instrumento que, no exento de aspectos criticables, cumple con las recomendaciones recibidas por España por parte de las instituciones europeas en relación con la necesidad de aumentar el peso que la tributación ambiental tiene en nuestro sistema fiscal.

Al hilo de su análisis podremos comprobar sus principales virtudes y defectos. Si bien los segundos son expuestos de manera más detallada a lo largo del presente estudio y las conclusiones del mismo, de entre las primeras cabe destacar su consideración como figura de titularidad netamente estatal, lo que le permite eludir los obstáculos propios de la existencia de una potencial multiplicidad de regulaciones autonómicas. Asimismo, su consideración como un instrumento complementario y adicional al conjunto de potenciales medidas comunitarias que se pueden poner sobre la mesa en esta materia le aporta una nota de versatilidad.

En suma, nos encontramos ante un instrumento jurídico de rigurosa actualidad, que pone el foco en los envases plásticos de un solo uso para tratar de modificar el comportamiento de los agentes económicos e incidir así en la estrategia de la economía circular, clave para alcanzar una mayor optimización y gestión responsable de los recursos naturales de cara a lograr la sostenibilidad global. De este modo, se vincula con el Objetivo 12 de la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible de la ONU, para poner en valor la necesidad de una reorientación del diseño de productos y de los procesos comerciales hacia los estándares de la circularidad.

## **METODOLOGÍA**

### **○ Elección del tutor y la temática.**

La elección del tutor resultó relativamente sencilla, al haber realizado trabajos bajo la misma dirección y dentro de la disciplina del Derecho Financiero. La Economía Circular es transversal, se trata de un tema profundamente interdisciplinar que exige la interacción y contacto de múltiples actores económicos y ramas de conocimiento. Estas características la dotan de un especial interés para los operadores jurídicos en general, que no agota sus horizontes únicamente en la visión financiera. En este sentido, la recientemente aprobada Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular ofrecía un atractivo campo de estudio para trabajar sobre los plásticos a través de una de las nuevas figuras impositivas que introduce.

### **○ Recopilación de fuentes.**

Para comenzar fue necesario tratar de recopilar todos los manuales, monografías, normativa, jurisprudencia y artículos de revistas especializadas en la materia que alcancé a obtener y que guardasen relación con el objeto del trabajo; para trazar unas ideas generales acerca de la naturaleza y magnitud del estudio a realizar. Se trata de normativa de plena actualidad, máxime si tenemos en cuenta que la entrada en vigor del título VII de la norma, donde se encuentran las medidas de índole fiscal, se produjo el 1 de enero del presente año. Esto ha supuesto en algunos momentos una dificultad adicional en la búsqueda de fuentes bibliográficas, no obstante, la reciente monografía de mi tutor sobre la materia, así como los artículos de revistas especializadas en aspectos tributarios me han servido de gran ayuda como hilo conductor para articular el trabajo.

### **○ Propuesta de esquema.**

Con una visión general sobre cómo quería abordar el trabajo, procedí a redactar en primer lugar los apartados más generales sobre Derecho Ambiental y Economía Circular, tratando de profundizar de manera más exhaustiva en el segundo como parte esencial del cambio de tendencia y los objetivos a los que aspira esta nueva normativa en comparación con la anterior Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. Finalizada esta parte, redacté un esquema para continuar trabajando en los apartados en relación con el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, que contó con el visto bueno de mi tutor.

- **Procedimiento de trabajo.**

Al tratarse de normativa que, no sólo aspira a sustentarse en los principios que inspiran la Economía Circular, sino también a contribuir a trasladar las exigencias de la misma en concordancia con dichos principios a nuestro sistema económico y productivo, el método de trabajo debe ocuparse tanto de las bases teóricas como de las consecuencias prácticas y las confluencias existentes entre ambas. Bajo esta premisa, se combinan métodos deductivos e inductivos a la luz de la normativa vigente en la materia, tanto española como europea, mientras se realiza una exégesis de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, apuntando sus principales fortalezas y debilidades a través de un análisis teleológico en torno al impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
<b>Apdo.</b>	Apartado
<b>Art./s</b>	Artículo/s
<b>C.E.</b>	Constitución Española de 1978
<b>C2C</b>	<i>Cradle to Cradle</i>
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CCLL / EELL</b>	Corporaciones Locales / Entes Locales
<b>Cfr.</b>	Compárese con
<b>Coord.</b>	Coordinador/es
<b>Disp. adic.</b>	Disposición adicional
<b>Disp. final</b>	Disposición final
<b>EC</b>	Economía Circular
<b>FD</b>	Fundamento de Derecho
<b>FJ</b>	Fundamento Jurídico
<b>IE</b>	<i>Industrial Ecology</i>
<b>LBRL</b>	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
<b>LHL</b>	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
<b>LOFCA</b>	Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
<b>LRSCEC</b>	
<b>Núm.</b>	Número
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
<b>ODS</b>	Objetivos de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas
<b>Op. cit.</b>	Obra citada
<b>p.</b>	Página
<b>PET</b>	Tereftalato de polietileno
<b>PMA</b>	Programa/s de Acción en el Medio Ambiente de la Unión Europea
<b>pp.</b>	Páginas
<b>PVC</b>	Policloruro de vinilo

<b>RMI</b>	<i>Rocky Mountain Institute</i>
<b>STC / SSTC</b>	Sentencia/s del Tribunal Constitucional
<b>STJUE</b>	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>STS / SSTS</b>	Sentencia/s del Tribunal Supremo
<b>STSJ CAT</b>	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña
<b>STSJ CLM</b>	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>UE</b>	Unión Europea
<b>Vol.</b>	Volumen

## 1. EL DERECHO AMBIENTAL

Con carácter previo al análisis de conceptos como el de “Economía Circular”, que aspira a tener un peso importante en el novedoso cuerpo normativo que será objeto de posterior análisis, es necesario entender el concepto de “Derecho Ambiental” y su génesis. El derecho ambiental experimenta un espectacular desarrollo hasta mediados del siglo XX, manifestándose con fuerza desde los años 70<sup>1</sup> del citado siglo como un eco de la preocupación social en torno a la integración de la perspectiva medioambiental en el desarrollo económico. La implementación de un modelo de desarrollo sostenible es una preocupación de la sociedad actual, y lo es también de su derecho<sup>2</sup>.

### 1.1. CONCEPTO

En cuanto al concepto, podemos definirlo como “*sistema normativo dirigido a la preservación del entorno humano mediante el control de la contaminación y la garantía de uso sostenible de los recursos naturales y de los sistemas de la biosfera que sirven de soporte a la vida*”<sup>3</sup>. Sin embargo, podemos encontrar diferentes definiciones que se han ido construyendo por parte de diferentes autores<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2020. p. 15.

<sup>2</sup> JORDANO FRAGA, J. El derecho ambiental del siglo XXI. En: CONTRERAS, F.R. *Cultura verde: ecología, cultura y comunicación*. 1ª Edición. Sevilla: Consejería de Medio Ambiente. Junta de Andalucía, 2007, pp. 115-140.

<sup>3</sup> ALLI TURILLAS, J.C. y LOZANO CUTANDA, B. *Administración y Legislación Ambiental*. 9ª Edición. Madrid: Dykinson. 2016. p. 123.

<sup>4</sup> Podemos encontrar otras variadas definiciones de este concepto: Vid. JORDANO FRAGA, J. El derecho ambiental del siglo XXI. En: CONTRERAS, F.R. *Cultura verde: ecología, cultura y comunicación*. 1ª Edición. Sevilla: Consejería de Medio Ambiente. Junta de Andalucía, 2007, pp. 115-140. En este sentido, señala este autor que: “En España, puede así afirmarse que el Derecho ambiental es el Derecho garantizador del Derecho a un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona constitucionalmente consagrado en el artículo 45 CE.”; CAFFERATTA A., NÉSTOR. *Introducción al derecho ambiental*. 1ª Edición, Buenos Aires: Instituto Nacional de Ecología, 2004. p. 17. Este autor por su parte pone el foco en el uso racional y la preservación: “Corresponde recordar en este inicio que el derecho ambiental, disciplina jurídica en pleno desarrollo y evolución, constituye el conjunto de normas regulatorias de relaciones de derecho público o privado tendentes a disciplinar las conductas en orden al uso racional y conservación del medio ambiente, en cuanto a la prevención de daños al mismo, a fin de lograr el mantenimiento del equilibrio natural, lo que redundará en una optimización de la calidad de vida.”

## 1.2. NATURALEZA JURÍDICA Y DISTRIBUCIÓN COMPETENCIAL

### 1.2.1. Derecho Ambiental Internacional

En el ámbito internacional, se entiende que el Derecho Ambiental Internacional<sup>5</sup> constituye el “ordenamiento jurídico destinado a regular las relaciones de coexistencia, cooperación e interdependencia, institucionalizada o no, entre los actores internacionales, que tiene como objetivo la protección internacional del ambiente; o, el conjunto de normas jurídicas de carácter internacional destinado a la protección del ambiente en cualquiera de sus formas<sup>6</sup>”.

El desarrollo de esta rama del ordenamiento internacional implica necesariamente la existencia de un delicado equilibrio entre las potestades regulatorias internacionales y la autonomía propia de cada estado. Esto, en suma, se manifiesta en una pugna entre el derecho soberano de los Estados sobre sus propios recursos y su administración y la obligación que todo Estado tiene de no dañar el medio ambiente de otros Estados.

### 1.2.2. Derecho Ambiental Nacional

Si descendemos al plano nacional vemos que el artículo 45<sup>7</sup> de la Constitución Española (en adelante, CE) no otorga naturaleza de derecho fundamental al derecho a un medio ambiente adecuado, sino que se encuadra dentro de los principios rectores de la política social y económica, no es por tanto susceptible de invocarse vía recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. El art. 149.1. 23.<sup>a</sup> de la Constitución atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la *legislación básica sobre protección del medio*

---

<sup>5</sup> Podemos encontrar diferencias en su formulación, no obstante, la doctrina mayoritaria tiende a una aceptación mayor de la fórmula Derecho Ambiental Internacional frente a la de Derecho Internacional del Medio Ambiente porque se le presupone a la primera de ellas un compromiso mayor con el Derecho Ambiental que con el Derecho Internacional. En el caso de España, el término “*Derecho Ambiental*” aparece por primera vez en la Ley de Minas de 1973. Vid. MATEO, R. M. *Derecho ambiental*. 1ª Edición. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local. 1977. pp. 72 y ss.

<sup>6</sup> SERVI, A. El Derecho Ambiental Internacional. *Revista de Relaciones Internacionales*, 1998, núm. 14, pp. 4 y ss.

<sup>7</sup> *Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.*

*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.*

*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.*

*ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección.*

Así, la redacción plasmada en nuestra Carta Magna permitió que las Comunidades Autónomas iniciaran una carrera por la asunción de las competencias medioambientales abiertas por el legislador estatal. De esta forma se establecerían unas bases mínimas que pueden ser objeto de posterior ampliación por el legislador autonómico. En definitiva, que la protección que conceda la ley estatal puede ser ampliada por las Comunidades Autónomas, pero no puede ser, de ningún modo, disminuida<sup>8</sup>.

En lo que se refiere a los Entes Locales, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local<sup>9</sup> (en adelante, LBRL), reconoce en términos generales una serie de competencias más propias de la coordinación que de la ejecución, si bien existen una serie de competencias propias, como la *protección del medio ambiente urbano* (art. 25 LBRL). Tales competencias conexas a la protección ambiental constituirían servicios de obligada prestación por los Entes Locales como la protección de la salubridad pública<sup>10</sup>, los servicios de limpieza viaria, recogida y tratamiento de residuos ... etc.<sup>11</sup>.

### **1.3. PROBLEMÁTICA RELATIVA AL DERECHO AMBIENTAL**

Las características propias del derecho ambiental, tanto desde el plano internacional como nacional, comportan una serie de debilidades que determinan, en cierta medida, que podamos hablar de una “crisis del Derecho ambiental<sup>12</sup>”:

1º Hiperinflación normativa<sup>13</sup>: Su rápida proliferación y desarrollo normativo han provocado la aparición de una multiplicidad de instrumentos legales. En el plano

---

<sup>8</sup> LOZANO CUTANDA, B. Derecho ambiental: algunas reflexiones desde el derecho administrativo. *Revista de administración pública*, 2016, núm. 200, pp. 409-438.

<sup>9</sup> BOE núm. 80, de 3 de abril de 1985.

<sup>10</sup> Cabe destacar que la salubridad e higiene local es considerada una de las primeras competencias municipales. Vid. DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J. M. Administración local y medio ambiente. Funciones, medios y problemas. *Revista de Estudios de la Vida Local*, 1980, núm. 207, pp. 409-454.

<sup>11</sup> MUÑOZ MACHADO, S. La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de medio ambiente. *Agricultura y sociedad*, 1981, núm. 190, pp. 352-382.

<sup>12</sup> LOZANO CUTANDA, B. Eclósión y crisis del Derecho Ambiental. *Revista de Administración Pública*, 2007, núm. 174, pp. 367-394.

<sup>13</sup> ALLI TURILLAS, J.C. y LOZANO CUTANDA, B. *Administración y Legislación Ambiental*. 9ª Edición. Madrid: Dykinson. 2016. p. 128.

internacional lo cierto es que pese a que contamos con instrumentos como el Protocolo de Montreal relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono<sup>14</sup> o el Protocolo de Kioto<sup>15</sup>, que han demostrado una notable eficacia<sup>16</sup>, no todos alcanzan ese grado de efectividad. En el perfil nacional de la normativa ambiental, aunque a menor escala, podemos observar un fenómeno similar donde las Comunidades Autónomas han ido asumiendo competencias de gestión en materia de la protección del medio ambiente con las consiguientes disparidades regulatorias que ello conlleva.

2º Necesidad de armonización y codificación: Precisamente la gran variedad de normas y la heterogeneidad de las mismas es lo que viene determinando, y así nos lo confirma el paso del tiempo, una acuciante necesidad de armonización<sup>17</sup> y codificación en aras de la sistemática y la seguridad jurídica. En este sentido, son un buen ejemplo las *normas integradoras de las técnicas procedimentales de control previo ambiental de las actividades contaminantes* que comenzaron a implementar con acierto algunas Comunidades Autónomas en el plano nacional.

3º Carácter *soft law* o “derecho blando”: En cuanto al peso normativo de las disposiciones de Derecho ambiental, encontramos que, con frecuencia entran dentro de lo que denominamos *soft law*<sup>18</sup> o “derecho blando”. Esto explica en gran medida que los instrumentos internacionales<sup>19</sup> promulgados frecuentemente no revistan carácter obligatorio y requieran del compromiso voluntario de los Estados que se adhieren a ellos, adquiriendo con dicha adhesión fuerza vinculante, pero teniendo una naturaleza dispositiva más propia de declaraciones o compendios de principios<sup>20</sup>.

---

<sup>14</sup> DOCE núm. 297, de 31 de octubre de 1988.

<sup>15</sup> DOCE núm. 130, de 15 de mayo de 2002.

<sup>16</sup> Hasta el punto de que el Protocolo de Montreal es considerado actualmente como uno de los instrumentos ambientales que han demostrado una mayor efectividad – sino la mayor efectividad – para combatir un problema ambiental concreto. (Vid. LOZANO CUTANDA, B. *Eclosión y crisis del Derecho Ambiental*. *Revista de Administración Pública*, 2007, núm. 174, op. cit., p. 377.

<sup>17</sup> MATA SIERRA, M<sup>a</sup>. T. *La armonización fiscal en la C.E.E.*, Valladolid: Ed. Lex Nova, 1993.

<sup>18</sup> LOZANO CUTANDA, B. *Derecho Ambiental Administrativo*. 10ª Edición. Madrid: Dykinson. 2009. p. 126.

<sup>19</sup> Ejemplos de instrumentos con este carácter abundan en el Derecho Ambiental Internacional, pueden citarse, entre otros: Declaración de Estocolmo sobre el Medio Humano (1972), Declaración de Río sobre medio Ambiente y Desarrollo (1992)<sup>19</sup>, Declaración de Dublín sobre el agua y el Desarrollo Sostenible (1992).

<sup>20</sup> Dos de los más conocidos son el principio de desarrollo sostenible y el principio de «quien contamina paga» como bases de la intervención pública en la protección del medio natural. Indica VAQUERA GARCÍA, A.: “*La necesidad de una intervención del Sector Público para proteger el medio*

## 2. LA ECONOMÍA CIRCULAR

### 2.1. CONCEPTO

La *Economía Circular* como planteamiento teórico-práctico no tiene una fecha de inicio específica<sup>21</sup>, no obstante, sí es posible afirmar que empieza a plantearse con mayor firmeza a partir de los años 70, alcanzando durante los años 90 su desarrollo pleno<sup>22</sup>. A modo de aproximación, podríamos decir que es un concepto económico que se interrelaciona con la idea de *sostenibilidad*, y cuyo objetivo es que el valor de los productos, los materiales y los recursos (agua, vidrio, papel, metales, energía ...) se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y que se reduzca al mínimo la generación de residuos<sup>23</sup>. Pese a que no existe una única definición, el concepto es definido por Ellen MacArthur como “*un ciclo continuo de desarrollo positivo que conserva y mejora el capital natural, optimiza el uso de recursos y minimiza los riesgos del sistema al gestionar una cantidad finita de existencias y flujos renovables*”<sup>24</sup>. (Ellen MacArthur Foundation, 2020).

### 2.2. ORÍGENES DE LA ECONOMÍA CIRCULAR: ESCUELAS DE PENSAMIENTO Y SUS PERSPECTIVAS

A lo largo de su desarrollo, diferentes corrientes de pensamiento han tratado de dotar de un cuerpo teórico y una virtualidad práctica concreta a las tesis de la Economía Circular, aportando diferentes perspectivas y consideraciones:

---

*ambiente se ha venido predicando en la ciencia económica desde principios del Siglo XX y tuvo su auge a partir de los años 70 con las Recomendaciones de la OCDE, en especial, con la máxima de «quien contamina, paga», auspiciada por este organismo en su Recomendación de 26 de mayo de 1972”.* (Vid. VAQUERA GARCÍA, A. La protección ambiental como alternativa de financiación de las comunidades autónomas, el caso de los impuestos sobre usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia y Castilla y León. En: MATA SIERRA, M<sup>a</sup>. T. (BLASCO DELGADO, C. Coord.) *Alternativas de financiación en época de crisis*. 1<sup>a</sup> Edición. Valladolid: Lex Nova, 2014, pp. 127-170.)

<sup>21</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. 1<sup>a</sup> Edición. Navarra: Aranzadi. 2020. p. 21.

<sup>22</sup> El químico alemán Michael Braungart desarrolló, junto al arquitecto estadounidense Bill McDonough, el concepto y certificación *Cradle to Cradle* (C2C) en oposición al concepto *Cradle to Grave* característico del sistema de producción lineal. Vid. BRAUNGART, M. y MCDONOUGH, B. *Cradle to Cradle (De la cuna a la cuna): rediseñando la forma en que hacemos las cosas*. 1<sup>a</sup> Edición. Madrid: McGraw-Hill. 2005.

<sup>23</sup> MELGAREJO, J. Agua y economía circular. I. *Congreso Nacional del Agua Orihuela. Innovación y sostenibilidad*, 2019, pp. 27-52.

<sup>24</sup> ELLEN MACARTHUR FOUNDATION. *¿What is Circular Economy?* [en línea] [Fecha de consulta: 6 de enero de 2023]. [<https://ellenmacarthurfoundation.org/topics/circular-economy-introduction/overview>]

- A) Diseño Regenerativo (*Regenerative Design*): John T. Lyle, desarrolló ideas basadas en esta filosofía de diseño con la intención de que fuesen aplicables a todos los sistemas, no únicamente al sector de la agricultura, pese a que se partió de ella para formular inicialmente el concepto de regeneración y circularidad. Así, se construye un sistema sobre el cual los productos son creados e interaccionan entre sí sin producir residuos emulando el funcionamiento de los ecosistemas<sup>25</sup>.
- B) Economía del rendimiento (*Performance Economy*): El arquitecto y economista Walter Stahel, inventor de la expresión “*Cradle to Cradle*” (C2C), propone una visión de la economía en bucles (*The Potential for Substituting Manpower for Energy*) que persigue cuatro objetivos principales: la extensión de la vida del producto, los bienes de larga duración, las actividades de reacondicionamiento y la prevención de residuos. Se insiste además en la transición de un sistema de venta de productos a un sistema de venta de servicios<sup>26</sup>.
- C) De la Cuna a la Cuna (*Cradle to Cradle*) (C2C): El químico alemán Michael Braungart desarrolló, junto al arquitecto estadounidense Bill McDonough, el concepto y certificación *Cradle to Cradle* (C2C)<sup>27</sup> en oposición al concepto *Cradle to Grave* característico del sistema de producción lineal. Esta propuesta se aparta de la clásica consigna ecologista “reducir, reciclar y reutilizar”<sup>28</sup> para apostar por un cambio de paradigma, solucionando los problemas desde su misma raíz. Se busca eliminar el concepto de residuos desde el inicio, desde la propia generación del producto o subproducto (se parte de la premisa de que los residuos equivalen a nutrientes siguiendo la mecánica cíclica de los ecosistemas).

---

<sup>25</sup> Vid. LYLE, J.T. *Regenerative Design for sustainable Development*. 1ª Edición. Nueva York: John Wiley & Sons. 1996. pp. 19 y ss.

<sup>26</sup> Vid. STAHEL, W.R. *The Performance Economy*. 2ª Edición. Nueva York: Macmillan. 2010. op. cit., pp. 269 y ss.

<sup>27</sup> Vid. BRAUNGART, M. y MCDONOUGH, B. *Cradle to Cradle (De la cuna a la cuna): rediseñando la forma en que hacemos las cosas*. 1ª Edición. Madrid: McGraw-Hill. 2005.

<sup>28</sup> Se propone pasar del actual sistema de reciclaje imperfecto al *upcycling*, donde los productos y procesos se diseñen para ser indefinidamente retomados por la naturaleza (biosfera) o por las fábricas o el tejido industrial (tecnosfera). Así el *upcycling* o *suprarreciclaje* trata de utilizar los materiales reciclables para crear productos que tienen mayor valor que el que poseía el material original.

- D) Ecología industrial (*Industrial Ecology*) (IE): Su origen<sup>29</sup> se remonta a un artículo publicado en 1998 titulado “*Strategies for Manufacturing*<sup>30</sup>” a cargo de Robert Frosch y Nicholas Gallopoulos. Consiste en el estudio de los flujos materiales y energéticos dentro del desarrollo industrial buscando crear procesos de circuito cerrado donde unos materiales, que tendrían la consideración de residuo o subproducto, sirvan de entrada para otro proceso. En síntesis, lo que se propone es hacer funcionar el ciclo productivo de manera similar a como lo haría el entorno natural a través del estudio de las interacciones e interrelaciones físicas, químicas y biológicas dentro de los sistemas industriales, dando lugar a procesos como el de Simbiosis Industrial<sup>31</sup>.
- E) Biomímesis (*Biomimicry*): Se trata de un planteamiento teórico que encuentra en la naturaleza su fuente de inspiración a través del trabajo de Janine Benyus en su obra “*Biomimicry: Innovation Inspired by Nature*<sup>32</sup>”. Pese tomarla como inspiración, su objetivo no es el de tratar de emular los sistemas naturales<sup>33</sup>, por contra, se busca que los procesos industriales se inicien, se desarrollen y finalicen de forma compatible con los naturales, sin generar residuos y ahorrando energía<sup>34</sup>. En definitiva, se trata de comprender los principios y procesos que guían la vida, en particular a nivel ecosistémico, y aplicarlos a los procesos industriales de manera transversal y armonizada permitiendo que ambos tipos de procesos coexistan.

---

<sup>29</sup> MARTÍNEZ, A.N. y PORCELLI A.M. Estudio sobre la economía circular como una alternativa sustentable frente al ocaso de la economía tradicional (Primera parte). *Lex*, 2018, núm. 22, pp. 303-332.

<sup>30</sup> FROSCHE, R. A., & GALLOPOULOS, N. E. Strategies for manufacturing. *Scientific American*, 1989, núm. 3, pp. 144-153.

<sup>31</sup> La Simbiosis Industrial es el intercambio de materiales entre varios sistemas productivos de manera que el residuo de uno es materia prima para otros y su implantación promueve una red de empresas. La filosofía detrás de este concepto ejemplifica perfectamente el propósito que persigue la implantación de la Ecología Industrial (EI). Vid. CERVANTES TORRE-MARÍN, G., Ecología industrial y desarrollo sustentable. *Ingeniería*, 2009, núm. 1, pp. 63-70.

<sup>32</sup> En su obra, Janine M. Benyus hace mención a las siguientes diez propiedades de los sistemas naturales, aludiendo a su posible implementación en el ámbito industrial: 1. Funcionan a partir de la luz solar. 2. Usan solamente la energía imprescindible. 3. Adecúan forma y función. 4. Lo reciclan todo. 5. Recompensan la cooperación. 6. Acumulan diversidad. 7. Contrarrestan los excesos desde el interior. 8. Utilizan la fuerza de los límites. 9. Aprenden de su contexto. 10. Cuidan de las generaciones futuras.

<sup>33</sup> KENNEDY, E., FECHYR-LIPPENS, D., HSIUNG, B. K., NIEWIAROWSKI, P. H., & KOŁODZIEJ, M. Biomimicry: A path to sustainable innovation. *Design Issues*, 2015, núm. 3, pp. 66-73.

<sup>34</sup> MARTÍNEZ, A.N. y PORCELLI A.M. Estudio sobre la economía circular como una alternativa sustentable frente al ocaso de la economía tradicional (Primera parte). *Lex*, 2018, núm. 22, pp. 303-332.

- F) Economía Azul (*Blue Economy*): Impulsada por Gaunter Pauli<sup>35</sup>, empresario y economista belga y anteriormente director ejecutivo de Ecover, la Economía azul presenta ciertas similitudes con los postulados aportados por el sistema *Cradle to Cradle* y los fundamentos básicos de la Biomímesis<sup>36</sup>.
- G) Capitalismo Natural (*Natural Capitalism*): Propuesta de desarrollo empresarial impulsada por el *Rocky Mountain Institute* (RMI) y elaborada por Paul Hawken, Amory Lovins y L. Hunter Lovins. Sus principales argumentos<sup>37</sup> abogan por: la necesidad de potenciar un incremento drástico de la productividad de los recursos naturales, rediseño de los sistemas de producción a través de *bioimitación*, invertir en expansión y restauración del capital natural, y redireccionar la economía de consumo hacia la economía de los servicios.

## 2.3. CAMPOS DE ACCIÓN Y SECTORES DE LA BIOSFERA EN LOS QUE INFLUYE LA ECONOMÍA CIRCULAR

### 2.3.1. Campos de acción de la Economía Circular

Como hemos visto, los planteamientos de implementación pueden ser diferentes, pero el propósito y los fines de las tesis de la Economía Circular parecen confluir, en suma, hablamos de desacoplar el desarrollo económico y productivo global del consumo finito de recursos<sup>38</sup>. En este sentido, existen una serie de campos de acción o, si se quiere, de líneas de trabajo preferentes que servirían para aterrizar y dar una perspectiva más práctica a las teorías de la Economía Circular:

- A) Extraer: En el marco de la Economía Circular, el término “extraer” se refiere a la forma en que las industrias toman recursos del entorno, por tanto, las empresas deben intentar hacer un uso más eficaz y responsable de los recursos naturales y técnicos. Esto implica que las empresas pueden seleccionar los

---

<sup>35</sup> Vid. PAULI, G. A. *The blue economy: 10 years, 100 innovations, 100 million jobs*. 1ª Edición. Nuevo México: Paradigm publications. 2010.

<sup>36</sup> MARTÍNEZ, A.N. y PORCELLI A.M. Estudio sobre la economía circular como una alternativa sustentable frente al ocaso de la economía tradicional (Primera parte). *Lex*, 2018, núm. 22, pp. 303-332.

<sup>37</sup> Vid. HAWKEN, P., LOVINS, A. B., & LOVINS, L. H. *Natural capitalism: The next industrial revolution*. 2ª Edición. Londres: Routledge. 2013.

<sup>38</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ORTIZ CALLE, E. *La transición energética en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Justicia Fiscal*. 1ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch. 2021. p. 290.

proveedores y los materiales que utilizan, de acuerdo con criterios medioambientales que disminuyan su impacto en la naturaleza<sup>39</sup>.

- B) Transformar: Esta línea de trabajo incide más en los propios procesos industriales y en la necesidad de innovación. Tan pronto se obtienen los recursos, se debe procurar el desarrollo de las mejores prácticas tecnológicas e innovaciones ecológicas para que los procesos industriales se realicen de la manera más sostenible posible<sup>40</sup>. Esto ahonda en la necesidad de transitar del clásico sistema lineal a los sistemas basados en la circularidad y la generación de valor con los potenciales beneficios que ello conlleva<sup>41</sup>.
- C) Distribuir: Esta fase tiene que ver con la forma en la que el producto o servicio se entrega al cliente. Las empresas deben garantizar la trazabilidad de sus productos y de manera eficiente reducir el impacto ambiental, tanto en rutas, como embalajes, como, a través de distintas prácticas, como la logística inversa<sup>42</sup>.
- D) Usar: Lo habitual en el caso de los bienes de consumo suele ser una filosofía de uso también lineal. La economía circular apuesta por una regeneración del valor de los productos al final de su ciclo de vida, esto podría integrarse a través de sistemas como una mejora del servicio posventa o de soporte, o promoviendo el modelo de “Sistema de servicio del producto”, ofreciendo el uso de los bienes tangibles a través de servicios, de tal manera que la propiedad y gestión del bien la mantiene el productor o distribuidor del servicio.
- E) Recuperar: La recuperación supone en cierta manera un restablecimiento o generación de valor para que el producto supla otras necesidades y pueda ser reintroducido en el ciclo productivo, es decir, que el producto no pase a ser

---

<sup>39</sup> PRIETO-SANDOVAL, V., JACA-GARCÍA, C., ORMAZABAL-GOENAGA, M. Economía circular: Relación con la evolución del concepto de sostenibilidad y estrategias para su implementación. *Memoria Investigaciones en Ingeniería*, 2017, núm. 15, pp. 85-95.

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>41</sup> El informe conjunto realizado por Ellen MacArthur Foundation y la Comisión Europea señala múltiples beneficios económicos de la transición de sistema. Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité de las Regiones, *Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular* (COM (2015), 614 final).

<sup>42</sup> PRIETO-SANDOVAL, V., JACA-GARCÍA, C., ORMAZABAL-GOENAGA, M. Economía circular: Relación con la evolución del concepto de sostenibilidad y estrategias para su implementación. *Memoria Investigaciones en Ingeniería*, 2017, núm. 15, op. cit., p. 90.

desechado e inmediatamente considerado como “residuo”. Pues bien, la recuperación puede llevarse a cabo de dos maneras: como recurso biológico que pueda ser devuelto a la biosfera o como recurso técnico que pueda ser reincorporado a un proceso industrial<sup>43</sup>.

### **2.3.2. Sectores de la biosfera influenciados por la Economía Circular: energía, residuos y ciclo del agua.**

Después de habernos detenido de forma superficial en las implicaciones del concepto de Economía Circular y las diferentes perspectivas que aportan las distintas escuelas de pensamiento que han establecido su línea de trabajo en torno a este tema, debemos posar la vista sobre los sectores de la biosfera que podrían verse potencialmente influidos de cara a lograr los propósitos de la circularidad.

Los ecosistemas son bastos en cuanto al número de factores ambientales intervinientes y fenómenos físicos y químicos que se producen. Sin embargo, la ciencia de la Ecología ha acotado en particular tres de estas áreas que resultan de particular interés para la Economía Circular: la producción y gestión energética, la gestión de residuos y el ciclo del agua.

El primer sector estaría integrado por la producción, gestión y uso de la energía, necesaria para la práctica totalidad de procesos y actuaciones humanas<sup>44</sup>. Durante los años el vinculados a la irrupción de la Revolución Industrial la tendencia era la quema de combustibles fósiles que vendría precedida después por el aprovechamiento de energía nuclear. Las consecuencias del uso de los mismos para la producción de energía no son las deseables, pese a ser la energía nuclear la más limpia, o la menos sucia, si se prefiere, de las anteriormente mencionadas<sup>45</sup>.

Todo ello ha llevado a la búsqueda de soluciones alternativas que permitan generar energía de manera limpia y respetuosa con el medioambiente, haciendo uso de las llamadas energías renovables, que no dan lugar, como consecuencia de su generación o

---

<sup>43</sup> *Ibíd.*, p. 91.

<sup>44</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2020. p. 28.

<sup>45</sup> Si bien es cierto que este tipo de energía no es nociva en cuanto a su generación, ni emite emisiones durante la misma, sí conduce a la existencia de residuos posteriores que son altamente contaminantes y requieren de técnicas de almacenamiento específico para garantizar su seguridad.

empleo, a emisiones o residuo alguno. En esencia estas son las fuentes energéticas: eólica, solar, hidráulica, o las provenientes de biomasa. La Economía Circular y sus múltiples propuestas pasan siempre por enfocarse en este tipo de fuentes de energía, ya que, a efectos prácticos, especialmente la luz solar y el viento son recursos susceptibles de aprovechamiento de forma infinita y se regeneran continuamente.

En segundo lugar, encontramos los residuos, desechos o materiales desechables. Constituyen una de las más importantes fuentes de contaminación principalmente por su capacidad para verse depositados tanto en los suelos como en las aguas de los ecosistemas, ya sean continentales o marítimas. Podemos distinguir principalmente entre residuos sólidos o líquidos, pues la contaminación del aire puede subsumirse en las emisiones emitidas a la atmósfera propias de la producción de energía ya indicada<sup>46</sup>.

Las soluciones que vienen a aportar las tesis de la Economía Circular a este problema son principalmente dos: Por un lado, como hemos visto, existen escuelas de pensamiento que propugnan el fin de la condición de residuo a través de procesos de diseño que permitan el reaprovechamiento de productos desde la propia base. Lo que se busca, en esencia, es que los productos estén diseñados de modo que puedan pasar a reaprovecharse y actuar como nutrientes en un ecosistema. Por otra parte, existen partidarios de, a través de procesos de reutilización y transformación, hacer que los residuos vuelvan a la fuente que los produjo, cerrando el círculo y haciendo que puedan emplearse de nuevo para la producción de bienes sin depositarse de forma nociva en el entorno natural.

En último lugar, encontramos el ciclo del agua. No sólo se trata de uno de los factores más importantes en el funcionamiento de los ecosistemas, sino que, además, es uno de los más afectados por la contaminación<sup>47</sup>. El ciclo del agua representa un delicado equilibrio fundamental para el correcto funcionamiento de los ecosistemas. El agua de los mares y océanos se evapora, cae en forma de lluvia, y se vuelve a integrar en el sistema a través de ríos, lagos y aguas subterráneas. En este sector de la biosfera, el concepto de

---

<sup>46</sup> VAQUERA GARCÍA, A. De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2020. op. cit., p. 29.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 30.

Economía Circular se materializa en la necesidad de hacer posible la reutilización continua del agua, tal como sucede en el ciclo natural<sup>48</sup>.

En el sector urbano, mediante la regeneración de las aguas residuales, se puede mitigar el consumo neto de agua reutilizándola en diferentes aplicaciones (riego agrícola, parques y jardines, limpieza...). En el sector industrial, se puede volver a utilizar el agua regenerada proveniente de los efluentes para generar nuevos productos y, de esta forma, reducir su impacto medioambiental y ahorrar costes; además de extraer y recuperar recursos valiosos contenidos en los diferentes efluentes industriales y municipales<sup>49</sup>. Entre los principales beneficios de la reutilización de aguas encontramos los siguientes: permite la liberación de recursos hídricos de calidad para abastecimiento y minimiza la demanda neta de agua, reduce el vertido neto a los sistemas naturales, optimiza recursos puesto que la desalación marina o las transferencias entre cuencas hidrográficas son más gravosas a nivel energético, y facilita el reciclado de nutrientes para usos agrícolas reduciendo la necesidad de uso de fertilizantes agrarios<sup>50</sup>.

## **2.4. LA CIRCULARIDAD EN LA NORMATIVA EUROPEA**

### **2.4.1. Del Acta Única Europea al VIII PMA**

Como hito principal, que da el pistoletazo de salida para las políticas ambientales<sup>51</sup> de la Unión, encontramos la adición del título VII al Acta Única Europea<sup>52</sup>, de 17 de febrero de 1986. Así se sumaría un nuevo título al Tratado Originario<sup>53</sup>, sobre el Medio Ambiente, incluyendo los artículos 130.R, 130.S, y 130T<sup>54</sup>, que se corresponderían con los actuales artículos 191 a 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en

---

<sup>48</sup> Es decir, el camino para el reaprovechamiento de aguas pasa necesariamente por el uso de aguas regeneradas. Diversos países europeos, tanto mediterráneos (España, Italia, Grecia, Malta y Chipre) como del centro y norte de Europa (Bélgica, Alemania, Reino Unido), han puesto en marcha iniciativas para promover la reutilización de aguas residuales en regadío, usos industriales y recarga de acuíferos (Fundación COTEC, 2017). Vid. MELGAREJO, J. Agua y economía circular. I. *Congreso Nacional del Agua Orihuela. Innovación y sostenibilidad*, 2019, pp. 27-52.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 42.

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 43.

<sup>51</sup> BOASSON, E. L., & WETTESTAD, J. *EU climate policy: Industry, policy interaction and external environment*. 1ª Edición. Londres: Routledge, 2016. pp. 33 y ss.

<sup>52</sup> DOUE L núm. 169, de 29 de junio de 1987.

<sup>53</sup> SOTELO NAVALPOTRO, J. A. Medio Ambiente y Desarrollo en España, en los prolegómenos del siglo XXI: las políticas medioambientales de la UE. *Observatorio medioambiental*, 2000, núm. 3, pp. 341-397.

<sup>54</sup> RAMÓN, F. L. Caracteres del Derecho comunitario europeo ambiental. *Revista de administración pública*, 1997, núm. 142, pp. 53-74.

adelante, TFUE) alcanzándose una auténtica constitucionalización<sup>55</sup> del derecho al entorno natural. En lo relativo a las cuestiones de protección ambiental, las instituciones europeas han acostumbrado a plasmar la hoja de ruta de sus medidas a través Programas o Planes<sup>56</sup>. Se han elaborado un total de ocho Programas de Acción en el Medio Ambiente (PMA), que van desde 1973 (Primer Programa) a 2022 (Octavo Programa).

En este contexto, el Consejo Europeo instó a la aprobación del Octavo Programa a través de unas Conclusiones adoptadas el 4 de octubre de 2019 sobre el futuro PMA para la UE, en las que pedía a la Comisión que presentara, como muy tarde a principios de 2020, una propuesta ambiciosa y pensada específicamente para el VIII PMA<sup>57</sup>. Así las cosas, recientemente, ha visto la luz el VIII PMA mediante la Decisión (UE) 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030. Con la aprobación de este instrumento legal se sustituye al anterior programa del año 2013, vigente hasta el año 2020<sup>58</sup>.

Las líneas maestras de este VIII Programa de Acción en Materia de Medio Ambiente 2022-2030 pasan por: *«acelerar la transición ecológica hacia una economía climáticamente neutra, sostenible, no tóxica, eficiente en el uso de los recursos, basada en las energías renovables, resiliente, competitiva y circular de forma justa, equitativa e integradora, así como proteger, restaurar y mejorar el estado del medio ambiente, entre otras cosas deteniendo e invirtiendo la pérdida de biodiversidad»*.

El horizonte principal para la implementación de las medidas pasa por lograr la neutralidad climática efectiva en el año 2030. Su correcta implementación será auditada por la Comisión, con el apoyo de la Agencia Europea de Medio Ambiente y la Agencia

---

<sup>55</sup> KRÄMER, L. *European Environmental Law: A Comparative Perspective*. 1ª Edición. Londres: Routledge, 2003. pp. 79 y ss.

<sup>56</sup> También los encontramos frecuentemente bajo la rúbrica de «Planificaciones».

<sup>57</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2020. p. 63.

<sup>58</sup> Decisión 1386/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de noviembre de 2013 relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2020 «Vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta».

Europea de Sustancias y Mezclas Químicas, quienes realizarán una revisión intermedia en fecha de 31 de marzo de 2024<sup>59</sup>.

#### **2.4.2. El Plan de Acción de la Unión Europea para la Economía Circular (2015)**

A la hora de formular las cuestiones de protección ambiental en medidas concretas para el fomento de la Economía Circular, el esquema europeo ha seguido el *mismo modus operandi*, articulándose a través de Programas o Planes. Aunque se pueden rastrear algunos antecedentes en los que se maneja el término de “economía circular” cabe entender que su estandarización, al menos en lo que concierne al entorno económico europeo, se produce con la Comunicación de la Comisión de 2 de diciembre de 2015, titulada “Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular” (COM (2015), 614 final)<sup>60</sup>.

El objetivo perseguido por este instrumento normativo no es otro que el de garantizar la existencia de un marco normativo que resulte adecuado para el desarrollo de la Economía Circular dentro del mercado europeo. Se contemplan propuestas legislativas orientadas a facilitar la transición hacia una EC en diversos ámbitos económicos: producción, consumo, gestión de residuos, mercado de materias primas secundarias, medidas sectoriales, materias primas críticas como construcción y demolición, biomasa y biomateriales, así como innovación e inversiones.

Para la consecución de los objetivos previstos este plan, se incluye el compromiso de presentar un Marco de Seguimiento efectivo que cristaliza en enero de 2018 mediante la Comunicación de la Comisión, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité de las Regiones sobre un Marco de seguimiento para la EC (COM (2018), 29 final)<sup>61</sup>. El

---

<sup>59</sup> Puesto que la política en materia de medio ambiente es profundamente descentralizada, las medidas para alcanzar los objetivos prioritarios del VIII PMA deben llevarse a cabo en diferentes niveles de gobernanza, es decir, a escala de la Unión, nacional, regional y local, adoptando un enfoque colaborativo de la gobernanza multinivel.

<sup>60</sup> ALENZA GARCÍA, J. F. La economía circular en el Derecho ambiental. *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 102, pp. 225-249.

<sup>61</sup> UNIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité de las Regiones sobre un Marco de seguimiento para la EC (COM (2018), 29 final)* [en línea] [Fecha de consulta: 7 de enero de 2023]. [[https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)29&lang=es](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)29&lang=es)]

documento contiene dos tablas de indicadores: el primero relacionado con la eficiencia en el uso de recursos y el segundo con las materias primas<sup>62</sup>.

### 2.4.3. El Pacto Verde Europeo (2019)

El Pacto Verde Europeo (*European Green Deal*) constituye la iniciativa más ambiciosa planteada a nivel comunitario en materia ambiental y de sostenibilidad, tanto por los objetivos planteados como por la transversalidad de los mismos y la financiación prevista, y pretende situar a la Unión Europea en una posición de liderazgo mundial en materia ambiental<sup>63</sup>. La Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el Pacto Verde Europeo (COM (2019), 640 final)<sup>64</sup> supone así un punto de inflexión en las políticas ambientales de la Unión y se enmarca perfectamente en la “Nueva Agenda Estratégica 2019-2024”, adoptada por el Consejo Europeo de 20 de junio de 2019 (doc. EUCO 9/19, Bruselas, 20.6.2019), para el nuevo ciclo institucional, uno de cuyos ejes es construir una Europa climáticamente neutra, ecológica, justa y social.

Los grandes ejes de acción contenidos en el Pacto son principalmente tres: realizar una transformación de la economía de la UE con miras a un futuro sostenible (que es el principal y más ambicioso, desde el punto de vista medioambiental); la consideración de la UE como líder mundial en esta materia, y la presentación del importante Pacto Europeo por el Clima. En esencial el Pacto actúa como paraguas para el despliegue de múltiples políticas en diferentes ámbitos con un marco temporal concreto. Adicionalmente, encontramos ocho medidas<sup>65</sup>, para las cuales los Estados Miembros deberán trabajar en

---

<sup>62</sup> Asimismo, la comunicación ofrece una definición de Economía Circular: se entiende como una economía en la que «el valor de los productos, los materiales y los recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en la que se reduzca al mínimo la generación de residuos».

<sup>63</sup> FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. El ambicioso Pacto Verde Europeo, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 101, pp. 80-109.

<sup>64</sup> UNIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el Pacto Verde Europeo (COM (2019), 640 final)* [en línea] [Fecha de consulta: 16 de enero de 2023]. [<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/>]

<sup>65</sup> Por otra parte, aunque no aparezca explícitamente mencionado entre los objetivos anteriores se tomarán medidas en relación a la calidad del aire, la Comisión propondrá reforzar y revisar las normas sobre la calidad del aire siguiendo las recomendaciones de la Organización Mundial de la Salud al respecto. UNIÓN EUROPEA. *Borrador de trabajo SWD (2019) 427 final, Bruselas, 28.11.2019* [en línea] [Fecha de consulta: 16 de enero de 2023]. [[https://ec.europa.eu/environment/air/pdf/SWD\\_2019\\_.pdf](https://ec.europa.eu/environment/air/pdf/SWD_2019_.pdf)]

poner sobre la mesa una legislación y políticas adecuadas que sirvan como garantía para la consecución de las mismas y el despliegue del Pacto Verde:

- A) Mayor nivel de ambición en la acción climática desde 2030 a 2050: En el marco de la Comunicación “Un planeta limpio para todos” (COM (2018) 773 final), para definir con mayor claridad las condiciones de una transición efectiva y justa, la Comisión se comprometió a la redacción de la denominada primera “*Ley del Clima Europea*”, en la que quedará consagrado normativamente el objetivo de alcanzar la neutralidad climática en 2050<sup>66</sup>. Dicha propuesta se materializó el 4 de marzo de 2020 a través de la presentación de una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el marco para lograr la neutralidad climática y se modifica el reglamento UE 2018/1999. El Consejo y el Parlamento Europeo alcanzaron un acuerdo político provisional sobre la propuesta el 21 de abril de 2021, entrando en vigor finalmente en julio de ese mismo año.
- B) Suministro de energía limpia, asequible y segura: Se da prioridad al cumplimiento de los objetivos energéticos en orden a minimizar las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) de la UE. El objetivo es alcanzar una producción de energía asequible, segura en su funcionamiento y descarbonizada.
- C) Movilización de la industria en pro de una economía limpia y circular: El objetivo es que la tendencia al establecimiento de mayor circularidad en la economía contribuya a la neutralidad climática. Nuestro sistema actual de producción se basa en un proceso lineal de consumo de recursos. Regido por el paradigma “*take-make-waste*”; los bienes son producidos a través de materias primas, para ser posteriormente vendidos, utilizados y finalmente desechados como residuos, ocasionando el agotamiento de los recursos naturales además de la consiguiente generación de toneladas de basura<sup>67</sup>. Por contra, el objetivo de la economía circular es adaptar el sistema cerrando el círculo, conectando los

---

<sup>66</sup> FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. El ambicioso Pacto Verde Europeo, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 101, pp. 80-109.

<sup>67</sup> MARTÍNEZ, A.N. y PORCELLI A.M. Estudio sobre la economía circular como una alternativa sustentable frente al ocaso de la economía tradicional (Primera parte). *Lex*, 2018, núm. 22, pp. 303-332.

extremos del sistema lineal, aprovechando el máximo de materia transformada y fabricada, de manera que sea posible reintroducirla en el ciclo de producción.

- D) Uso eficiente de la energía y los recursos en la construcción y renovación de edificios: En lo que se refiere a la industria de la construcción, hay que destacar que se consumen grandes cantidades de energía generando abundantes flujos de residuos<sup>68</sup>, ahora bien; esto supone una gran potencialidad para implementar los mecanismos de la economía circular. Para dar una respuesta acorde a las premisas de la circularidad, la UE y los Estados Miembros deben emprender una “oleada de renovación” de edificios públicos y privados, a partir de 2020<sup>69</sup>; y aunque aumentar las tasas de renovación es todo un desafío, como efectos positivos, la renovación de edificios reduce la factura energética, puede atenuar la pobreza energética y revitalizar el sector de la construcción, y brinda la oportunidad de apoyar a las pymes y al empleo local.
- E) Acelerar la transición a una movilidad sostenible e inteligente: El transporte representa la cuarta parte de las emisiones de GEI de la Unión, y va en aumento. Para lograr la neutralidad climática, se considera necesaria una reducción del 90 % de las emisiones procedentes del transporte de aquí a 2050; teniendo que contribuir a esta reducción todos los tipos de transporte: por carretera, por ferrocarril, aéreo y por vías navegables<sup>70</sup>.
- F) Idear un sistema alimentario justo, saludable y respetuoso con el medio ambiente: La alimentación constituye una industria de gran peso económico, pero también un desafío a nivel demográfico. Aunque ya ha comenzado en este ámbito la transición a sistemas más sostenibles, alimentar a una población

---

<sup>68</sup> La construcción, utilización y renovación de edificios exige cantidades considerables de energía y recursos minerales (como arena, grava y cemento). Además, se generan grandes cantidades de residuos cuya adaptación a la circularidad beneficiaría enormemente al sector y a la economía. Cfr. FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. El ambicioso Pacto Verde Europeo, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 101, pp. 80-109.

<sup>69</sup> El sector absorbe en torno al 50 % de los materiales extraídos, y es responsable de más del 35 % de los residuos globales generados en el seno de la UE, la tasa de recuperación de residuos de construcción y demolición ha ido en ascenso hasta situarse en un 89 % en 2020 para la media de los valores de los 27 países pertenecientes a la UE según datos de Eurostat. COMISIÓN EUROPEA (EUROSTAT). *Recovery rate of construction and demolition waste* [en línea] [Fecha de consulta: 4 de febrero de 2023]. [<https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/>]

<sup>70</sup> FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. El ambicioso Pacto Verde Europeo, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 101, op. cit., p. 87.

mundial en rápido crecimiento todavía es un reto con los patrones de producción actuales, teniendo en cuenta que la misma sigue contaminando el aire, el agua y el suelo, contribuye a la pérdida de biodiversidad y al cambio climático y se produce un desperdicio de buena parte de los alimentos<sup>71</sup>.

G) **Preservación y restablecimiento de los ecosistemas y la biodiversidad:** El Pacto Verde considera que los ecosistemas aportan servicios esenciales, como alimentos, agua dulce y aire puro y cobijo, palian las catástrofes naturales, plagas y enfermedades y ayudan a regular el clima; aunque considera que la UE no está alcanzando algunos de sus objetivos medioambientales más importantes para 2020. En el marco de los compromisos auspiciados por el Pacto surge la Estrategia Europea para la Biodiversidad 2030 que prevé, entre otras medidas las siguientes: extensión de la agricultura ecológica, plantación de 3000 millones de árboles en la UE, y protección de los ecosistemas terrestres, así como los ecosistemas marinos o fluviales (25.000 km de ríos de flujo libre para 2030).

H) **Aspirar a una contaminación cero para un entorno sin sustancias tóxicas:** Para convertir esta ambiciosa aspiración en un objetivo a cumplir se han de acometer factores tan importantes como una reducción masiva de la contaminación hasta eliminarla y ponerle remedio. Para sistematizar esta propuesta, el 12 de mayo de 2021, la Comisión Europea adoptó el Plan de acción de la UE “Contaminación cero para el aire, el agua y el suelo” y sus anexos, como pieza clave del Pacto Verde Europeo, se recogen en el mismo una estrategia tendente a mejorar la sostenibilidad de las sustancias químicas y un plan de acción de contaminación cero para el aire, el agua y el suelo.

#### **2.4.4. El Nuevo Plan de Acción para la Economía Circular (2020)**

Siguiendo un orden cronológico, y para finalizar el análisis de medidas sobre Economía Circular que se han proyectado, o planean proyectarse a futuro en el seno de la Unión Europea, es menester hacer referencia al recientemente aprobado Nuevo Plan de

---

<sup>71</sup> FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. El ambicioso Pacto Verde Europeo, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 101, op. cit., p. 89.

Acción para la Economía Circular (“*por una Europa más limpia y más competitiva*”) (COM (2020) 98 final)<sup>72</sup> de 11 de marzo de 2020.

El Plan tiene el objetivo de acelerar la transición hacia un modelo de crecimiento regenerativo que devuelva al planeta más de lo que toma de él, avanzar hacia el mantenimiento de su consumo de recursos dentro de los límites propios del planeta y, con tal fin, esforzarse por reducir la huella de consumo y duplicar la tasa de utilización de flujos materiales circulares en la próxima década.

En suma, sobre la base del trabajo realizado en 2015, el nuevo Plan se centra en el diseño y la producción como uno de los pilares fundamentales en vistas a una economía circular, con el objetivo de asegurar que los recursos utilizados se mantengan en la economía de la UE durante el mayor tiempo posible. Para conseguir este objetivo, contiene un marco específico de medidas, de las cuales nos fijaremos en las que puedan tener relevancia desde la perspectiva de las políticas de con afectación al flujo de ingresos o gastos públicos, las de carácter tributario:

Primera: Implantación de un marco para una política de diseño de productos sostenibles que evite la estandarización del sistema lineal sustentado en la sistemática *take-make-waste* o extraer-fabricar-usar-tirar<sup>73</sup>, que no ofrece a los productores incentivos suficientes para conseguir que sus productos sean capaces de alcanzar mayor nivel de circularidad.

Segunda: Establecimiento y refuerzo de la circularidad de procesos de producción y creación de un mercado de materias primas secundarias de la UE eficiente. En este sentido, como indican los resultados mostrados en el Primer Plan de Acción de la Unión

---

<sup>72</sup> UNIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el Nuevo Plan de Acción para la Economía Circular (“por una Europa más limpia y más competitiva”) (COM (2020) 98 final)* [en línea] [Fecha de consulta: 13 de enero de 2023]. [[https://eur-lex.europa.eu/resource.html\\_PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html_PDF)]

<sup>73</sup> Como hemos señalado, el sistema de la Economía Circular pretende, en síntesis, un objetivo opuesto al del sistema productivo tradicional: se concibe como aquella en la que el valor de los productos, los materiales y los recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en la que reduzca al mínimo la generación de residuos. (Vid. FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. Avances en la economía circular: nueva legislación sobre residuos y plásticos. *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2021, núm. 108, pp. 5-50.)

Europea para la Economía Circular existe un amplio margen de mejora para el mercado interior de materias primas secundarias<sup>74</sup>.

Tercera: Gestión eficiente de los envases y embalajes de forma que se garantice el cumplimiento del objetivo de que en 2030 todos los envases existentes en el mercado de la Unión Europea provengan de materiales reciclables o tengan naturaleza reutilizable y que su reciclado, en todo caso, resulte viable. Para ello, la Comisión revisará la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases<sup>75</sup>. Merece la pena también poner el foco en la Directiva (UE) 2019/904, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente<sup>76</sup> por su particular incidencia en los plásticos de un solo uso.

Cuarta: Contribución al uso de plástico reciclado y sostenibilidad del mismo siguiendo la estrategia de la UE para el plástico en una Economía Circular. Para ello la Comisión propondrá requisitos obligatorios para los contenidos reciclados y medidas de reducción de residuos para cadenas de valor clave como envases, materiales de construcción, y vehículos<sup>77</sup>.

Quinta: Atención a los productos textiles, puesto que ocupan el cuarto lugar en intensidad de utilización de materias primas y agua, tras los productos alimenticios, la vivienda y el transporte, y el quinto en emisiones de gases de efecto invernadero. Sin embargo, se debe matizar que cuantitativamente los impactos ambientales son más acusados en el proceso de producción, mientras que los impactos vinculados a las fases de distribución y fin de vida del producto son menos significativos<sup>78</sup>.

Sexta: En lo que respecta al sector inmobiliario, en particular a la construcción hay que destacar la importancia de los RCD (Residuos de Construcción y Demolición) por su

---

<sup>74</sup> Destaca PÉREZ DE LAS HERAS, B.: “Como región altamente dependiente del abastecimiento exterior, la Unión Europea (UE) considera el uso eficiente de recursos como una prioridad de primer nivel para garantizar la protección medioambiental, la prosperidad económica y el bienestar social”. (Vid. PÉREZ DE LAS HERAS, B. La gestión eficiente de recursos en la Unión Europea: alcance e impacto de la normativa europea para una economía más sostenible y circular. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2016, vol. 20, núm. 55, pp. 781-817.)

<sup>75</sup> DOCE núm. 365, de 31 de diciembre de 1994.

<sup>76</sup> DOUE L núm. 155, de 12 de junio de 2019.

<sup>77</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2020. p. 74.

<sup>78</sup> CARRERA GALLISSÀ, E. Los retos sostenibilistas del sector textil. *Revista de Química e Industria Textil*, 2017, núm. 220, pp. 20-32.

gran peso y potencialidad para implementar los mecanismos de la Economía Circular. Principalmente si tomamos en consideración los beneficios ambientales por la reducción en el consumo de recursos y energía de la fabricación de nuevos materiales de construcción, así como la reducción del volumen de residuos generados<sup>79</sup>.

Séptima: El agua es un sector de la biosfera clave para el equilibrio natural y la implementación de la Economía Circular. La correcta regulación del ciclo del agua es un proceso esencial en los ecosistemas. En este sentido, la reutilización del agua es capital, especialmente en sectores como la agricultura y particularmente los procesos industriales. El nuevo Reglamento (UE) 2020/741 del parlamento europeo y del consejo, de 25 de mayo de 2020, relativo a los requisitos mínimos para la reutilización del agua<sup>80</sup> incorporará enfoques circulares basados en la reutilización en estos sectores para lograr una mayor eficiencia hídrica.

Octava: Creación de una política económica adecuada para el fomento de la sostenibilidad. En el marco del Pacto Verde Europeo y la Estrategia anual de crecimiento sostenible (2020) la Comisión se focalizará en el seguimiento de los planes y medidas nacionales con el fin de acelerar la transición hacia la circularidad económica. En cuanto a las métricas, se hará un seguimiento de los valores ya disponibles en las estadísticas europeas, incorporando además otros nuevos para ayudar a una monitorización más óptima, relacionados específicamente con las huellas de consumo y de materiales<sup>81</sup>.

### **3. LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL**

#### **3.1. ORGANIZACIÓN COMPETENCIAL TRIBUTARIA EN ESPAÑA**

El artículo 137 CE señala que el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en Comunidades Autónomas añadiendo además que todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. A nivel tributario, esto

---

<sup>79</sup> Se estima que los RCD representan aproximadamente un 36 % del residuo sólido total de la UE (Eurostat, 2018), con una tasa media de recuperación del 46 % en 2011 (European Commission (DG ENV), 2011) que ha ido mejorando en los años posteriores hasta situarse en tasas medias cercanas al 90 %. (Vid. LÓPEZ RUIZ, L. A.; ROCA RAMÓN, X.; GASSÓ DOMINGO, S. Economía circular en el sector de los residuos de construcción y demolición: análisis de iniciativas en España. En: Proceedings from the 24th International Congress on Project Management and Engineering (Alcoy, July 2020). *Asociación Española de Ingeniería de Proyectos (AEIPRO)*, 2020, pp. 1320-1334.

<sup>80</sup> DOUE L núm. 177, de 5 de junio de 2020.

<sup>81</sup> VAQUERA GARCÍA, A. *De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2020. op. cit., p. 75.

nos deja ante una compleja organización de competencias entre el nivel central y los niveles subcentrales que se vertebra en el artículo 133 CE, que atribuye al Estado la potestad originaria para el establecimiento de tributos, admitiendo paralelamente que Comunidades Autónomas<sup>82</sup> y Corporaciones Locales puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes<sup>83</sup>. Esto se traduce en dos haces de facultades, por un lado, se contempla la capacidad de *establecer*<sup>84</sup> como competencia normativa y, por otro, la capacidad de *exigir* como facultad administrativa y de gestión, que engloba la titularidad del ingreso público recaudado<sup>85</sup>.

Acerca de la delimitación de tales potestades otorgadas por la Carta Magna se ha referido en el Tribunal Constitucional indicando que el canon de constitucionalidad<sup>86</sup> aplicable a las normas de las CCAA es el que se contiene en sus respectivos Estatutos de Autonomía<sup>87</sup> y en las leyes estatales regulatorias del marco competencial entre el Estado y las CCAA, y, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado en sentido amplio así como aquellos específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas<sup>88</sup>. La norma vertebradora en lo que se refiere a la delimitación de las competencias entre el Estado y las CCAA<sup>89</sup> es la Ley Orgánica 8/1980<sup>90</sup>, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>91</sup> (en adelante, LOFCA), cuyo artículo 6<sup>92</sup> ha sido el protagonista de

---

<sup>82</sup> STS 5001/2015, de 25 de noviembre de 2015, FD 5º (ECLI:ES:TS:2015:5001).

<sup>83</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. D. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2015. p. 73.

<sup>84</sup> El establecimiento de tributos *ex novo* no se configura constitucionalmente como una competencia en términos absolutos, sino que se encuentra sometida a los límites establecidos en los arts. 133.2 y 157.3 CE, así se establece en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4º (ECLI:ES:TC:2012:210) y en la STC 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4º (ECLI:ES:TC:1995:49).

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 74.

<sup>86</sup> SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2018:120); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2019:4); y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2019:22).

<sup>87</sup> En relación con la inconstitucionalidad de determinados preceptos del Estatuto catalán: STC 31/2010, de 16 de julio, FJ 7º (ECLI:ES:TC:2010:31).

<sup>88</sup> SSTC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4º (ECLI:ES:TC:2010:7); 74/2011, de 19 de mayo, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2011:74); y 196/2012, de 31 de octubre, FJ 1º c) (ECLI:ES:TC:2012:196).

<sup>89</sup> El TC se ha referido, en relación con las competencias al marco jurídico fundamental necesario para su ejercicio, en particular en el orden económico. Advirtiendo que “*la unicidad del orden económico nacional, es un presupuesto necesario para el reparto de competencias entre el Estado y las distintas Comunidades Autónomas [...]. Por ello, la Constitución retiene en poder del Estado, como exclusivas en su integridad, aquellas competencias que atañen a determinados del orden económico y de su unidad [...]*”. STC 1/1982, de 26 de febrero, FJ 1º (ECLI:ES:TC:1982:1).

<sup>90</sup> STS 692/2021, de 25 de febrero de 2021, FD 2º (ECLI:ES:TS:2021:692).

<sup>91</sup> BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

<sup>92</sup> STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5º (ECLI:ES:TC:2000:289).

numerosos conflictos ante el Tribunal Constitucional<sup>93</sup>. La LOFCA plasma una regulación los conflictos competenciales de manera vertical y horizontal, encontrándose esta en los artículos 6 y 9, respectivamente<sup>94</sup>. Los conflictos competenciales en esta materia no se detienen en el plano administrativo, sino que pueden llegar a suponer un perjuicio a nivel tributario para el contribuyente como ocurre en los casos donde se producen supuestos de doble imposición<sup>95</sup>.

En cuanto a los Entes Locales, la LBRL en su art. 25 f) les atribuye competencia sobre la protección del medio ambiente. Sin embargo, en la práctica, debido a la superioridad autonómica y a la carencia de competencia para poder establecer impuestos propios, los Entes Locales han quedado relegados a un papel limitado, pudiendo *ambientalizar*<sup>96</sup> a través de sus ordenanzas<sup>97</sup> mediante bonificaciones, de acuerdo al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>98</sup> (en adelante, LHL), los impuestos ya previstos en una Ley estatal.

---

<sup>93</sup> SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 2º (ECLI:ES:TC:2000:289); 179/2006, de 13 de junio, FJ 2º (ECLI:ES:TC:2006:179); 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2º (ECLI:ES:TC:1987:179).

<sup>94</sup> Con carácter previo a la LOFCA, el art. 157.2 CE condiciona el establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones especiales por parte de las Comunidades Autónomas a la prohibición explícita de adoptar medidas sobre bienes situados fuera de su respectivo territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

<sup>95</sup> El TC ha venido aplicando en algunos supuestos una doctrina que sustenta una interpretación flexible de la prohibición de los supuestos de doble imposición como en el caso de la STC 37/1987, de 26 de marzo, (ECLI:ES:TC:1987:37) resolutoria del recurso de inconstitucionalidad número 685/1984 contra determinados artículos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, reguladora del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1984) sosteniendo la no identidad de las nociones de materia y hecho imponible, de manera que debe entenderse por materia u objeto imponible toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición; mientras que debe entenderse el concepto de hecho imponible como concepto estrictamente jurídico de tal forma que en relación con una misma materia el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes [...]. Lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente.

<sup>96</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. D. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2015. op. cit., p. 67.

<sup>97</sup> STSJ CLM 2529/2020, de 2 de octubre de 2020, FD 4º (ECLI:ES:TSJCLM:2020:2529).

<sup>98</sup> BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

## **3.2. INCIDENCIA DE LOS INSTRUMENTOS FISCALES EN LA INCENTIVACIÓN DE LA CIRCULARIDAD ECONÓMICA**

### **3.2.1. Naturaleza jurídica de las figuras tributarias ambientales**

Las estrategias de cara a la consecución de la economía circular han venido reiterando la posibilidad de poner sobre la mesa el fomento del uso de instrumentos fiscales y reformas que nos conduzcan al establecimiento de una “fiscalidad verde”. En este sentido, entendemos que las notas caracterizadoras de estas figuras tributarias tienen que ver esencialmente con los factores que deben influir en la configuración del hecho imponible.

Así, el hecho imponible se constituye por la corrección de la distorsión que supone que los agentes económicos no afronten el coste de las afecciones medioambientales ocasionadas por sus decisiones, siendo el sujeto pasivo el agente económico causante de la externalidad. Es decir, el objetivo no es otro que la internalización del coste económico de la externalidad negativa ambiental<sup>99</sup> por parte del agente económico causante de la misma<sup>100</sup>.

### **3.2.2. Fines fiscales o recaudatorios vs. Fines no fiscales o extrafiscales**

Conviene no apartar la vista de una primera clasificación que se centra en los fines de los tributos, pues nos servirá para explicar más adelante otra más específica que atiende a la funcionalidad dentro de las figuras tributarias con fines no fiscales. La Ley General Tributaria<sup>101</sup> (en adelante, LGT), ya en 1963, reconocía la posibilidad de establecimiento de tributos con fines no fiscales en su artículo cuarto<sup>102</sup>. En términos similares la reconoce

---

<sup>99</sup> En palabras de PIGOU A.C.: Se entiende por externalidad aquel “*fallo de mercado*” susceptible de corrección mediante intervención pública. Así, PIGOU, pionero en el estudio de estas figuras tributarias, ya en 1920 sugería que para impulsar o restringir de un modo extraordinario las inversiones en las actividades contaminantes puede hacerse uso, como fórmula más conocida, de primas o impuestos. (Vid. PIGOU A.C. *The Economics of Welfare*. Londres: Macmillan. 1920. \* *Versión en castellano publicada por Ed. Aguilar, Madrid, 1946.* \*

<sup>100</sup> ÁLVAREZ PELEGRY, E. y LARREA BASTERRA, M. *Energía y Tributación Ambiental*. 1ª Edición. Madrid: Marcial Pons. 2013. p. 156.

<sup>101</sup> BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1963.

<sup>102</sup> *Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.*

la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>103</sup> en su artículo 2.1<sup>104</sup> párrafo segundo, sujetando la función del tributo de forma explícita a los principios y fines constitucionales.

La doctrina consolidada del Tribunal Constitucional en la materia sostiene que para el establecimiento de tributos con fines no fiscales<sup>105</sup> se requiere el hecho de que estos pretendan disuadir o desincentivar conductas o actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente<sup>106</sup>). Esto es así siempre y cuando no haya contravención a principios fundamentales como el de capacidad económica<sup>107</sup> (art. 31.1 CE), es decir, no caben en nuestro sistema fiscal tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica<sup>108</sup>, sea esta real o potencial.

Cumplidos tales requisitos, una determinada figura tributaria puede albergar tanto un propósito extrafiscal principal<sup>109</sup>, como un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, pues tal finalidad es consustancial al propio concepto de tributo. Sin embargo, no se debe olvidar que no cabe dejar desprovisto al tributo de cualquier circunstancia o rasgo que permita atribuirle una finalidad extrafiscal<sup>110</sup>.

---

<sup>103</sup> BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

<sup>104</sup> *Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*

<sup>105</sup> La finalidad no fiscal se desdibuja en ocasiones, pudiendo ser objeto de gravamen conductas no lesivas. Es el caso, por ejemplo, del Canon Eólico. STS 231/2018, de 30 de enero de 2018, FD 2º (ECLI:ES:TS:2018:231)

<sup>106</sup> El TJUE (en respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJV), vendría a mantener este mismo criterio admitiendo la conformidad a derecho del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) aunque la energía sea producida a través de fuentes renovables. Es decir, el TJUE descarta cualquier posible colisión de las Directivas Europeas en la materia con el IVPEE creado por la Ley 15/2002, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, pese a no diferenciar en absoluto si la electricidad procede o no de fuentes de energía renovable. Esto no sólo desnaturaliza el propio propósito de estas figuras impositivas, sino que las priva de utilidad a efectos de fomentar conductas beneficiosas como el uso de energías renovables, dándoles una finalidad más recaudatoria que extrafiscal. Vid. STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto C-220/19 (*Promociones Oliva Park, S. L. contra Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana*) (ECLI:EU:C:2021:163).

<sup>107</sup> Sobre la vulneración de los principios de igualdad tributaria y capacidad económica en relación con el IGEC resultan ilustrativas la STSJ CAT 7102/2018, de 12 de septiembre de 2018, FJ 4º (ECLI:ES:TSJCAT:2018:7102). Esta problemática ha sido analizada también por parte del TJUE en la STJUE de 26 de abril de 2018, Asunto C-233/16 (*Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) contra Generalitat de Catalunya*) (ECLI:EU:C:2018:280).

<sup>108</sup> STC 194/2000, de 19 de agosto, FJ 8º (ECLI:ES:TC:2000:194).

<sup>109</sup> Si bien se ha encargado de advertir el TC que, en lo que respecta a la extrafiscalidad de una figura tributaria a la que se quiera atribuir tal naturaleza, este carácter debe estar presente en los elementos centrales de la estructura del tributo. STC 87/2019, de 20 de junio, FJ 19º (ECLI:ES:TC:2019:87).

<sup>110</sup> STS 4038/2015, de 22 de septiembre de 2015, FD 3º (ECLI:ES:TS:2015:4038).

### 3.2.3. Funcionalidad de los tributos con fines no fiscales

Hechas unas primeras precisiones en torno a una clasificación más general relativa a los fines<sup>111</sup>, corresponde ahora detenerse en practicidad o funcionalidad de las figuras extrafiscales, que podrían ser clasificadas<sup>112</sup> bajo los siguientes parámetros<sup>113</sup>:

- Tributos por generación: son los tributos que gozan de mayor protagonismo, en su mayoría, se centran en el control y la reducción de residuos. Las posibilidades de gravamen son múltiples y habitualmente se encuentran afectados a la reinversión total en la gestión de los propios residuos que son objeto de gravamen (p. ej.: tasas de basuras).
- Tributos restaurativos: en este caso el ámbito funcional impositivo es más concreto, pues la afectación de su recaudación gira en torno a la protección y conservación ambiental. De este modo, actúan, en esencia, como instrumentos financieros que buscan sufragar del gasto público ambiental generado a raíz de tales propósitos (p. ej.: impuestos sobre el turismo sostenible).
- Tributos pedagógicos: entre los tributos que abogan por la protección ambiental, quizás sean estos los más representativos de los impuestos puramente *pigouvianos*, es decir, con respecto a la corrección de externalidades negativas, lo que se busca es la internalización de la externalidad por cuenta del agente económico productor de la misma con una disminución progresiva de la recaudación (p. ej.: impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso).

---

<sup>111</sup> A caballo entre ambas clasificaciones encontramos los conceptos de *finés extrafiscales* y *efectos no fiscales* que distinguen entre figuras pensadas de forma específica y parametrizada con un *fin* distinto del recaudatorio, y figuras que terminan produciendo *efectos* distintos de los puramente recaudatorios pero de forma contraria a su finalidad primigenia, que sí es de carácter recaudatorio, estas últimas no deben inducir a confusión pues no cabe referirse a ellas como figuras con *finés extrafiscales*. Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons. 1995. p. 22.

<sup>112</sup> Esta clasificación no pretende englobar todos los mecanismos financieros potencialmente susceptibles de implementarse en esta materia. No obstante, puede resultar representativa de una sistemática teleológica que nos permita entender mejor cómo puede actuar la fiscalidad al servicio de la economía circular y sus fines: 1) Reorientación de las pautas de educación y sostenibilidad ambiental; 2) Conservación de bienes de dominio público con valor ambiental y 3) Reducción de la cantidad de residuos desechables y prolongación de la vida útil de bienes y productos.

<sup>113</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ORTIZ CALLE, E. *La transición energética en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Justicia Fiscal*. 1ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch. 2021. p. 299.

### **3.3. DESARROLLO NORMATIVO DE MEDIDAS FISCALES QUE PUEDEN COADYUVAR A LA CIRCULARIDAD ECONÓMICA EN ESPAÑA: LA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR**

#### **3.3.1. España Circular 2030. La Estrategia Española para la Economía Circular (2020)**

El 2 de junio de 2020 el Consejo de Ministros aprobaba la Estrategia Española de Economía Circular “España Circular 2030”<sup>114</sup>, que asume el compromiso y el importante papel de materializar el nuevo modelo de producción y consumo de la economía circular en el marco de las políticas europeas en esta materia. La nueva Estrategia comienza considerando las implicaciones que tiene la presencia del sistema lineal en nuestro sistema económico. Tal y como se ha podido apreciar al analizar las bases sobre las que se trata de construir la circularidad económica, la estandarización del sistema lineal supone continuar en la filosofía *take-make-waste* o extraer-fabricar-usar-tirar. Si advertimos la insostenibilidad del actual modelo lineal de crecimiento económico, lo razonable parece ser avanzar hacia un modelo que permita optimizar al máximo la utilización de los recursos disponibles, manteniendo su valor en el conjunto de la economía durante el mayor tiempo posible y en el que se reduzca al mínimo la cantidad de residuos generados<sup>115</sup>.

En este sentido, la Estrategia engarza con las principales iniciativas internacionales en este ámbito y con las líneas de acción impulsadas por la Unión Europea en la materia, como el Pacto Verde Europeo, encontrando su anclaje constitucional en el artículo 45 de la Constitución Española de 1978. El documento instaura una serie de orientaciones estratégicas generales, otras de carácter más específico y además establece una serie de objetivos a tener en cuenta para el año 2030. Entre las orientaciones estratégicas específicas previstas podemos encontrar: implantación de un enfoque de ciclo de vida para los productos (incorporando criterios de ecodiseño), aplicación y reforzamiento del

---

<sup>114</sup> MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO. *España Circular 2030. Estrategia Española de Economía Circular* [en línea] [Fecha de consulta: 15 de febrero de 2023]. [<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/estrategia/>]

<sup>115</sup> FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. Avances en la economía circular: nueva legislación sobre residuos y plásticos. *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2021, núm. 108, pp. 5-50.

principio de jerarquía de los residuos, reducción de los residuos alimentarios, eficiencia en la producción, consumo sostenible y fomento del empleo para la economía circular<sup>116</sup>.

En relación con los objetivos, podemos hacer mención a los siguientes: reducción en un 30 % el consumo nacional de materiales en relación con el PIB, sobre el año 2010; reducción de la generación de residuos un 15 % también respecto de lo generado en 2010; reducción en la generación residuos provenientes de alimentos en toda la cadena alimentaria: 50 % de reducción per cápita a nivel de los hogares y consumo minorista y un 20 % en las cadenas de producción y suministro a partir del año 2020 vinculándose así con los ODS; incremento de la reutilización y preparación para la reutilización hasta llegar al 10 % de los residuos municipales generados; reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero por debajo de los 10 millones de toneladas de CO2 equivalente, y mejorar un 10 % la eficiencia en el uso del agua.

### **3.3.2. La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular**

En el camino hacia la recientemente aprobada Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular<sup>117</sup> (en adelante, Ley 7/2022 o LRSCEC), se han ido incorporando distintos instrumentos normativos y revisando su respectiva efectividad en la aplicación. El punto de partida lo encontramos en la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas<sup>118</sup> (en adelante, Directiva Marco de residuos), transpuesta a nuestro ordenamiento por la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados<sup>119</sup>, predecesora de la ley actual.

La Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos<sup>120</sup> (en adelante, Directiva (UE) 2018/851) revisa algunos artículos de la Directiva Marco de residuos con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en específico en este

---

<sup>116</sup> *Ibíd.*, p. 30.

<sup>117</sup> BOE núm. 85, de 9 de abril de 2022.

<sup>118</sup> DOUE L núm. 312, de 22 de noviembre de 2008.

<sup>119</sup> BOE núm. 181, de 29 de julio de 2011.

<sup>120</sup> DOUE L núm. 150, de 14 de junio de 2018.

ámbito. Se fortalece la aplicación del principio de jerarquía de residuos, se incluyen medidas relativas al desperdicio alimentario y las basuras marinas, y, por último, se incrementan a medio y largo plazo los objetivos de preparación para la reutilización y reciclado de los residuos municipales estableciendo la obligatoriedad de nuevas recogidas separadas.

Continuando con esta línea de trabajo en aras de la consecución de una economía circular y más sostenible, la Comisión Europea empezaría a poner el foco en los plásticos como objeto de potenciales políticas de gestión, prevención y sensibilización. El plástico es un material muy presente en nuestra vida cotidiana, no sólo por sus numerosas aplicaciones comerciales sino por su bajo coste de producción. Esto ha desembocado en que haya una gran cantidad de plásticos en circulación en la economía y en los ecosistemas<sup>121</sup>. Con posterioridad a la implementación de la Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular, y en el marco de la misma, se aprueba la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente<sup>122</sup> (en adelante, Directiva sobre plásticos de un solo uso).

Ambos instrumentos legislativos europeos se incorporan al ordenamiento español a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, antes mencionada. Además, se toman y mejoran ciertos aspectos de la norma anterior como la responsabilidad ampliada del productor<sup>123</sup>, la aplicación de los conceptos de subproducto y fin de la condición de residuo y la actualización del régimen sancionador. La primera diferencia que se aprecia entre la

---

<sup>121</sup> Según el informe de la Comisión Europea sobre restricciones en relación a plásticos de un solo uso, más del 80 % de la basura del mar es plástico. El plástico se acumula en mares, océanos y playas de la UE y de todo el mundo. Los residuos plásticos se encuentran en especies marinas, como tortugas marinas, focas, ballenas y aves, pero también en peces y mariscos. COMISIÓN EUROPEA (DIRECCIÓN GENERAL DE MEDIO AMBIENTE). *Turning the tide on single-use plastics* [en línea] [Fecha de consulta: 11 de febrero de 2023]. [<https://data.europa.eu/doi/10.2779/800074>]

<sup>122</sup> DOUE L núm. 155, de 12 de junio de 2019.

<sup>123</sup> En relación con la responsabilidad ampliada del productor, debemos recordar que aunque se tomen y se mejoren cuestiones relativas a la misma, nada cambia en cuanto a su atribución competencial. El establecimiento de modificaciones sobre la misma solo podrá llevarse a cabo mediante “*Real Decreto aprobado por el Consejo de Ministros*”. “*Es importante poner de manifiesto que cuando el legislador básico está imponiendo la condición de que esta responsabilidad ampliada debe aprobarse por el Gobierno del Estado, está sustrayendo de la disponibilidad de las Comunidades Autónomas la posibilidad de imponer responsabilidad ampliada para su territorio, lo cual ha de considerarse acorde con el reparto de competencias, básica y de desarrollo con normas adicionales de protección, que por variados y evidentes motivos distorsionarían ese marco competencial si cada Comunidad Autónoma pudiera imponer una responsabilidad diferente de esta naturaleza*”. SSTS 2648/2020, de 27 de julio de 2020, FD 3º (ECLI:ES:TS:2020:2648); y 2032/2021, de 12 de mayo de 2021, FD 5º (ECLI:ES:TS:2021:2032).

anterior Ley de Residuos y Suelos Contaminados de 2011 y esta nueva Ley 7/2022, de 8 de abril, es precisamente su título, con una mención expresa del término “economía circular<sup>124</sup>” precedida de la preposición “para” -en el sentido de fin- advirtiéndonos de que, al menos a priori, encontraremos una nueva perspectiva en esta disposición<sup>125</sup>.

Por último, es importante reseñar que, a efectos específicamente tributarios, el título VII de la LRSCEC que lleva por rúbrica “medidas fiscales para incentivar la economía circular”, contempla la introducción de dos impuestos: el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, por un lado, y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, por otro<sup>126</sup>. De estas dos figuras, nos detendremos de forma específica en la que recae sobre los envases de plástico no reutilizables más adelante.

#### **4. MEDIDAS FISCALES APLICABLES A LOS PLÁSTICOS: EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES**

A nivel tributario, lo cierto es que las figuras en esta materia son novedosas y cuentan con escasos precedentes vigentes, con la salvedad del impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso, regulado en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad<sup>127</sup>. Constituye un caso especial el de Cantabria, donde 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<sup>128</sup>. Cabe destacar también que ha habido algunas iniciativas, como las llevadas a cabo en el año 2012 por

---

<sup>124</sup> El término “economía circular” se define expresamente en el apartado k) del art. 2 como un sistema económico, definición que coincide con la que nos brinda el Reglamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2020 relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles

<sup>125</sup> HEDO, E. B. Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular: una visión general. *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2022, núm. 123, pp. 67-92.

<sup>126</sup> La entrada en vigor del título VII de la norma se produjo el 1 de enero del presente año de conformidad con la disp. final decimotercera.

<sup>127</sup> BOE núm. 314, de 27 de diciembre de 2010.

<sup>128</sup> VAQUERA GARCÍA, A. La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, 2021, núm. 8, pp. 241-266.

Islas Baleares o Canarias<sup>129</sup> centradas en la creación de un nuevo impuesto sobre envases de bebidas no retornables, que no llegaron a llevarse a término.

En este sentido, la creación de medidas impositivas en la parcela de los residuos plásticos en específico constituye, además de una rareza, una doble excepción a muchas de las problemáticas que hemos señalado con anterioridad en relación con el derecho ambiental en general y específicamente con las normas tributarias ambientales. Por un lado, en lo que respecta al derecho ambiental se manifiesta como una nota discordante al problema de la hiperinflación normativa ya mencionado. Por otro lado, en lo que atañe a la tributación ambiental en particular, y más concretamente en el ámbito autonómico, representa también una excepción a la deriva expansiva autonómica, la consecuente inflación normativa y los desequilibrios derivados de la misma<sup>130</sup>. Así, el efecto armonizador necesario para el buen funcionamiento de la tributación ambiental se alcanza plenamente en este caso, configurándose este gravamen como un tributo de naturaleza indirecta y de clara titularidad estatal.

#### **4.1. NATURALEZA Y FINALIDAD**

El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables es un impuesto especial de naturaleza indirecta que parece recaer sobre la utilización de estos envases, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. La finalidad no es otra que la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos<sup>131</sup>, así las cosas, la premisa parece ser claramente la de abogar por la circularidad de estos materiales.

---

<sup>129</sup> Dicho impuesto se incluyó en el Proyecto de ley de medidas tributarias para la sostenibilidad financiera de la hacienda pública de la comunidad autónoma de las Illes Balears (Boletín Oficial de las Islas Baleares de 26 de febrero de 2013), que preveía la creación del Impuesto sobre Envases de Bebidas. Vid. COBOS GÓMEZ, J. M. El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos. *Crónica Tributaria*, 2021, núm. 178, pp. 11-60.

<sup>130</sup> Incluso se señala esta problemática en la propia Exposición de Motivos de la Ley cuando dispone que: «la falta de armonización en los elementos configuradores de los diversos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas comunidades autónomas hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea e implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes, dificultando la aplicación de las normas».

<sup>131</sup> Es decir, de acuerdo a lo anteriormente analizado en relación con los fines de los tributos, nos encontramos ante un tributo con finalidad extrafiscal.

Ahora bien, decimos que parece recaer sobre la utilización porque lo cierto es que, aunque así lo establece el artículo 67 de la norma, no recae de forma efectiva sobre tal circunstancia pues la utilización no resulta gravada con el hecho imponible del impuesto<sup>132</sup>. Quedan gravados bajo el hecho imponible del impuesto, entre otros, aspectos como la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Con esta redacción, la referencia a la “utilización” no parece albergar demasiada coherencia dentro de la estructura impositiva pues no se conecta con ninguno de los elementos configuradores del hecho imponible ni su cuantificación<sup>133</sup>. Esto supone, a la postre, alejar a esta figura de su naturaleza de impuesto especial, dado que estos recaen sobre consumos específicos y gravan “en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes”, así lo prevé el artículo 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales<sup>134</sup>.

Dado que el concepto central de esta figura impositiva son los “envases de plástico no reutilizables” cabe realizar algunas precisiones conceptuales al respecto. La definición de envase viene dada conjuntamente por dos instrumentos legales, por un lado, el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases<sup>135</sup>, donde se define como: “todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se considerarán también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin”.

Por otro lado, la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular que complementa lo anterior<sup>136</sup> indicando que además, se

---

<sup>132</sup> MANZANO SILVA, M. E. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022, núm. 21, pp. 539-569.

<sup>133</sup> En la redacción presente en el Anteproyecto de 2 de junio de 2020, sí se dotaba de coherencia al impuesto en relación con lo que iba a ser gravado en el mismo, cuando se indicaba que «el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos envases que vayan a ser objeto de introducción en el mercado español».

<sup>134</sup> BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

<sup>135</sup> BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022.

<sup>136</sup> Si bien es necesario puntualizar que inicialmente, para su definición, se realiza una remisión en el art. 2 m) al artículo 2.1 de la Ley 11/1997, del 24 de abril, de envases y residuos de envases que ha sido derogada por el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre mencionado con anterioridad.

considerarán envases “cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente<sup>137</sup>”. Delimitado este concepto sólo restaría detenerse en la faceta de la no reutilización, la propia ley se ocupa de aclarar este concepto indicando que tendrán la consideración de no reutilizables “cuando no 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”.

#### **4.2. HECHO IMPONIBLE, DEVENGO Y CONTRIBUYENTES**

Como se ha anticipado al hablar de la naturaleza del impuesto, las conductas sujetas son la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del mismo, con independencia de que sea reglada o irregular<sup>138</sup>. A este respecto, se entenderá que se ha producido una introducción irregular cuando la persona que los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español.

En los casos de fabricación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente de los productos en el territorio concreto de aplicación del impuesto. 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. Cuando tenga lugar la importación, el hecho imponible se entenderá realizado en el momento en que se hubieran devengados los derechos de importación, de acuerdo con la

---

<sup>137</sup> Sobre la consideración del concepto de envase en el marco de la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases es clarificadora la STJUE de 16 de noviembre de 2016, Asuntos acumulados C-313/15 y C-530/15 (*Eco-Emballages SA y otros contra Sphère France SAS y otros*) (ECLI:EU:C:2016:859). El concepto de envase debe interpretarse en sentido amplio, así, se entiende que encajan dentro del concepto de envase los productos que se utilicen conforme al artículo 3, punto 1, párrafo primero de esta Directiva, para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde el fabricante hasta el usuario final o el consumidor.

<sup>138</sup> MANZANO SILVA, M. E. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022, núm. 21, pp. 539-569.

legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a tales derechos de importación<sup>139</sup>.

Para las adquisiciones intracomunitarias, el devengo tendrá lugar el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos con destino al adquirente. Si se produce entrada irregular de los productos, el devengo está previsto para ese mismo momento. En caso de no poder precisarse el momento de entrada del producto, la norma incluye una presunción *iuris tantum* que vincula la introducción irregular al periodo de liquidación más antiguo entre los no prescritos<sup>140</sup>.

Tendrán la consideración de contribuyentes las personas físicas, jurídicas y las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT que lleven a cabo el hecho imponible, es decir, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto<sup>141</sup>. Ahora bien, en los casos en los que exista una introducción irregular de los productos en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, la condición de contribuyente la ostentará quien posea, comercialice, transporte o utilice los mismos.

### **4.3. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN Y EXENCIÓN**

Para tratar de comprender la casuística que rodea a estos supuestos en la Ley 7/2022, de 8 de abril, hemos de recordar primero las principales diferencias entre ellos. En el caso de la no sujeción (supuestos del art. 73), lo que ocurre es que no hay realización del hecho imponible, por lo que no se produce el surgimiento de la obligación tributaria. En cambio, en la exención (supuestos del art. 75), sucede que, a pesar de haberse producido el hecho imponible, no nace la obligación de pago de la deuda tributaria o lo hace parcialmente (según estemos ante una exención total o parcial). Es importante destacar que, además, de conformidad con el art. 22 LGT la norma de exención no exime del cumplimiento de obligaciones diferentes de la principal de pago de la deuda tributaria, subsistiendo, por tanto, las de carácter accesorio o formal.

En cuanto a los supuestos de no sujeción, el primer supuesto engloba la fabricación de los productos cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser

---

<sup>139</sup> *Ibidem*, p. 552.

<sup>140</sup> *Ibidem*.

<sup>141</sup> *Ibidem*, p. 556.

adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho. En segundo lugar, no está sujeta la fabricación de los productos que se envíen directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.

Un segundo subgrupo dentro de los supuestos de no sujeción atiende a la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Por último, tampoco está sujeta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías.

Un análisis detallado de los supuestos citados con anterioridad, si tenemos en cuenta la caracterización de los supuestos de no sujeción y exención y las diferencias que existen entre ellos, nos revela que puede resultar dudosa su catalogación como supuestos de no sujeción<sup>142</sup>. Si el hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria se vincula a la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto conforme al art. 72, lo cierto es que todos los supuestos de hecho anteriores entran dentro del mismo, por lo que resultaría más correcta su catalogación como exenciones. Aunque, como veremos más adelante, en el caso de las exenciones los matices pueden llegar a ser muy difíciles de apreciar, pudiendo dar lugar potenciales imprecisiones en la interpretación.

En lo relativo a las exenciones, un primer grupo de casos lo constituyen la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos se pruebe ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por cualquiera de los medios de prueba válidos en derecho. Por lo tanto, el matiz diferenciador

---

<sup>142</sup> *Ibidem*, p. 553.

entre conductas que son objeto de no sujeción y de exención, respectivamente, pasa por la caracterización de las acciones de “fabricación” y “adquisición intracomunitaria”.

Esta misma sistemática se repite en el caso de los productos que formen parte del ámbito objetivo del impuesto y con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del mismo correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser 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 impuesto. El hecho de aplicar este tipo de distinciones para llevar unos supuestos hacia la no sujeción y otros casos hacia la exención resulta problemático si se recuerda que el hecho imponible agrupa las dos conductas antes mencionadas en el mismo precepto, sin hacer distinción alguna entre ellas.

Junto con las anteriormente descritas, están exentas la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico, los productos plásticos semielaborados y los destinados a permitir el cierre, cuando se dediquen a la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, se destinen a obtener envases para ellos, o tengan como finalidad contener, proteger, manipular, distribuir y presentar los mismos. También la importación o adquisición intracomunitaria estos envases cuando se introduzcan ya prestando estas mismas funciones<sup>143</sup>.

Tal y como se configura la base imponible, el peso en kilogramos del plástico no reciclado contenido en los envases es un factor determinante en el sometimiento al pago del impuesto, de modo que cuando tenga lugar la importación o adquisición intracomunitaria de los mismos, tanto si se introducen vacíos, como si lo hacen prestando la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de otros bienes o productos, y este no supere los 5 kilogramos en un mes; se encontrará exento del pago del impuesto para evitar posibles problemas fronterizos en el comercio de los mismos<sup>144</sup>.

---

<sup>143</sup> *Ibidem*, p. 555.

<sup>144</sup> *Ibidem*, p. 556.

Por último, también está exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados, cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que resulten gravados por el impuesto; y de los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases, cuando no estén destinados a estos usos. El hecho de que todas estas exenciones resulten efectivas queda condicionado a la acreditación del destino efectivo que se les da a los productos sujetos al impuesto. Esto supone, en definitiva, una obligación adicional a la que quedan vinculados los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los mismos a favor de los adquirentes, debiendo recabar de estos una declaración previa que justifique debidamente el destino de dichos productos, y conservarla durante el plazo de prescripción de acuerdo con en el artículo 66 LGT.

#### **4.4. BASE IMPONIBLE, TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA ÍNTEGRA**

En cuanto a la base imponible, se constituye por la cantidad de plástico no reciclado que contenga el producto, cuantificada en kilogramos y determinada por 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 normas que la sustituyan. La cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo.

Esta configuración del impuesto lleva aparejadas una serie de circunstancias tanto positivas como negativas. Por una parte, resulta beneficioso para la agilización de los trámites de liquidación el hecho de que se establezca un único tipo aplicable con independencia de las características de cada producto. Por otra parte, la no modulación del tributo<sup>145</sup> comporta la aplicación del mismo tipo de gravamen a todos los envases de plástico no reutilizables con independencia del nivel de gestión, tratamiento o recogida de residuos que tenga implantado el productor.

---

<sup>145</sup> En palabras de COBOS GÓMEZ, J. M.: la norma no “no modula el tributo (ya sea delimitando el hecho imponible, los supuestos de no sujeción o de exención, las reducciones para determinar la base imponible o el tipo de gravamen) para aquellos envases de plásticos que puedan tener un menor impacto medioambiental, por ejemplo, en función de su carácter biodegradable o en función de la facilidad para su reciclado. Tampoco se ha previsto un calendario de introducción progresiva del impuesto. Estas ausencias, dirigidas a facilitar la gestión del impuesto, debilitan el carácter ambiental del impuesto y parecen acentuar la finalidad meramente recaudatoria”. Vid. COBOS GÓMEZ, J. M. El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos. *Crónica Tributaria*, 2021, núm. 178, pp. 11-60.

Todo ello supone, en definitiva, una priorización de la simplificación de los trámites administrativos de gestión y liquidación tributaria frente al propio objeto del impuesto, esto es, la necesidad de trasladar el coste de la generación y tratamiento de residuos a quienes los generen. Si el propósito que persigue esta figura tributaria es de corte medioambiental, hubiera resultado mucho más beneficioso optar por una sistematización que permitiera modular el impuesto a razón del potencial contaminante de los diferentes tipos de envases plásticos. Esto permitiría no sólo un incremento en los casos de los que resulten más contaminantes, sino también aplicar un tipo menor para todos aquellos que resulten menos nocivos, incentivando que se utilicen más.

#### **4.5. DEDUCCIONES, DEVOLUCIONES Y NORMAS DE GESTIÓN**

La gestión de esta figura tributaria se articula a través de un régimen de autoliquidación trimestral y el correspondiente régimen de deducciones y devoluciones que, a grandes rasgos, presentan ciertos paralelismos con el IVA<sup>146</sup>.

El artículo 80 contempla la posibilidad de deducir el importe pagado por el contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias de los productos gravados por el impuesto, condicionando tal facultad a la acreditación fehaciente del pago en los casos siguientes: 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.

Resulta confuso, de nuevo, el hecho de que se agrupen conceptos desvirtuando el perfilado ambiental del tributo. Esto se pone de manifiesto de manera especialmente marcada si nos fijamos en el último supuesto de deducción, donde tanto la “destrucción” como la “reincorporación al proceso de fabricación” se engloban bajo el mismo paraguas. En el caso de los plásticos, esto se acentúa aún más si tenemos en cuenta la dificultad

---

<sup>146</sup> MANZANO SILVA, M. E. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022, núm. 21, op. cit., p. 559.

adicional que comporta su reciclado, pues sólo un número reducido de plásticos desechables son aptos para procesos de reciclado<sup>147</sup>. Además, y como consecuencia de lo anterior, el impacto ambiental causado por los plásticos de un solo uso tiene una dimensión cada vez mayor<sup>148</sup>.

Precisamente por estas especialidades características de este tipo de residuos podría resultar útil incentivar con mayor intensidad la reutilización o reintroducción productiva frente a la destrucción, pues este es el destino al que se ven abocados la mayoría de los plásticos, bien porque no sea posible reciclarlos o bien porque no resulte rentable.

En cuanto a las devoluciones, se reconocen un elenco de ellas a favor de importadores que: envíen los productos, por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto; hayan tributado por productos que con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente dejen de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; y los 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<sup>149</sup>.

Junto al grupo de devoluciones a favor de importadores, tenemos otras que operan a favor de los adquirentes de los productos cuando no ostenten la condición de contribuyentes y puedan acreditar el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación; cuando puedan demostrar que su destino es el de determinados envases<sup>150</sup>; o cuando pese a haber sido estos productos concebidos, diseñados y comercializados para

---

<sup>147</sup> Tal y como nos indican los últimos datos disponibles al cierre de 2020, en Europa se reciclan el 38 % de envases de plástico, aunque la mayoría suele terminar en vertederos por la imposibilidad o inviabilidad económica de su reciclado. Adicionalmente, es importante reseñar que una parte de los residuos post consumo se envía a reciclar fuera de Europa. COMISIÓN EUROPEA (EUROSTAT). *Packaging waste by waste management operations* [en línea] [Fecha de consulta: 16 de febrero de 2023]. [[https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ENV\\_WASPAC\\_custom\\_3614509/bookmark/bar?lang=en&bookmarkId=6ded3126-5798-4c51-bbe6-df8cee2ec6e0](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ENV_WASPAC_custom_3614509/bookmark/bar?lang=en&bookmarkId=6ded3126-5798-4c51-bbe6-df8cee2ec6e0)]

<sup>148</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ORTIZ CALLE, E. *La transición energética en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Justicia Fiscal*. 1ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch. 2021. p. 301.

<sup>149</sup> MANZANO SILVA, M. E. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022, núm. 21, op. cit., p. 560.

<sup>150</sup> Por ejemplo: envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario, 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 (art. 81.1.e LRSCEC).

ser no reutilizables, puedan probar que, tras realizar alguna modificación sustancial puede atribuírseles la naturaleza de reutilizables. Se reconoce también derecho a devolución a los que adquieran productos plásticos semielaborados<sup>151</sup>, como por ejemplo las preformas, las láminas de termoplástico<sup>152</sup> y los polímeros, que no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto; y los plásticos destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases, cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.

Por último, junto con las cuestiones relativas a las deducciones y devoluciones se contemplan, con carácter accesorio<sup>153</sup>, una serie de normas generales de gestión (art. 82 LRSCEC) para los contribuyentes entre las cuales podemos encontrar: autoliquidar e ingresar el importe de la deuda tributaria, cursar la correspondiente inscripción en el Registro territorial del Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables antes del inicio de la actividad, mantenimiento de libros registros de materias primas y envases por parte de los fabricantes y de existencias por parte de los adquirentes intracomunitarios, en el caso de los contribuyentes no establecidos en territorio español la persona física o jurídica que les represente estará obligada a inscribirse en el Registro territorial del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, en las importaciones de los productos gravados se deberá consignar la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos, en el apartado que proceda de la declaración aduanera de importación<sup>154</sup>.

---

<sup>151</sup> El artículo 71.1.e) LRSCEC, define los productos semielaborados como: “aquellos productos intermedios obtenidos a partir de materias primas que han sido sometidas a una o varias operaciones de transformación y que requieren de una o varias fases de transformación posteriores para poder ser destinados a su función como envase”.

<sup>152</sup> Las preformas son un el producto intermedio del plástico que, a continuación, se sopla dentro de un contenedor de tereftalato de polietileno (PET) y las láminas de termoplástico son aquellas láminas de plástico que a altas temperaturas permiten fundirse y moldearse, para poder adquirir luego diversas formas.

<sup>153</sup> Estas obligaciones formales deben complementarse con las obligaciones de información previstas en los arts. 63 a 66 de la Ley para lograr un funcionamiento coordinado del impuesto.

<sup>154</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ORTIZ CALLE, E. *La transición energética en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Justicia Fiscal*. 1ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch. 2021. p. 316.

## **4.6. POSIBLE COLISIÓN CON EL PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO Y PERSPECTIVAS DE FUTURO**

### **4.6.1. La necesaria delimitación del poder tributario autonómico**

La aplicación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables supone el sometimiento de estos materiales a una figura tributaria de titularidad estatal, sacando de la ecuación las posibilidades de las Comunidades Autónomas de crear figuras impositivas que recaigan sobre los elementos que conforman el hecho imponible. Si bien es cierto que los precedentes vigentes en la imposición sobre este tipo de materiales son escasos, pues a día de hoy, únicamente Andalucía tiene un gravamen sobre bolsas de plástico de un solo uso, la realidad es que potencialmente podría constatarse la existencia de un supuesto de doble imposición, con la consiguiente obligación de supresión y compensación de los ingresos del impuesto<sup>155</sup>.

Si nos fijamos en el hecho imponible, lo cierto es que no parece haber coincidencia entre ambos, mientras el impuesto estatal grava, como hemos visto, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico, por su parte el impuesto autonómico pone el foco en el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial que sean entregadas a los consumidores en los puntos de venta con la finalidad principal de facilitar el transporte de los productos.

Sin embargo, pese a que el hecho imponible no coincida, el producto final sobre el que recaen ambos impuestos podría acabar siendo el mismo. Desde la perspectiva del contribuyente, esto podría desembocar en una doble repercusión de ambos impuestos. Así, debemos recordar que no se establece la repercusión obligatoria al consumidor final en el caso del impuesto estatal, al contrario de lo que sucede en el impuesto autonómico donde se repercute íntegramente<sup>156</sup> por mandato de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre. No obstante, cabe prever con una alta probabilidad que la figura tributaria estatal termine trasladándose también a los consumidores a través de un incremento en los precios<sup>157</sup>.

---

<sup>155</sup> MANZANO SILVA, M. E. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022, núm. 21, op. cit., p. 564.

<sup>156</sup> Art. 12.1: *Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe total del impuesto a los consumidores, quedando estos obligados a soportarlo.*

<sup>157</sup> MANZANO SILVA, M. E. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022, núm. 21, op. cit., p. 565.

Tomando en consideración la proximidad entre ambos tributos, podría sostenerse que existen argumentos más que suficientes para la aplicación del art. 6.3 de la LOFCA como forma de garantizar la coherencia y coordinación del sistema tributario tanto en el nivel central como en los niveles subcentrales de conformidad con el art. 31.1 CE. El Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones que no se trata solamente de evitar supuestos de doble imposición, sino también, y, sobre todo, evitar supuestos de doble imposición descoordinada, pues tal circunstancia comporta la quiebra del “sistema” tributario como tal<sup>158</sup>.

Cuestiones de potencial conflictividad como estas requieren precisamente de una delimitación clara y precisa de las líneas que separan el poder tributario del legislador básico y el del legislador autonómico. No obstante, tal delimitación no pasa necesariamente por una limitación de facultades a las que deben poder optar las Comunidades Autónomas en caso de supresión de tributos coincidentes como la debida compensación<sup>159</sup>.

#### **4.6.2. Experiencias en el entorno europeo: la fiscalidad sobre los plásticos en Dinamarca**

Uno de los países de nuestro entorno que ha tenido interesantes experiencias en la imposición sobre los plásticos es Dinamarca, a través, principalmente de dos impuestos: un impuesto sobre el consumo de policloruro de vinilo (PVC) y ftalatos y otro impuesto sobre determinados envases, vajillas desechables y envolturas de película de PVC y ciertos papeles o plásticos<sup>160</sup>. Ambas figuras han demostrado un funcionamiento efectivo, y la fiscalidad ambiental en su conjunto en Dinamarca ha ido ganando importancia progresivamente, alcanzando su máxima velocidad de desarrollo desde finales de los años 80 hasta mediados de los años 90<sup>161</sup> y estabilizándose de los 2000 en adelante.

---

<sup>158</sup> STC 84/2020, de 15 de julio, FJ 2º (ECLI:ES:TC:2020:84)

<sup>159</sup> Tal es el caso de la disp. adic. séptima de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, cuando limita temporalmente la operatividad de esta compensación solo “respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas que estén vigentes con anterioridad al 17 de diciembre de 2020”.

<sup>160</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ORTIZ CALLE, E. *La transición energética en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Justicia Fiscal*. 1ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch. 2021. p. 308.

<sup>161</sup> KLOK, J., LARSEN, A., DAHL, A., & HANSEN, K. Ecological tax reform in Denmark: history and social acceptability. *Energy policy*, 2006, vol. 34, núm. 8, pp. 905-916.

En cuanto al primero de ellos, introducido en el año 2000, afecta al PVC y los ftalatos, especialmente a estos últimos, por considerar que se trata de sustancias con un potencial impacto nocivo al usarse en bienes de consumo y que tendían a utilizarse con cierta frecuencia para incrementar la flexibilidad y maleabilidad de los productos plásticos. El impuesto determina el objeto de gravamen a través de una tabla de productos<sup>162</sup>, disminuyendo el tipo de gravamen como incentivo positivo cuando el producto contiene otros productos ablandadores diferentes de los ftalatos.

El impuesto protagonizó una cierta progresión favorable, auspiciada, en parte, por la creciente preocupación por los casos de exposición acumulativa a la combinación de plásticos con ciertos productos químicos peligrosos en bienes de consumo y por una conciencia ambiental cada vez mayor. El gobierno danés optaría por suprimir esta figura a partir del 1 de enero de 2019, por considerar que carecía ya de efectividad, tanto a efectos de salubridad como a efectos medioambientales. En la perspectiva medioambiental, esto se debe en parte a que la propia Unión Europea introdujo regulación relativa a muchos de los ftalatos gravados por el impuesto aumentando las restricciones<sup>163</sup>.

En lo relativo al impuesto sobre determinados envases, vajillas desechables y envolturas de película de PVC y ciertos papeles o plásticos, introducido en 1978, se cuantifica la base imponible en base al volumen del embalaje o el peso. En concreto, los productos sometidos a gravamen son<sup>164</sup>:

- Envases y embalajes múltiples con un contenido cúbico no superior a veinte litros en caso de aguardientes, vino y vino de frutas; cerveza, agua mineral, limonada y bebidas similares, así como mezclas de bebidas no alcohólicas con licores con un contenido en alcohol de no más del 10 % vol.

---

<sup>162</sup> Entre ellos se pueden encontrar: tubos y tuberías blandas, pavimentos y revestimientos de materiales de soporte impregnados de PVC, otros revestimientos para pisos y paredes, azulejos de corcho, cintas y láminas autoadhesivas suavizadas y no suavizadas, cables, alambres, cordones, persianas, mantelería... etc.

<sup>163</sup> Principalmente presentes en el Reglamento (CE) 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). (DOUE L núm. 396, de 30 de diciembre de 2006).

<sup>164</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ORTIZ CALLE, E. *La transición energética en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Justicia Fiscal*. 1ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch. 2021. op. cit., p. 310.

- Bolsas de plástico o de papel con un contenido cúbico de no menos de cinco litros.
- Vajillas desechables
- Productos de envoltura con película compuesta por cloruro de polivinilo blando (PVC) utilizados para envolver alimentos.

El propósito de este impuesto era reducir el desperdicio y aumentar la tasa de reutilización y reciclaje de estos tipos de envases. Además, hay que destacar que, en torno a muchos de ellos, comenzó a articularse un sistema de retorno y reembolso que permitía a los consumidores devolverlos y obtener una pequeña contraprestación económica con ello. Finalmente, el impuesto dejó de operar a partir de julio de 2019.

En base a estas experiencias, es posible extraer dos aspectos clave para el correcto funcionamiento ambiental de los tributos que ostentan tal carácter:

En primer lugar, precisamente la derogación o modificación que ha sufrido el régimen jurídico de estos tributos evidencia su buen funcionamiento dentro del sistema fiscal danés. Estos instrumentos jurídicos actúan al estilo *pigouviano*, corrigiendo la externalidad y experimentando un incremento considerable en la recaudación para pasar después por un descenso progresivo<sup>165</sup> de la misma hasta su eventual supresión.

En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, al tratarse esencialmente de tributos pedagógicos vinculados a materiales cuyo uso se desea desincentivar por su carácter lesivo para el entorno, debe existir siempre la capacidad de llevar a término readaptaciones, modulaciones, o, en su caso, la supresión de los mismos. Para la existencia de dicha capacidad de adaptación es necesaria no sólo una buena gestión del tributo, sino también una mínima vinculación de estos instrumentos a la recaudación<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup> En el caso del impuesto sobre el consumo de policloruro de vinilo (PVC) y ftalatos la caída recaudatoria fue progresiva y sostenida en el tiempo. Por su parte, el impuesto sobre determinados envases, vajillas desechables y envolturas de película de PVC y ciertos papeles o plásticos se mantuvo en una cierta constancia recaudatoria, con un incremento moderado entre 2005 y 2010, y una disminución progresiva más tardía entre 2014 y 2017 según datos de la OCDE. Son precisamente especialidades como estas las que, de nuevo, evidencian la necesidad de que los tributos de esta naturaleza sean capaces de adaptarse a los cambios en los hábitos de consumo asociados a los materiales o productos que gravan.

<sup>166</sup> Puesto que el éxito de estas figuras las aboca necesariamente a su desaparición, resulta poco deseable que se dependa en gran medida de los ingresos públicos que generen, incluso en las fases de incremento en la recaudación. Tal dependencia los llevaría a vincularse cada vez más a la recaudación, desvirtuando su contenido y propósito.

## CONCLUSIONES

Del examen de las cuestiones relativas al Derecho ambiental, la fiscalidad sobre los envases de plástico no reutilizables y las posibles aportaciones a la economía circular presentes en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, es posible extraer una serie de apreciaciones sobre cuestiones clave que, no teniendo carácter taxativo ni absoluto, pueden servirnos para invitar a la reflexión acerca del estado actual de la tributación ambiental relativa a este tipo de residuos y sus perspectivas de futuro.

**PRIMERA.** - El papel de la abogacía en nuestra sociedad tiene importancia desde la perspectiva antropológica, pero también desde la perspectiva ambiental. De este modo, no cabe duda acerca de su fundamental papel en relación con aspectos como el mantenimiento de las garantías propias del derecho de defensa y como eje medular para la efectiva articulación y funcionamiento del derecho a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 CE. Ambos derechos ostentan la posición de derechos fundamentales en la Carta Magna, informando, sustentando y dirigiendo el desarrollo de nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, existe una responsabilidad y un reto en torno al que, todavía hoy es un principio rector y no un derecho fundamental, el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado previsto en el artículo 45 CE.

La traslación operativa del citado artículo se articula a través del derecho ambiental, como subdivisión especializada de nuestro ordenamiento en esta materia. No han sido pocas las voces que, en los últimos años, han puesto de manifiesto los problemas que afectan a esta disciplina y que, con el paso del tiempo, han venido haciendo más difícil su correcta implementación, disminuyendo así su efectividad normativa. En consecuencia, podríamos decir que existe una “crisis del Derecho ambiental”, que se manifiesta muy especialmente en factores como la hiperinflación normativa y la necesidad de armonización y codificación que dote de coherencia y sistemática a esta parte de nuestro ordenamiento. Adicionalmente, es necesaria una reformulación que permita conjugar los principios que sustentan el derecho ambiental con las propuestas de la Economía Circular para trasladar a la práctica de manera efectiva medidas que posibiliten una mayor protección del medio natural y un uso racional de los recursos.

**SEGUNDA.** - Las tesis de la Economía Circular comenzaron a emerger con fuerza a partir de los años 70, alcanzando su desarrollo pleno y mayor precisión teórica en los años 90. Frente al sistema lineal regido por el paradigma “*take-make-waste*” en el que los bienes son producidos empleando materias primas previamente extraídas, posteriormente vendidos, utilizados y finalmente desechados como residuos; surgen las ideas de la circularidad económica, abogando por adaptar el sistema cerrando el círculo y conectando los extremos del sistema lineal. El objetivo es transitar hacia un sistema que opere optimizando al máximo la utilización de los recursos disponibles, manteniendo su valor en el conjunto de la economía durante el mayor tiempo posible y en el que se reduzca al mínimo la cantidad de residuos generados. Las estrategias que se pueden diseñar para alcanzar dicho objetivo, exigen necesariamente contemplar si se les concede mayor protagonismo a mecanismos como la autorregulación, o, por contra, se le da más peso a la labor del sector público a la hora de atajar el problema.

**TERCERA.** - La LGT, tanto en su redacción de 1963 como en la de 2003, ha venido reconociendo la posibilidad de que los tributos sirvan como instrumentos al servicio de la política económica general para atender al bienestar y progreso sociales junto con la realización de los principios y fines constitucionales; además de servir al propósito primordial y consustancial a su existencia, como es la obtención de los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Así, se habilita al sector público para desplegar una serie de medidas a través de instrumentos jurídicos concretos, a grandes rasgos, estos pueden pasar por la aprobación de normativa de obligado cumplimiento (método directo o inmediato), o bien, por la intervención por medio de estímulos positivos o negativos susceptibles de producir modificaciones en ciertas conductas (método indirecto o mediato).

Es precisamente en el paquete de medidas indirectas de carácter negativo, donde se encuentra la tributación ambiental, erigiéndose como principal instrumento para asentar y potenciar la circularidad económica. La OCDE la define como el conjunto de tributos cuya base fiscal posee una relevancia medioambiental significativa, que encuentra su fundamento en el deber de los poderes públicos de proteger el medio ambiente y desincentivar aquellas actuaciones que contribuyan a su deterioro. En este sentido, es capital la distinción entre tributos con fines fiscales o recaudatorios y tributos con fines no fiscales o extrafiscales. Para que los tributos tengan carácter extrafiscal se requiere que

estos pretendan disuadir o desincentivar conductas o actividades que se consideren nocivas (en este caso, para el medio ambiente).

Sin embargo, nada obsta a que existan figuras híbridas que alberguen ambas finalidades, siempre y cuando se respeten principios fundamentales tributarios como el de capacidad económica (artículo 31.1 CE). La aparición de figuras híbridas hace más difícil establecer distinciones claras entre ambas facetas de cara a la operatividad de los tributos, para facilitar esta tarea, a través de reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional se recuerda que la extrafiscalidad debe estar presente en los elementos centrales de la estructura del tributo, por lo que no cabe que queden desprovistos de cualquier rasgo o característica que permita atribuirles tal carácter. Pese a que las delimitaciones parecen claras a nivel teórico bajo este marco conceptual, lo cierto es que, en la práctica, en ocasiones, terminan tornándose evanescentes. Esto provoca que se desnaturalice el propósito extrafiscal de las figuras tributarias, que terminan huérfanas de su significado ambiental, incrementando de manera artificial los costes a los contribuyentes sin aportar beneficio ambiental alguno.

No en vano, la Estrategia Española para la Economía Circular aprobada en junio de 2020, ha puesto de relieve, entre otras, esta problemática en específico. Se apunta la necesidad de potenciar la prevención, el principio de jerarquía de residuos, y la preparación para la reutilización y el reciclado. Pero, al mismo tiempo, se pone de manifiesto la existencia de efectos perversos propios de *“la falta de armonización o de una mínima coordinación (que) incrementa los costes indirectos para los contribuyentes [...] y muchos de ellos resultan inadecuados para conseguir fines medioambientales y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las comunidades autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados”*.

**CUARTA.** - En este contexto y con esta problemática sobre la mesa surge la recientemente aprobada Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Esta disposición normativa viene a sustituir a su predecesora, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. La Ley incluye en su título VII, bajo la rúbrica de “medidas fiscales para incentivar la economía circular”, dos nuevos impuestos, de entre los cuales hemos fijado, en particular, en el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Los antecedentes en la imposición sobre plásticos hasta ahora se han caracterizado por ser escasos e infructuosos. De hecho, en la actualidad, existe una única figura tributaria vigente en la materia, el impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso, regulado en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. Así las cosas, este camino prácticamente inexplorado por las Comunidades Autónomas supone la apertura de un gran abanico de oportunidades para el legislador estatal.

Al configurarse como un tributo de naturaleza indirecta y de titularidad estatal, se salva el escollo y el desequilibrio que supondría el tener diferentes normativas autonómicas que regulasen esta materia. No obstante, pese a que esto suponga un claro avance hacia la armonización, existen aspectos de su regulación que pueden no resultar plenamente efectivos de cara a la consecución de los objetivos de la economía circular. Esto puede evidenciarse en cuestiones como la inexacta delimitación de los elementos configuradores del hecho imponible; el establecimiento de un único tipo impositivo aplicable con independencia del nivel de gestión, tratamiento, capacidad contaminante de los materiales o protocolos de recogida de residuos; la confusa categorización de los supuestos de no sujeción y exención; y la ausencia de vocación ambiental en el último de los supuestos de deducción cuando tanto la “destrucción” como la “reincorporación al proceso de fabricación” reciben el mismo tratamiento normativo.

**QUINTA.** - Lo mencionado anteriormente nos conduce ineludiblemente a plantearnos cuestiones acerca de la potencial aplicabilidad de esta nueva figura impositiva y sus aspiraciones. Si bien es cierto que se dan algunos pasos en la dirección correcta, existe considerable margen de mejora. Son precisamente las especialidades propias de los plásticos de un solo uso, que afectan tanto a su gestión y reciclaje, como a su creciente impacto ambiental, las que aconsejan cambiar aspectos de la norma para permitir un mejor ajuste del impuesto a la naturaleza de los residuos que somete a gravamen. De entre todos los plásticos desechables, solo un número reducido de ellos pueden someterse a procesos de reciclado. Al no poder someterse a este tipo de procedimientos, gran parte de estos residuos terminan en vertederos, donde generalmente se depositan bajo tierra o encuentran su camino al océano a través de cursos de agua, causando con ello efectos devastadores en el equilibrio de los ecosistemas marinos.

Hemos de tener en cuenta que el carácter no biodegradable del plástico supone que, durante su proceso de descomposición, no se comporta como una sustancia de origen natural integrándose en los suelos, sino que dicho proceso comporta la interacción de los mismos con las sustancias tóxicas adicionadas al plástico para hacerlo más maleable o endurecerlo. Por su parte, la economía circular de los plásticos constituye un modelo de sistema cerrado que promueve la reutilización de los productos plásticos, genera valor a partir de los residuos y evita el envío y almacenaje de plásticos recuperables a los vertederos. No debe pasarse por alto el hecho de que, bien aprovechados, los residuos plásticos son un recurso valioso para la producción de nuevas materias primas plásticas, o para la generación de energía, cuando no es viable su reciclaje.

**SEXTA.** - Adicionalmente, es necesario remarcar la necesidad de llevar a término una profunda reforma que permita dotar de funcionalidad y armonía al profuso elenco de medidas tributarias ambientales presentes en el sistema español. Ya en 2014, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español emitía un informe donde alertaba sobre la absoluta carencia de sistematicidad y coordinación en materia de tributación ambiental, aludiendo a que la regulación de esta parcela de nuestro sistema fiscal se integra por un conjunto de medidas “fragmentarias y limitadas” sin que se haya acometido una reforma fiscal de carácter sustancial, cohesivo y global sobre la imposición medioambiental. Ya camino de cumplirse diez años desde que se tuvo conocimiento de los resultados de dicho informe, se siguen planteando grandes retos a solventar en los próximos años en el camino hacia un sistema que materialice los avances necesarios para lograr los objetivos la circularidad económica.

En esta línea, se ha de priorizar el gravamen sobre los plásticos de un solo uso, de forma modulada y garantizando un funcionamiento de corte *pigouviano* del impuesto, dado que su utilización comercial constituye aún hoy un estándar global. Por último, cabe reseñar el Reglamento (UE) 2022/1616 de la Comisión, de 15 de septiembre de 2022, relativo a los materiales y objetos de plástico reciclado destinados a entrar en contacto con alimentos, por el que se deroga el Reglamento (CE) 282/2008. Este instrumento se encuentra fuertemente vinculado a la norma española en lo referido al fomento de la circularidad de los plásticos, a través de las obligaciones de contenido mínimo de plástico reciclado en los envases en contacto con alimentos, afectando al uso de tecnologías de reciclado químico y garantizando el empleo de tecnologías de reciclado adecuadas.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2015.
- ALENZA GARCÍA, J. F. La economía circular en el Derecho ambiental. *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 102, pp. 225-249.
- ALLI TURILLAS, J.C. y LOZANO CUTANDA, B. *Administración y Legislación Ambiental*. 9ª Edición. Madrid: Dykinson. 2016.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons. 1995.
- ÁLVAREZ PELEGRY, E. y LARREA BASTERRA, M. *Energía y Tributación Ambiental*. 1ª Edición. Madrid: Marcial Pons. 2013.
- BOASSON, E. L., & WETTESTAD, J. *EU climate policy: Industry, policy interaction and external environment*. 1ª Edición. Londres: Routledge, 2016.
- BRAUNGART, M. y MCDONOUGH, B. *Cradle to Cradle (De la cuna a la cuna): rediseñando la forma en que hacemos las cosas*. 1ª Edición. Madrid: McGraw-Hill. 2005.
- CAFFERATTA A., NÉSTOR. *Introducción al derecho ambiental*. 1ª Edición, Buenos Aires: Instituto Nacional de Ecología. 2004.
- CALLEJA CRESPO, D. y ALQUÉZAR SABADIE, J.M. Desarrollo sostenible y competitividad: la visión de la Unión Europea, *ICE: Revista de Economía*, 2020, núm. 912, pp. 15-27.
- CARRERA GALLISSÀ, E. Los retos sostenibilistas del sector textil. *Revista de Química e Industria Textil*, 2017, núm. 220, pp. 20-32.

- COBOS GÓMEZ, J. M. El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos. *Crónica Tributaria*, 2021, núm. 178, pp. 11-60.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. El ambicioso Pacto Verde Europeo, *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2020, núm. 101, pp. 80-109.
- FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, D. Avances en la economía circular: nueva legislación sobre residuos y plásticos. *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2021, núm. 108, pp. 5-50.
- FROSCHE, R. A., & GALLOPOULOS, N. E. Strategies for manufacturing. *Scientific American*, 1989, núm. 3, pp. 144-153.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO M.L., ORTIZ CALLE, E. *La transición energética en el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Justicia Fiscal*. 1ª Edición. Valencia: Tirant lo Blanch. 2021.
- HAWKEN, P., LOVINS, A. B., & LOVINS, L. H. *Natural capitalism: The next industrial revolution*. 2ª Edición. Londres: Routledge. 2013.
- HEDO, E. B. Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular: una visión general. *Actualidad Jurídica Ambiental*, 2022, núm. 123, pp. 67-92.
- JORDANO FRAGA, J. El derecho ambiental del siglo XXI. En: CONTRERAS, F.R. *Cultura verde: ecología, cultura y comunicación*. 1ª Edición. Sevilla: Consejería de Medio Ambiente. Junta de Andalucía, 2007, pp. 115-140.
- KENNEDY, E., FECHHEYR-LIPPENS, D., HSIUNG, B. K., NIEWIAROWSKI, P. H., & KOLODZIEJ, M. Biomimicry: A path to sustainable innovation. *Design Issues*, 2015, núm. 3, pp. 66-73.

- KIRCHHERR, J., PISCICELLI, L., BOUR, R., KOSTENSE-SMIT, E., MULLER, J., HUIBRECHTSE-TRUIJENS, A., & HEKKERT, M. (2018). Barriers to the circular economy: Evidence from the European Union (EU). *Ecological Economics*, 2018, vol. 150, pp. 264-272.
- KLOK, J., LARSEN, A., DAHL, A., & HANSEN, K. Ecological tax reform in Denmark: history and social acceptability. *Energy policy*, 2006, vol. 34, núm. 8, pp. 905-916.
- KRÄMER, L. *European Environmental Law: A Comparative Perspective*. 1ª Edición. Londres: Routledge, 2003.
- LÓPEZ RUIZ, L. A.; ROCA RAMÓN, X.; GASSÓ DOMINGO, S. Economía circular en el sector de los residuos de construcción y demolición: análisis de iniciativas en España. En: Proceedings from the 24th International Congress on Project Management and Engineering (Alcoy, July 2020). *Asociación Española de Ingeniería de Proyectos (AEIPRO)*, 2020, pp. 1320-1334.
- LOZANO CUTANDA, B. Eclósion y crisis del Derecho Ambiental. *Revista de Administración Pública*, 2007, núm. 174, pp. 367-394.
- LOZANO CUTANDA, B. *Derecho Ambiental Administrativo*. 10ª Edición. Madrid: Dykinson. 2009.
- LOZANO CUTANDA, B. Derecho ambiental: algunas reflexiones desde el derecho administrativo. *Revista de administración pública*, 2016, núm. 200, pp. 409-438.
- LYLE, J.T. *Regenerative Design for sustainable Development*. 1ª Edición. Nueva York: John Wiley & Sons. 1996.
- MANZANO SILVA, M. E. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 2022, núm. 21, pp. 539-569.

- MARTÍNEZ, A.N. y PORCELLI, A.M. Estudio sobre la economía circular como una alternativa sustentable frente al ocaso de la economía tradicional (Primera parte). *Lex*, 2018, núm. 22, pp. 303-332.
- MATA SIERRA, M.<sup>a</sup>. T. *La armonización fiscal en la C.E.E*, Valladolid: Ed. Lex Nova, 1993.
- MATEO, R. M. *Derecho ambiental*. 1<sup>a</sup> Edición. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local. 1977.
- MELGAREJO, J. Agua y economía circular. I. *Congreso Nacional del Agua Orihuela. Innovación y sostenibilidad*, 2019, pp. 27-52.
- MUÑOZ MACHADO, S. La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de medio ambiente. *Agricultura y sociedad*, 1981, núm. 190, pp. 352-382.
- PÉREZ DE LAS HERAS, B. La gestión eficiente de recursos en la Unión Europea: alcance e impacto de la normativa europea para una economía más sostenible y circular. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2016, vol. 20, núm. 55, pp. 781-817.
- PRIETO-SANDOVAL, V., JACA-GARCÍA, C., ORMAZABAL-GOENAGA, M. Economía circular: Relación con la evolución del concepto de sostenibilidad y estrategias para su implementación. *Memoria Investigaciones en Ingeniería*, 2017, núm. 15, pp. 85-95.
- RAMÓN, F. L. Caracteres del Derecho comunitario europeo ambiental. *Revista de administración pública*, 1997, núm. 142, pp. 53-74.
- SERVI, A. El Derecho Ambiental Internacional. *Revista de Relaciones Internacionales*, 1998, núm. 14, pp. 4 y ss.

SOTELO NAVALPOTRO, J. A. Medio Ambiente y Desarrollo en España, en los prolegómenos del siglo XXI: las políticas medioambientales de la UE. *Observatorio medioambiental*, 2000, núm. 3, pp. 341-397.

STAHEL, W.R. *The Performance Economy*. 2ª Edición. Nueva York: MacMillan. 2010.

VAQUERA GARCÍA, A. La protección ambiental como alternativa de financiación de las comunidades autónomas, el caso de los impuestos sobre usos y aprovechamientos del agua embalsada de Galicia y Castilla y León. En: MATA SIERRA, Mª. T. (BLASCO DELGADO, C. Coord.) *Alternativas de financiación en época de crisis*. 1ª Edición. Valladolid: Lex Nova, 2014, pp. 127-170.

VAQUERA GARCÍA, A. *De la Tributación Ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la Economía Circular*. 1ª Edición. Navarra: Aranzadi. 2020.

VAQUERA GARCÍA, A. La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, 2021, núm. 8, pp. 241-266.

## WEBGRAFÍA

ELLEN MACARTHUR FOUNDATION. *¿What is Circular Economy?* [en línea] [Fecha de consulta: 6 de enero de 2023].

[<https://ellenmacarthurfoundation.org/topics/circular-economy-introduction/overview>]

COMISIÓN EUROPEA (EUROSTAT). *Recovery rate of construction and demolition waste* [en línea] [Fecha de consulta: 4 de febrero de 2023].

[[https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/cei\\_wm040/default/table?!lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/cei_wm040/default/table?!lang=en)]

COMISIÓN EUROPEA (EUROSTAT). *Packaging waste by waste management operations* [en línea] [Fecha de consulta: 16 de febrero de 2023].

[[https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ENV\\_WASPAC\\_custom\\_3614509/bookmark/bar?lang=en&bookmarkId=6ded3126-5798-4c51-bbe6-df8cee2ec6e0](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/ENV_WASPAC_custom_3614509/bookmark/bar?lang=en&bookmarkId=6ded3126-5798-4c51-bbe6-df8cee2ec6e0)]

COMISIÓN EUROPEA (DIRECCIÓN GENERAL DE MEDIO AMBIENTE). *Turning the tide on single-use plastics* [en línea] [Fecha de consulta: 11 de febrero de 2023].

[<https://data.europa.eu/doi/10.2779/800074>]

MINISTERIO PARA LA TRANSICIÓN ECOLÓGICA Y EL RETO DEMOGRÁFICO. *España Circular 2030. Estrategia Española de Economía Circular* [en línea] [Fecha de consulta: 15 de febrero de 2023].

[<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/estrategia/>]

UNIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité de las Regiones sobre un Marco de seguimiento para la EC (COM (2018), 29 final)* [en línea] [Fecha de consulta: 7 de enero de 2023].

[[https://ec.europa.eu/transparency/documentsregister/detail?ref=COM\(2018\)&lang=es](https://ec.europa.eu/transparency/documentsregister/detail?ref=COM(2018)&lang=es)]

UNIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el Pacto Verde Europeo (COM (2019), 640 final)* [en línea] [Fecha de consulta: 16 de enero de 2023].  
[\[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/\]](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/)

UNIÓN EUROPEA. *Doc. de trabajo SWD (2019) 427 final, Bruselas, 28.11.2019* [en línea] [Fecha de consulta: 16 de enero de 2023].  
[\[https://ec.europa.eu/environment/air/pdf/SWD\\_2019\\_.pdf\]](https://ec.europa.eu/environment/air/pdf/SWD_2019_.pdf)

UNIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el Nuevo Plan de Acción para la Economía Circular (“por una Europa más limpia y más competitiva”)* (COM (2020) 98 final) [en línea] [Fecha de consulta: 17 de enero de 2023].  
[\[https://eur-lex.europa.eu/resource.html\\_PDF\]](https://eur-lex.europa.eu/resource.html_PDF)

## **ANEXO JURISPRUDENCIAL**

### **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

STJUE de 16 de noviembre de 2016, Asuntos acumulados C-313/15 y C-530/15 (*Eco-Emballages SA y otros contra Sphère France SAS y otros*) (ECLI:EU:C:2016:859)

STJUE de 26 de abril de 2018, Asunto C-233/16 (*Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) contra Generalitat de Catalunya*) (ECLI:EU:C:2018:280)

STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto C-220/19 (*Promociones Oliva Park, S. L. contra Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana*) (ECLI:EU:C:2021:163)

### **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

STC núm. 1/1982, de 26 de febrero, FJ 1º (ECLI:ES:TC:1982:1)

STC núm. 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14º (ECLI:ES:TC:1987:37)

STC núm. 179/1987, de 12 de noviembre, FJ 2º (ECLI:ES:TC:1987:179)

STC núm. 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4º (ECLI:ES:TC:1995:49)

STC núm. 194/2000, de 19 de agosto FJ 8º (ECLI:ES:TC:2000:194)

STC núm. 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5º (ECLI:ES:TC:2000:289)

STC núm. 179/2006, de 13 de junio, FJ 2º (ECLI:ES:TC:2006:179)

STC núm. 7/2010, de 27 de abril, FJ 4º (ECLI:ES:TC:2010:7)

STC núm. 31/2010, de 16 de julio, FJ 7º (ECLI:ES:TC:2010:31)

STC núm. 74/2011, de 19 de mayo, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2011:74)

STC núm. 196/2012, de 31 de octubre, FJ 1º c) (ECLI:ES:TC:2012:196)

STC núm. 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4º (ECLI:ES:TC:2012:210)

STC núm. 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2018:120)

STC núm. 4/2019, de 17 de enero, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2019:4)

STC núm. 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3º (ECLI:ES:TC:2019:22)

STC núm. 87/2019, de 20 de junio, FJ 19º (ECLI:ES:TC:2019:87)

STC núm. 84/2020, de 15 de julio, FJ 2º (ECLI:ES:TC:2020:84)

### **SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO**

STS núm. 4038/2015, de 22 de septiembre de 2015, FD 3º (ECLI:ES:TS:2015:4038)

STS núm. 5001/2015, de 25 de noviembre de 2015, FD 5º (ECLI:ES:TS:2015:5001)

STS núm. 231/2018, de 30 de enero de 2018, FD 2º (ECLI:ES:TS:2018:231)

STS núm. 2648/2020, de 27 de julio de 2020, FD 3º (ECLI:ES:TS:2020:2648)

STS núm. 692/2021, de 25 de febrero de 2021, FD 2º (ECLI:ES:TS:2021:692)

STS núm. 2032/2021, de 12 de mayo de 2021, FD 5º (ECLI:ES:TS:2021:2032)

### **SENTENCIAS DE TRIBUNALES ORDINARIOS**

STSJ CAT núm. 7102/2018, de 12 de septiembre de 2018, FJ 4º  
(ECLI:ES:TSJCAT:2018:7102)

STSJ CLM núm. 2529/2020, de 2 de octubre de 2020, FD 4º  
(ECLI:ES:TSJCLM:2020:2529)