



EL IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES Y OTRAS MEDIDAS FISCALES EN EL ANTEPROYECTO DE LEY DE RESIDUOS

José María Cobos Gómez

Abogado en Garrigues
Profesor Asociado
Universidad Pontificia Comillas

Recibido: Septiembre, 2020.

Aceptado: Noviembre, 2020.

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.1.1>

RESUMEN

El Anteproyecto de Ley de Residuos contempla la introducción de un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, junto con otras medidas fiscales, con la finalidad de fomentar la prevención de residuos, en el marco de una economía circular. En este trabajo se analizan los precedentes de dicho impuesto y la regulación prevista en el Anteproyecto, en comparación con el impuesto recientemente aprobado en Italia y el que se prevé introducir en Reino Unido, así como otras medidas fiscales previstas en dicha norma.

Palabras clave: Fiscalidad ambiental, residuos, envases de plástico.

THE TAX ON SINGLE-USE PLASTIC PACKAGING AND OTHER TAX MEASURES IN THE DRAFT BILL ON WASTE

José María Cobos Gómez

ABSTRACT

The Draft Bill on Waste introduces a tax on single-use plastic packaging, together with other tax measures, in order to promote waste prevention and recycling, within the framework of a circular economy. This paper analyzes the precedents of this tax and its regulation, in comparison with the recently approved tax in Italy and the one that is expected to be introduced in the United Kingdom, as well as other tax measures foreseen in the Draft Bill.

Keywords: Environmental taxation, waste, plastic packaging.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ANTECEDENTES. 2.1. El precedente de los impuestos sobre las bolsas de plástico de un solo uso. 2.2. Los precedentes autonómicos de impuestos sobre envases no retornables. 2.3. La propuesta ecologista de impuesto sobre envases no reutilizables. 2.4. La propuesta comunitaria de nuevos recursos presupuestarios basados en el plástico no reciclado. 3. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES EN EL BORRADOR DE ANTEPROYECTO. 3.1. La consulta pública sobre fiscalidad de los envases de plástico. 3.2. Justificación. 3.3. Naturaleza. 3.4. Ámbito territorial. 3.5. Ámbito objetivo del impuesto. 3.5.1. *Definición sectorial de envases de plástico no reutilizables*. 3.5.2. *Definición expansiva a efectos tributarios*. 3.5.3. *La norma italiana*. 3.5.4. *Los productos parcialmente compuestos de plástico*. 3.5.5. *Los envases con menor impacto ambiental*. 3.6. Coordinación del impuesto con otros instrumentos regulatorios y económicos. 3.7. Hecho imponible. 3.8. Supuestos de no sujeción. 3.9. Exenciones. 3.10. Devengo. 3.11. Contribuyentes. 3.12. Particularidades en el caso de introducción irregular de envases de plástico. 3.13. Cuantificación del impuesto. 3.13.1. *Base imponible*. 3.13.2. *Reducciones*. 3.13.3. *Tipo de gravamen*. 3.13.4. *Deducciones y devoluciones*. 3.14. Normas de gestión, obligaciones censales y obligaciones contables. 3.14.1. *Normas de gestión*. 3.14.2. *Obligaciones censales*. 3.14.3. *Obligaciones contables*. 3.14.4. *Nombramiento de representante fiscal por los no establecidos*. 3.15. Régimen de infracciones y sanciones. 3.16. Entrada en vigor. 3.17. Desarrollo reglamentario. 4. LAS (AUSENTES) DEDUCCIONES PARA LA ADAPTACIÓN Y MEJORA TECNOLÓGICA. 5. TASAS POR RECOGIDA DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS E INCENTIVOS FISCALES A LA DONACIÓN DE ALIMENTOS. 5.1. Establecimiento obligatorio de tasas locales por la gestión residuos. 5.2. Bonificaciones por la donación de alimentos. 6. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

El Borrador de Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados, hecho público el 2 de junio de 2020, prevé, en su Título VIII, la introducción de un nuevo Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, así como otras medidas fiscales. Esta propuesta refleja la preocupación por la incidencia ambiental del plástico, en general, y de los envases fabricados con este material, en particular.

Esta preocupación social se destaca en diversos informes, que ponen de manifiesto lo controvertido que resulta este material desde el punto de vista técnico. Siguiendo a OCDE (2019: 13-15) y Forética (2020: 7, 23-24), los plásticos son una realidad importante en nuestra economía, pero, al mismo tiempo, dan lugar a impactos ambientales negativos derivados del consumo de diversas materias primas (combustibles fósiles, agua y energía), así como de la generación de residuos. Ahora bien, igualmente advierten que la penalización del plástico no está exenta de discusión, puesto que, por una parte, de los estudios analizados no resulta una evidencia clara sobre la existencia de un material alternativo que tenga un menor impacto ambiental y, por otra parte, las mismas pro-

iedades del plástico (ligereza y resistencia) se traducen en beneficios ambientales a lo largo del ciclo de vida de los productos y envases de plástico (1).

En similares términos, cabe hacer referencia a la Estrategia europea para el plástico en una economía circular (2), la cual reconoce que el plástico es un importante material, omnipresente en nuestra economía y nuestra vida cotidiana, que tiene funciones múltiples que ayudan a resolver diversos problemas a los que se enfrenta nuestra sociedad, citándose la reducción de emisiones de CO₂, el ahorro energético, la seguridad alimentaria y las aplicaciones médicas. Sin embargo, también se advierte la necesidad urgente de abordar los problemas medioambientales derivados de la producción, el uso y el consumo de plástico, de acuerdo con una visión estratégica que establezca una “economía circular” del plástico y que promueva la inversión en soluciones innovadoras y convierta en oportunidades los retos de hoy.

Los referidos informes de Forética (2020: 13-14) y OCDE (2019: 14) resaltan que el reto se encuentra en mejorar la tasa de reciclado y reutilización, que se ve limitada por diversos factores (3), y, en particular, coinciden en la importancia del ecodiseño de los plásticos para alargar su vida útil y potenciar su reutilización a través de la recuperación y el reciclado. Para ello, Forética propone, entre otras medidas, la introducción de incentivos fiscales a los productos reciclados para dinamizar el mercado y un apoyo decidido al desarrollo e inversión en tecnologías de recuperación, clasificación y reciclado que mejoren la calidad y los costes.

La Estrategia europea anuncia además, en el marco de los instrumentos para reducir la generación innecesaria de residuos plásticos, especialmente envases o artículos desechables, y para fomentar la reutilización de los envases, la posibilidad de introducir medidas de naturaleza fiscal a escala de la UE, indicando que las modalidades de este hipotético impuesto deberían decidirse sobre la base de su contribución al logro de los objetivos de la estrategia. Se señala asimismo que las decisiones de los Estados miembros sobre fiscalidad desempeñarán un papel vital en el apoyo a la transición y la orientación de las inversiones, existiendo a este respecto un marco bien definido para apoyar estas medidas en las Directrices sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía 2014-2020. En este sentido, subraya la utilización de instrumentos

(1) Por ello, como ya advirtió Ramos Prieto (2012: 114) en relación con las bolsas de plástico, resulta obligado preguntarse si estos productos son o no el envase más perjudicial o si los productos alternativos presentan mayores inconvenientes, debiendo resolverse tal cuestión con criterios técnicos antes de abordarse cualquier alternativa de política fiscal.

(2) Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Una estrategia europea para el plástico en una economía circular, de 16 de enero de 2019. COM (2018) 28 final.

(3) Entre los que destacan las dificultades ocasionadas por la mezcla de diferentes tipos de plástico (polímeros) combinados entre sí para obtener determinadas propiedades para un envase, la variedad química de los plásticos o tipo de polímero, las limitaciones de infraestructura y de la tecnología de los sistemas de reciclaje que no permiten dar respuesta a las demandas de calidad y cantidad del mercado (por lo que el desarrollo tecnológico será clave a la hora de incrementar la tasa de reciclabilidad de los plásticos), la utilización para la fabricación de productos que tienen muchas probabilidades de terminar como residuo debido a su tamaño y su rápido uso y la falta de concienciación y sensibilización del ciudadano.

económicos para dar prioridad a la prevención y el reciclado de residuos a nivel nacional, mencionando específicamente que la internalización de los costes medioambientales del depósito en vertederos y la incineración mediante tasas o impuestos altos o que aumenten gradualmente podría incrementar la rentabilidad del reciclado de plásticos.

En el marco de dicha estrategia, se aprobó 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. La Directiva fomenta los planteamientos circulares que dan prioridad a los productos reutilizables, sostenibles y no tóxicos y a los sistemas de reutilización frente a los productos de un único uso, con el objetivo primordial de reducir la cantidad de residuos generados (4). A tal fin, se señala que los incentivos económicos y de otro tipo para impulsar opciones sostenibles por parte de los consumidores y promover un comportamiento responsable de estos pueden ser un instrumento efectivo para el logro de los objetivos de la Directiva (por ejemplo, impedir el ofrecimiento al consumidor final de productos de plástico de un solo uso de forma gratuita en el punto de venta).

El Nuevo Plan de acción para la economía circular (5) continúa la senda marcada por las acciones anteriores de la Unión, apostando por medidas para aumentar la circulación de plásticos reciclados y contribuir a un uso más sostenible del plástico en general.

Como ha señalado Villar Ezcurra (2003: 124), «las políticas ambientales se sirven de muy variados instrumentos para lograr los objetivos generales y sectoriales de preservación del medio», entre los que se encuentran instrumentos reguladores, de control, sancionadores y tributarios. Así se refleja en el Anteproyecto, cuyo Título V, contiene un conjunto de medidas para la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, entre las que se incluyen medidas para la reducción del consumo de determinados productos de plástico de un solo uso (artículo 40), medidas de prohibición de introducción en el mercado de determinados productos de plástico (artículo 41), requisitos de diseño para recipientes de plástico para bebidas (artículo 42), requisitos de marcado de determinados productos de plásticos de un solo uso (artículo 43), objetivos de recogida separada de botellas de plástico (artículo 44), regímenes de responsabilidad ampliada del productor (artículo 45) y medidas de concienciación (artículo 46). Por su parte, como complemento de las anteriores medidas, se regula el nuevo Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (Título VIII) y en diversos preceptos se recogen modificaciones en el ámbito de las tasas locales por recogida de residuos sólidos urbanos.

(4) Contribuyendo a alcanzar el Objetivo de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas n.º 12 para garantizar modalidades de consumo y producción sostenibles, que forma parte de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 25 de septiembre de 2015.

(5) Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva, de 11 de marzo de 2020. COM (2020) 98 final.

El Anteproyecto recoge además otras menciones a la utilización de los instrumentos fiscales para la consecución de sus objetivos (6). Entre las más relevantes, cabe citar el artículo 8, en el que se establece que las autoridades competentes, en el desarrollo de las políticas y de la legislación en materia de prevención y gestión de residuos, aplicarán, para conseguir el mejor resultado ambiental global, la jerarquía de residuos (prevención, preparación para la reutilización, reciclado, otro tipo de valorización, incluida la valorización energética y eliminación), debiéndose usar instrumentos económicos y otras medidas incentivadoras, entre las que se incluyen: las tasas y restricciones aplicables a las operaciones de depósito en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos, manteniendo el depósito en vertederos como la opción de gestión de residuos menos deseable; los incentivos fiscales a la donación de productos, en particular alimentos; y el uso de medidas fiscales o de otros medios para promover la utilización de productos y materiales preparados para su reutilización o reciclado. Asimismo, el artículo 16 dispone que «las autoridades competentes deberán establecer medidas económicas, financieras y fiscales para fomentar la prevención de la generación de residuos, implantar la recogida separada, mejorar la gestión de los residuos, impulsar y fortalecer los mercados del reciclado, así como para que el sector de los residuos contribuya a la mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero. Con estas finalidades podrán establecerse cánones aplicables al depósito de residuos en vertedero y a la incineración» (7).

Ahora bien, como indica Powell (2018: 9), el principal objetivo de los impuestos sobre el plástico debería ser fomentar tanto las reducciones del uso del plástico en la economía como incrementar la reutilización y reciclado del plástico que ya está siendo usado, todo ello con la finalidad de construir una economía circular y reducir drásticamente la basura marina. Por el contrario, la recaudación que se pudiera derivar de estos tributos no debería

(6) La mención a las medidas de índole fiscal para la gestión de residuos no es extraña en nuestro ordenamiento. La Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de envases, dispone en su artículo 18 que se podrán establecer instrumentos u otras medidas económicas, incluidas, en su caso, las fiscales, cuando algún material de envasado no consiga alcanzar el objetivo mínimo del 15 por 100 de reciclado establecido para cada material de envasado en dicha ley. El artículo 25 de la antigua Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, establecía que «las Administraciones públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, podrán establecer las medidas económicas, financieras y fiscales adecuadas para el fomento de la prevención, la aplicación de tecnologías limpias, la reutilización, el reciclado y otras formas de valorización de residuos, así como para promover las tecnologías menos contaminantes en la eliminación de residuos». Por su parte, la actualmente vigente Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados establece en su artículo 16 que «las autoridades competentes podrán establecer medidas económicas, financieras y fiscales para fomentar la prevención de la generación de residuos, implantar la recogida separada, mejorar la gestión de los residuos, impulsar y fortalecer los mercados del reciclado, así como para que el sector de los residuos contribuya a la mitigación de las emisiones de gases de efecto invernadero. Con estas finalidades podrán establecerse cánones aplicables al vertido y a la incineración de residuos domésticos».

(7) Redacción prácticamente idéntica a la contenida en el artículo 16 de la actualmente vigente Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, pero con una diferencia importante, ya que esta ley recoge estas medidas como una facultad de las autoridades competentes (“podrán establecer”) mientras que el Anteproyecto las prevé con carácter imperativo (“deberán establecer”).

ser el objetivo que orientara de forma principal la introducción del tributo ambiental, pues en tal caso, el impuesto podría crear un incentivo perverso al frenar otras medidas de tipo regulatorio y normalizar el uso del plástico por los ingresos tributarios que pudiera allegar.

En esa línea, para la OCDE (2019: 29), los impuestos sobre los plásticos de un solo uso pueden ayudar a incrementar el precio de dichos productos y, en consecuencia, dirigir la demanda hacia otros productos con un efecto sustitución, promoviendo el uso de alternativas con una vida más larga y más sostenibles ambientalmente, ya sea mediante el rediseño del plástico (por ejemplo, para facilitar su reciclaje o compostaje o hacerlo más duradero) o la opción por materiales distintos del plástico (madera, metal o cristal). Asimismo, desde un punto de vista doctrinal, se ha señalado que los impuestos sobre envases no reutilizables pueden ser un instrumento a considerar al tratarse de productos que dan lugar a una contaminación difusa y para los que existen sustitutos disponibles, con el objetivo de fomentar la innovación tecnología hacia una utilización ecoeficiente de los recursos empleados (Rosembuj, 2009: 61), de incentivar la producción de bienes más duraderos y reutilizables (Buñuel González, 2004: 434) o de sustituir el plástico por otros materiales cuyo ciclo de vida sea más largo o que puedan ser fácilmente reciclados o reutilizados (Sedeño López, 2020: 92).

2. ANTECEDENTES

2.1. El precedente de los impuestos sobre las bolsas de plástico de un solo uso

En España ya hemos tenido experiencias en relación con los impuestos sobre productos de plástico, en concreto, sobre las bolsas de plástico de un solo uso, que han abierto el debate sobre el instrumento más adecuado para abordar los objetivos de reducción del uso de este tipo de productos. Las dos alternativas más frecuentemente planteadas son los acuerdos voluntarios, en virtud de los cuales las empresas se comprometen a cobrar un precio por la entrega de la bolsa al consumidor, o bien el establecimiento de un impuesto sobre la entrega de la bolsa del consumidor. Si bien en ambos casos se produce un incremento del coste de la bolsa para el consumidor, existen diferencias importantes entre ambas alternativas. Como señala Romero Abolafio (2016: 5), mientras que el precio cobrado por la entrega de la bolsa de plástico, en el caso de los acuerdos voluntarios, generalmente supone un beneficio para el empresario, los impuestos extrafiscales generan ingresos públicos que, incluso en el caso de que el tributo no se encuentre afecto, pueden servir para financiar campañas de concienciación. Por el contrario, los acuerdos voluntarios presentan la ventaja de que facilitan la aceptación de la obligación por parte del sector empresarial.

Si analizamos el caso español, cabe hacer referencia a la Proposición de Ley sobre fiscalidad ambiental de 2009 (8), entre cuyas medidas se encontraba la creación de un im-

(8) Presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 31 de julio de 2009. Este mismo impuesto se volvió a incluir, en idénticos términos, en la Proposición de Ley de ahorro y uso eficiente de la energía de 2012 y en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

puesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso con la finalidad de la protección del medio ambiente. Sin embargo, como ha ocurrido en otras facetas de la fiscalidad ambiental, fueron las Comunidades Autónomas las que asumieron la iniciativa a la hora de incorporar los tributos sobre las bolsas de plásticos. La primera que planteó esta posibilidad fue Cataluña en el año 2008, pero, como describe Alonso González (2010: 3-14), finalmente se impuso la opción de un acuerdo voluntario por el que se asumían determinados objetivos de reducción, aunque concediendo libertad a las empresas adheridas respecto a las medidas concretas para alcanzar tales objetivos. La primera Comunidad Autónoma que introdujo de forma efectiva este tributo fue Andalucía en 2010 (9). En el mismo año, Cantabria (10) siguió la estela de Andalucía, pero la vida de este tributo fue efímera, dado que fue derogado en 2011 (11). Finalmente, el Principado de Asturias inició un proyecto legislativo para introducir este tributo, pero fue posteriormente retirado (12).

La estructura de estos tributos autonómicos es muy similar en los tres casos y presenta unas grandes similitudes con la propuesta realizada a nivel estatal. Se define como un impuesto de carácter indirecto y naturaleza real, cuyo objeto es disminuir la utilización de las mismas, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente. Constituye el hecho imponible el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial, entendiéndose por tales las fabricadas con este material, entregadas a los consumidores en los puntos de venta y destinadas a facilitar el transporte de los productos adquiridos. En el ámbito de las exenciones encontramos algunas diferencias, pudiéndose resaltar en el caso andaluz, el único en vigor en la actualidad, las referentes a las bolsas de plástico diseñadas para su reutilización y a las bolsas de plástico biodegradables. Conforman la base imponible el número total de bolsas suministradas por los sujetos pasivos, cuya determinación se realizará, con carácter general, en régimen de estimación directa, mediante la contabilización del número de bolsas suministradas a los consumidores durante el periodo impositivo. El tipo impositivo es de 5 céntimos de euro por cada bolsa suministrada (13). Son sujetos pasivos quienes suministren las bolsas a los consumidores, a lo que se deberá repercutir íntegramente el importe total del impuesto, quedando estos últimos obligados a soportarlo. El importe repercutido deberá constar en la factura, recibo o justificante correspondientes, apareciendo como concepto independiente e indicando el número de bolsas entregadas. Finalmente, cabe destacar que únicamente el impuesto asturiano preveía la afectación de la recaudación a gastos de naturaleza medioambiental.

(9) Mediante el Decreto-ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, convalidado por la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

(10) Ley 11/2010, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y de contenido financiero, por la que se crea el Impuesto sobre Bolsas de Plástico de Un Solo Uso.

(11) Disposición Derogatoria segunda de la Ley de Cantabria 5/2011, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

(12) Proyecto de Ley del Principado de Asturias de Presupuestos Generales para 2016.

(13) El impuesto asturiano preveía un tipo de 10 céntimos de euro por bolsa y en la propuesta estatal se recogía un tipo de 20 céntimos de euro por bolsa, si bien, al objeto de dar un trato fiscal preferente a las bolsas con menor impacto ambiental, la cuota se reducía a 10 céntimos de euros en el caso de bolsas de plástico biodegradable.

El Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario de 2014 valoró este tipo de tributos y concluyó que, ante las dudas respecto a su eficacia medioambiental, no se consideraba oportuno extenderlos a la totalidad del territorio nacional.

La cuestión fue también objeto de análisis por el Informe de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia (CNMC) de 9 de febrero de 2017, con ocasión de la aprobación del Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores. La CNMC, analizando las distintas opciones posibles (fijación de precios mínimos de las bolsas de plástico no reutilizables, prohibición total de utilización, acuerdos voluntarios o figuras impositivas) concluyó que la experiencia comparada muestra que en los países analizados en los que se han puesto en marcha medidas fiscales (especialmente en Irlanda) la eficacia en la consecución del objetivo de reducción del consumo de bolsas ha sido muy alta, sin perjuicio de los ajustes en cuanto al tipo impositivo que hayan sido precisos en cada momento, complementándose con otras iniciativas como campañas de sensibilización o de gestión de residuos que eviten o minimicen el impacto del plástico sobre el medioambiente. Por ello, se recomendó que en nuestro país se optara por la introducción de una figura tributaria en vez de la fijación de un precio mínimo, ya que, a su juicio, la figura tributaria, además de más respetuosa con la libertad de empresa constitucionalmente reconocida, permite internalizar el daño producido al medio ambiente, de forma que serán el conjunto de consumidores directos los que soportarían el recargo del producto y se evitaría una apropiación indebida de rentas fundamentalmente por las empresas distribuidoras. Además, la recaudación derivada del nuevo tributo podría ser tenida en consideración para crear, por ejemplo, un fondo medioambiental destinado a mitigar los efectos negativos que provoca el consumo de bolsas de plástico, ya sea a través de la financiación de campañas de sensibilización, de la promoción de materiales para envases menos contaminantes o de mejoras en la gestión de los residuos u otro tipo de medidas. Sin embargo, finalmente se impuso la opción del precio.

2.2. Los precedentes autonómicos de impuestos sobre envases no retornables

Por lo que se refiere específicamente a los envases no retornables, fueron también las Comunidades Autónomas las que asumieron la iniciativa. En concreto, en el año 2012, tanto Islas Baleares como Canarias valoraron la creación de un nuevo impuesto sobre envases de bebidas no retornables, que tendría por objeto reducir el impacto medioambiental producido por el uso de estos envases y fomentar la utilización de materiales más ecológicos, de mayor capacidad y más perdurables en el tiempo, permitiendo así su reutilización.

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. Citando como precedentes las expe-

riencias de Suecia y Dinamarca (14), este impuesto tendría por objeto gravar la concreta capacidad económica que denota, como índice de riqueza real o potencial susceptible de imposición, el daño medioambiental causado por la adquisición de bebidas envasadas por parte de las empresas minoristas que comercializaran dichos productos. Con ello se pretendía contribuir a reducir el impacto ambiental producido por el uso de envases en bebidas, con el consiguiente fomento del uso de materiales más ecológicos, de mayor cabida y de más perdurabilidad que permitan su reutilización, y la disminución de la cantidad de recursos utilizados y de residuos generados.

Con esta finalidad, constituía el hecho imponible la adquisición del envase que contuviera bebida por parte de las empresas dedicadas al comercio en fase minorista en el territorio de las Islas Baleares, si bien se preveían exenciones para las adquisiciones de envases de capacidad superior a 5.000 centilitros y las adquisiciones de envases de vidrio que supusieran la restitución por otros de la misma capacidad, siempre que la restitución afectase a envases cuya adquisición originaria hubiera estado sujeta al impuesto y no exenta del mismo y concurrieran, además, los siguientes requisitos: a) que la restitución se realizase a favor de un proveedor o distribuidor que tenga el carácter de sustituto del contribuyente a los efectos de este Impuesto; b) que la restitución se realizase a favor del mismo sustituto al que se adquirieron los envases objeto de restitución; c) que los envases entregados por el contribuyente al sustituto fueran reutilizados sin ningún tipo de transformación. Por lo tanto, el ámbito del impuesto no se circunscribía a los envases de plástico.

Tendrían la consideración de contribuyentes todas las empresas minoristas que desarrollasen su actividad minorista en las Islas Baleares y además se contemplaba que tendrían la consideración de sustituto del contribuyente aquellas personas con domicilio fiscal en las Islas Baleares o con uno o más establecimientos permanentes en dicho territorio que suministrasen los envases a las empresas minoristas contribuyentes. Los sustitutos deberían repercutir a los contribuyentes el importe del Impuesto sobre Envases que se devengase, haciéndolo constar en la factura o documento análogo correspondiente, salvo que el adquirente de los envases acreditase ante dichos proveedores que no desarrollaba actividades de comercio en fase minorista en el territorio de las Islas Baleares.

La base imponible estaría constituida por el número de envases adquiridos y la cuota se determinaría aplicando sobre dicha base imponible unos tipos de gravamen por en-

(14) Siguiendo a Buñuel González (2009: 15-17), el impuesto sueco se introdujo en 1973, gravando los recipientes de la mayoría de las bebidas refrescantes y alcohólicas, excluyendo los recipientes de leche. Este impuesto fue derogado en 1984 y sustituido por uno nuevo que gravaba todos los recipientes de bebidas entre 0,2 y 3 litros, exceptuando los hechos fundamentalmente de papel y cartón. El gravamen se superponía a la existencia de sistemas de depósito-reembolso para botellas de cristal de cerveza, refrescos y agua. Este impuesto fue derogado en 1993, con la entrada en vigor de la regulación sueca sobre responsabilidad del productor de materiales de envasado. Por su parte, el impuesto danés fue introducido en 1999, gravando los envases de bebidas, aceites, vinagre, salsas, productos lácteos, detergentes, pinturas, cosméticos y alimentos para animales domésticos, además de bolsas, que pueden ser usadas en cualquier tipo de producto. El impuesto sólo grava los envases al por menor de hasta 20 litros de capacidad.

vase, expresados en euros por envase, en función de la capacidad y material principal del envase (vidrio, hojalata y otros metales, papel/cartón, plástico), modulándose así la carga tributaria en función del coste medioambiental inherente al uso de estos envases, es decir, en función de su capacidad y composición. Los tipos más altos estaban previstos para los envases de plástico y oscilaban entre 0,035 euros por envase con capacidad igual o inferior a 20 centilitros y 2,2 euros para los envases con capacidad entre 3.000 y 5.000 centilitros. Se aclaraba que, a los efectos de la aplicación de los citados tipos de gravamen, había de considerarse el envase que contiene directamente la bebida, esto es, el que estaba en contacto físico con el correspondiente líquido y no el eventual envase que contuviese a su vez envases de bebidas.

La recaudación de los impuestos regulados en dicho Proyecto de Ley quedaba afectada a la realización de gastos en materia de medio ambiente, ordenación del territorio y del comercio, carreteras y otros gastos relacionados con las infraestructuras de comunicaciones.

El Proyecto de ley no fue finalmente tramitado como consecuencia de las conversaciones entre el Gobierno balear y empresarios y grupos parlamentarios para buscar fórmulas que permitieran que la reforma tributaria causara las menores distorsiones posibles en los sectores afectados.

2.3. La propuesta ecologista de impuesto sobre envases no reutilizables

En enero de 2019, un conjunto de organizaciones ecologistas presentaron el documento “Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible”. Entre dichas propuestas se encontraba la creación de un impuesto sobre los envases de un solo uso o no reutilizables, con el fin de desincentivar su uso, de ámbito estatal o, subsidiariamente, autonómico.

El hecho imponible se configuraba como el envasado de productos para su puesta en el mercado en el Estado español, quedando excluidos de su ámbito objetivo los envases reutilizables.

Para la cuantificación del tributo, se proponían dos alternativas para delimitar la base imponible: la cantidad de envases (en peso) puesta en el mercado por año o bien las unidades de envase. Se contemplaba además la posibilidad de establecer un umbral por debajo del cual los muy pequeños envasadores o importadores estuvieran exentos de pagar el impuesto. Respecto al tipo de gravamen, reconociendo la mayor simplicidad de optar por tipos fijos, la propuesta planteaba modular los tipos impositivos atendiendo a las consideraciones ambientales de los envases, como pudiera ser el material del envase, la utilización de material reciclado o material biodegradable para la fabricación de los envases o la utilización de criterios de ecodiseño (por ejemplo criterios que facilitasen el reciclaje).

El sujeto pasivo del impuesto, en calidad de contribuyente, sería el envasador o importador, previéndose además la posibilidad de definir un sustituto del contribuyente, que podría ser el responsable de la puesta efectiva del envase al mercado (generalmente el distribuidor), el cual podría exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas mediante la técnica de la repercusión.

Respecto al posible destino de los fondos obtenidos, la propuesta planteaba que cabía tanto la opción de que el impuesto fuera finalista como la contraria. En el primer caso, el destino de la recaudación podrían ser políticas preventivas de gestión de envases o de residuos en general. Sin embargo, se expone que también existirían argumentos para que el impuesto no fuera finalista, dado que el coste de la gestión de los envases debería ser íntegramente soportado por los sistemas de responsabilidad ampliada del productor. A este respecto, se señala que el impuesto no se solapa con estos sistemas porque la finalidad del tributo es disuadir el uso e impactos de los envases, mientras que el de los sistemas de responsabilidad ampliada es contribuir a costear su gestión (15).

2.4. La propuesta comunitaria de nuevos recursos presupuestarios basados en el plástico no reciclado

Por otra parte, en el ámbito comunitario se viene valorando el incremento de los ingresos presupuestarios con nuevas figuras vinculadas al volumen de residuos de plásticos.

Si bien inicialmente pareció entenderse que el instrumento a utilizar sería un impuesto sobre los plásticos, conforme a las declaraciones efectuadas en enero de 2018 por el comisario europeo de Presupuestos, la Comisión finalmente optó por introducir en la nueva cesta de recursos propios vinculada a las prioridades políticas una contribución nacional al presupuesto comunitario calculada sobre el volumen de residuos de envases de plástico no reciclados en cada Estado miembro. Mediante esta nueva contribución se crearía un incentivo para que los Estados miembros reduzcan los residuos de envases y estimularía la transición de Europa hacia una economía circular mediante la aplicación de la estrategia europea en el sector del plástico (16). Esta propuesta se fundamenta en la idea de que, en consonancia con la estrategia de la Unión sobre los plásticos, el presupuesto de la Unión puede contribuir a reducir la contaminación procedente de los residuos de envases fabricados con este material. En esta línea, se afirma que un recurso propio basado en una contribución nacional proporcional a la cantidad de residuos de envases de plástico que no se reciclen en el Estado miembro proporcionará un incentivo para reducir el consumo de plásticos de un solo uso, fomentar el reciclado e impulsar la economía circular y, al mismo tiempo, los Estados miembros tendrán libertad para adop-

(15) Sastre Sanz (2019: 33) señala que la existencia de un sistema de responsabilidad ampliada del productor sobre envases puede suponer una barrera para la introducción de un impuesto, pese a no existir un solapamiento formal como tal, puesto que el impuesto persigue disuadir la utilización y el esquema de responsabilidad ampliada del productor, sufragar los costes de gestión.

(16) Comunicación COM(2018) 325 final, de 2 de mayo de 2018, de Propuesta de Decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea (SWD(2018) 172 final); Comunicación COM(2018) 326 final, de mayo de 2018, de Propuesta de Reglamento del Consejo sobre los métodos y el procedimiento de puesta a disposición de los recursos propios basados en la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, en el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea y en los residuos de envases de plástico que no se reciclan, y sobre las medidas para hacer frente a las necesidades de tesorería.

tar las medidas más apropiadas que permitan alcanzar esos objetivos, de conformidad con el principio de subsidiariedad.

La contribución se calculará mediante la aplicación de un tipo uniforme de referencia a la diferencia entre el peso de los residuos de los envases de plástico generados en un Estado miembro en un año determinado y el peso de la parte de esos residuos que se recicla, esto es, al peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan. El tipo de referencia efectivo no excederá de 1,00 euros por kilogramo, proponiéndose que se sitúe en 0,80 euros por kilogramo.

Ante las dudas suscitadas sobre la naturaleza tributaria o no de esta contribución y las obligaciones que podía suponer para los Estados miembros, la Comisión Europea, en su respuesta escrita de fecha 13 de mayo de 2020, ha aclarado que este instrumento no es un tributo, ni supone una recomendación de la Comisión de introducir un tributo, ni impone a los Estados miembros la obligación de utilizar figuras tributarias (17). Los Estados miembros, en línea con el principio de subsidiariedad, mantendrían su autonomía para elegir las medidas más adecuadas para reducir la contaminación por plásticos, constatándose que la mayoría de ellos han optado por medidas regulatorias para reducir su contribución a los presupuestos de la Unión. Por tanto, se indica que el objetivo principal del recurso propio vinculado al plástico no reciclado no es recaudatorio, sino constituir un incentivo para que los Estados miembros avancen hacia la economía circular.

Entre las conclusiones de la reunión especial del Consejo Europeo, celebrada los días 17, 18, 19, 20 y 21 de julio de 2020, se incluyó la introducción y aplicación a partir de 1 de enero de 2021 de este nuevo recurso propio consistente en una contribución nacional calculada sobre el peso de los envases de plástico no reciclados, mediante la aplicación de un tipo de 0,80 euros por kilogramo (18).

3. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES EN EL BORRADOR DE ANTEPROYECTO

3.1. La consulta pública sobre fiscalidad de los envases de plástico

Pese a que las propuestas autonómicas anteriormente reseñadas no fructificaron, en junio de 2018 ya se planteaba nuevamente la posible creación de un impuesto, en este caso estatal, sobre residuos de envases, embalajes y bolsas (19). Simultáneamente se presentaba en el Congreso una Proposición de Ley para la reducción de los plásticos de uno solo uso que contenía un mandato para que el Gobierno impulsara la tramitación de una ley específica para la creación de una “tasa” directa sobre la industria fabricante y/o

(17) E-001186/2020. Answer given by Mr Hahn on behalf of the European Commission (13.5.2020).

(18) Fuest, C. y J. Pisani-Ferry (2020: 14) han suscitado, no obstante, dudas sobre la oportunidad de esta medida al considerar que su objetivo principal es reducir la basura plástica; un problema, a su juicio, principalmente de carácter local.

(19) Véase Expansión del jueves 28 junio 2018, *El Gobierno creará nuevos impuestos al CO₂, a los residuos tóxicos y a las bolsas*: 26.

distribuidora de plásticos, a fin de poder aplicar de manera efectiva lo contenido en dicha proposición de ley y actuar de forma desincentivadora sobre la producción y distribución de envases plásticos (20).

Sin embargo, los precedentes del Anteproyecto que venimos comentando se encuentran principalmente en la consulta pública de febrero de 2020 sobre la posibilidad de introducir un impuesto a los envases de un solo uso (21). Los antecedentes de dicha consulta parten de las recomendaciones de la Comisión Europea de aumentar los impuestos medioambientales y reducir las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente. Asimismo, resaltan el importante papel que los impuestos medioambientales pueden desempeñar no solo para sostener el crecimiento económico, sino también para desincentivar actividades que generarían externalidades ambientales negativas, y los inconvenientes de naturaleza medioambiental derivados del plástico por la ausencia de un enfoque “circular” en su producción, uso y consumo.

En este contexto, los objetivos que con la implantación de este impuesto se pretenden conseguir se pueden resumir en tres:

- a) Prevenir y reducir su impacto sobre el medio ambiente y la salud humana, siendo la prevención de residuos la primera opción del principio de jerarquía de residuos. Este objetivo se conseguiría mediante una minoración del número de unidades de envases que son puestas en el mercado y, por ende, una reducción de su consumo, de forma que se prevenga la generación de residuos plásticos, con la consiguiente reducción de los costes de gestión de residuos y, en especial, de los que pudieran derivarse de su abandono en el medio ambiente.
- b) Desarrollar nuevos modelos de negocio y alentar una producción y consumo más sostenibles, priorizando los productos reutilizables y las prácticas correctas de fabricación, sin comprometer la seguridad alimentaria o las propiedades de los productos.
- c) Contribuir a la adecuación de la fiscalidad medioambiental española a la media del resto de los Estados miembros, como aconseja la Comisión Europea.

(20) Se establecía además que tal tasa se podría aplicar en función de diversos parámetros, por ejemplo el establecimiento de un máximo de producción cuyo alcance determinara el pago o una baremación de la citada tasa por tramos productivos. En caso de que en las Comunidades Autónomas, dentro de sus competencias, se hubiese legislado ya en este sentido, implementándose tributos propios, prevalecería la citada regulación tributaria autonómica sobre la de carácter estatal. Proposición de Ley para la reducción de los plásticos de un solo uso, presentada por el Grupo Parlamentario Confederado de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 29 de junio de 2018).

(21) Anteriormente, entre el 11 de abril y el 13 de mayo de 2019, tuvo lugar la consulta pública previa sobre la transposición de la Directiva (UE) 2018/851, en la que las observaciones recibidas pusieron de manifiesto que una de las cuestiones prioritarias era la fiscalidad armonizada al vertido, para desincentivar esta opción de gestión frente a la preparación para la reutilización y el reciclado y el cumplimiento de los objetivos comunitarios, así como el uso de otras medidas fiscales para favorecer el reciclado (por ejemplo, un IVA reducido para los productos reciclados).

Por último, la consulta hace referencia a los informes de recomendaciones elaborados por la OCDE, según los cuales una de las principales ventajas de la instauración de una medida estrictamente fiscal (como puede ser la creación de un impuesto) frente a otro tipo de posibilidades (como, por ejemplo, los meramente regulatorios o de incentivo para el desarrollo de determinadas actividades) es que, mientras que en las segundas, una vez alcanzados los umbrales o requisitos fijados por la normativa, desaparece el incentivo para seguir mejorando, en las primeras este aliciente subsistiría al estar directamente relacionada la cantidad a pagar con los hábitos de una producción y utilización razonable de los envases de plástico de un solo uso destinados a contener bienes y productos alimenticios. Por ello, se considera que una medida eficaz en aras de la consecución de los objetivos que pretende la norma es el establecimiento de un impuesto que grave dichos productos. No obstante lo anterior, se reconoce la importancia de medidas complementarias de colaboración intersectorial a lo largo de la cadena de valor, de la concienciación de los consumidores, de la participación de las instituciones públicas y de la investigación e innovación en métodos de producción, de reutilización y de generación de productos sustitutivos.

La Memoria de Análisis de Impacto Normativo señala que se han recibido tanto opiniones que se muestran a favor de la medida como opiniones que muestran preocupación por la oportunidad de su aprobación, destacando los posibles efectos negativos que pudieran derivarse en el sector de la fabricación del plástico y en la distribución, así como la incidencia del impuesto sobre el precio final de los productos afectados. Según la Memoria, todo ello se ha tenido presente en la configuración del impuesto, tratando que exista un equilibrio adecuado entre el compromiso con los objetivos que se pretenden lograr y las consecuencias que una medida de este tipo acarrea siempre en los sectores más directamente afectados y en el traslado al precio de los productos objeto del impuesto.

En particular, se destacan dos cuestiones. En primer lugar, las sugerencias recibidas para prohibir los envases de un solo uso o, al menos, del envasado ornamental no imprescindible que en ocasiones se incorpora a determinados productos. La Memoria resalta que, respecto a esta cuestión, el Anteproyecto ya prohíbe la introducción en el mercado de determinados productos a partir del 3 de julio de 2021 y que, para el resto de productos, se considera que el establecimiento del impuesto puede conseguir los mismos objetivos que los que se derivarían de la prohibición de uso, pero dotando de un mayor tiempo a los sectores afectados para su adaptación, en tanto que el impuesto supone un incentivo para investigar y utilizar materiales sustitutivos más respetuosos con el medio ambiente. Asimismo resalta en su anexo de contestaciones que el plástico es un material muy presente en nuestra economía y cumple múltiples funciones que ayudan a resolver diversos problemas a los que se enfrenta nuestra sociedad, por lo que, pese a sus inconvenientes, resulta muy difícil prescindir de él. Por ello, la introducción de medidas impositivas, junto con la adopción de medidas complementarias en materia de residuos, transición ecológica y economía circular, se considera una política efectiva para la reducción del consumo de plásticos y un mejor reciclaje de sus residuos (22).

(22) Consideramos oportuno recordar las palabras del profesor Herrera Molina (2000: 63-64) sobre el papel del tributo ecológico, que ha de quedar reservado para las conductas que no son gravemente peligrosas para la salud pública o que no producen daños irreversibles, pues en caso

La segunda cuestión a destacar son las observaciones realizadas sobre la posible discordancia del impuesto con las directivas comunitarias del Paquete de Economía Circular pendientes de transposición al ordenamiento jurídico interno. Sin embargo, en la Memoria se indica que se ha considerado que el impuesto no entraría en colisión con las recomendaciones europeas específicas para reducir el impacto medioambiental, sino que las complementaría.

Volviendo al tipo de instrumento más adecuado para afrontar el problema ambiental que se pretende combatir con el impuesto, el anexo de la Memoria hace referencia a otras observaciones en las que se proponía la adopción de medidas para la sustitución del plástico por productos más eco-responsables, la sustitución de las medidas de imposición por sistemas efectivos de reciclado o alternativas basadas en la elevación de precios. A todas estas observaciones se contesta reiterando que el instrumento tributario contribuye a incentivar la utilización de productos más respetuosos con el medio ambiente, por lo que la introducción del impuesto, junto con la adopción de las medidas complementarias anteriormente mencionadas, se consideran soluciones aptas para la reducción del consumo de plásticos y un mejor reciclaje de sus residuos. La Memoria hace además referencia a las ventajas de los impuestos ambientales con respecto a otras figuras fiscales con base en la teoría del doble dividendo, la inmediatez de los resultados ambientales positivos desde la introducción del impuesto y su efecto positivo a la hora de potenciar la inversión y la innovación.

La disyuntiva entre la fijación o elevación de precios y las medidas fiscales es también objeto de atención por el Informe de la CNMC sobre el Anteproyecto, pronunciándose con rotundidad a favor de estas últimas, al igual que ya hizo en relación con los impuestos sobre las bolsas de plástico. Así, señala que, desde el punto de vista de promoción de la competencia y de la regulación económica eficiente y teniendo en cuenta la influencia negativa del excesivo consumo y producción de los envases de plástico no reutilizables, parece razonable la intervención pública para disminuir los efectos negativos del volumen de residuos existente. Su preferencia por los impuestos frente a la fijación de precios mínimos se fundamenta en que la figura impositiva permite internalizar el daño producido al medio ambiente, de forma que los consumidores en su conjunto soportarían el recargo del producto y los contribuyentes se podrían beneficiar de los ingresos obtenidos con dicha figura.

contrario no debe contemplarse la figura tributaria sino prohibirse tales conductas en aplicación del art. 45 de la Constitución, debiendo tenerse en consideración a tales efectos la evolución de los descubrimientos científicos, las posibilidades técnicas y la potencial utilización del tributo como medida transitoria para desincentivar una conducta antes de que se proceda a su expresa prohibición. En el mismo sentido, Jiménez Hernández (1998: 159) resalta que los «tributos ecológicos son figuras que se aplican a actividades permitidas y necesarias para el desarrollo económico y el desenvolvimiento de las necesidades ordinarias de una sociedad». De forma similar, y específicamente en el ámbito de los impuestos especiales, López Espadafor (2013: 622) recuerda que, a la hora de fijar la intensidad de gravamen, se ha de diferenciar entre el consumo por placer y el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

Elegida la opción del instrumento fiscal, cabría plantearse si el gravamen ha de establecerse en la fase de producción o en la fase de consumo (23). Esta segunda opción, por su mayor visibilidad para el consumidor, permitiría que funcionara además como elemento de concienciación (véase el ejemplo de las bolsas de plásticos, donde el coste, ya sea vía precio o impuesto recae sobre el consumidor) y, en consecuencia, podría dar lugar a una reducción del consumo de productos de plástico y un incremento de las tasas de reciclaje. Sin embargo, finalmente no se ha optado por esta alternativa, siendo posible que las dificultades de gestión sean las que hayan llevado a que se imponga el gravamen en la fase de producción. En todo caso, cabe señalar que en las observaciones en la fase de consulta pública se sugirió la sustitución de este impuesto por un impuesto al vertedero, si bien esta opción es descartada, no considerándose oportuna al existir numerosas Comunidades Autónomas que ya lo tienen establecido (24).

A la vista del documento de consulta pública, Cruz Amorós (2020: 69) ha advertido que este impuesto resulta una dudosa herramienta fiscal medioambiental puesto que, «como ocurre ya con el uso de las bolsas de plástico, estamos ante un precio por un hábito de consumo más que ante un impuesto disuasorio de consumos contaminantes» y cuya estructura difícilmente permitirá que actúe «como factor recaudatorio compensador de la carga fiscal sobre el trabajo, lo que facilitaría notablemente su aceptación popular».

3.2. Justificación

Conforme a la exposición de motivos del Anteproyecto, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un instrumento económico cuya finalidad es reducir la generación de residuos y, por tanto, enmarcado entre los instrumentos de fiscalidad ambiental que, teniendo un carácter complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, persiguen estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural. En este contexto, añade que resulta oportuno introducir, mediante el referido impuesto, mecanismos de corrección de las externalidades ambientales ocasionadas por la utilización de productos de plástico de un solo uso, tomando en consideración su alcance global y la magnitud del impacto medioambiental derivado de su destino a vertedero o abandono. De esta forma, el objeto del impuesto es la prevención de residuos, entendida la primera opción del principio de jerarquía de re-

(23) Véase Buñuel González (2004: 434).

(24) La Memoria de Análisis de Impacto Normativo hace también referencia a las observaciones recibidas poniendo de manifiesto las virtudes del plástico frente a otros materiales, atendiendo a su coste, versatilidad, contribución a la higienización de la cadena de distribución de alimentos y facilidad de reciclado, lo que desaconsejaría la penalización de su uso mediante un impuesto. Conforme a dichas observaciones, el hecho a penalizar habría de ser la circunstancia de que el envase no se acabe reciclando y, por tanto, el hecho imponible, en su caso, debería configurarse a partir de la generación de residuos y no de la producción de envases de plástico. Estas observaciones, no obstante, no se han tenido en consideración en la configuración del impuesto recogido en el Anteproyecto, más allá, como veremos, del establecimiento de una reducción por la utilización de plástico reciclado. Es más, como también se recoge en la Memoria, en contestación a las observaciones recibidas, el impuesto se ha diseñado para que la imposición recaiga sobre el productor y no sobre el consumidor.

siduos, principio que debe gobernar la política de residuos y que es clave en el ámbito de la economía circular: el mejor residuo es el que no se genera.

Lo cierto es que quizás se echa de menos el grado de realismo mostrado por la Administración de Reino Unido, país en el que la introducción del impuesto se prevé para abril de 2022, tras un proceso de consulta pública iniciado en marzo de 2018 y continuado en febrero de 2019. En marzo de 2020 se han dado a conocer los elementos esenciales del impuesto (25), reconociéndose que no se espera que esta medida tenga impactos macroeconómicos significativos. No obstante, según se indica, se prevé que el impuesto proporcione un claro incentivo económico para que las empresas utilicen material reciclado en los envases de plástico, lo que creará una mayor demanda de este material y, a su vez, estimulará mayores niveles de reciclaje y recogida de residuos plásticos, desviándolos del vertedero o la incineración. Por tanto, la finalidad perseguida por el impuesto es incrementar el uso de materiales reciclados en los envases plásticos, esperándose que el efecto resultante del impuesto sea un aumento de la cantidad de envases de plástico en los que más del 30% sea plástico reciclado, una disminución de los plásticos destinados a vertedero o incineración y un impulso de los tecnologías de reciclaje en Reino Unido, lográndose además un efecto medioambiental positivo como consecuencia de que el plástico reciclado tiene una huella de carbono que puede ser hasta cuatro veces menor que la del plástico virgen. En relación con los impactos del impuesto sobre el comportamiento, se destaca que estos vendrán dados, en mayor medida, por el aumento del uso del plástico reciclado y, en menor medida, en una reducción del uso de envases de plástico y en la reducción de compras de productos que contienen envases de plástico por parte de los consumidores. Respecto a estos últimos, se añade que no se espera que esta medida les afecte en modo alguno, salvo que las empresas repercutan económicamente el coste, pero incluso en este caso se estima que el costo para los consumidores será pequeño, ya que los envases de plástico generalmente representan una cantidad muy pequeña del costo total de los bienes. Por lo tanto, la Administración británica no espera que el impuesto afecte a los consumidores.

En cierto modo, la Memoria parece apuntar en esta dirección cuando, frente a las observaciones realizadas en las que se advertía que el impuesto resultaba una medida ineficiente para alcanzar el objetivo perseguido, se contesta en su anexo que la introducción del impuesto junto con la adopción de medidas complementarias en materia de residuos, transición ecológica y economía circular, debería ser efectiva en la reducción del consumo de plásticos y en un mejor reciclaje de sus residuos.

Finalmente, aun cuando la Exposición de Motivos no lo menciona, en las contestaciones a las observaciones que se acompañan como anexo a la Memoria se pone de manifiesto que el impuesto, al penalizar el uso de envases de plástico no reutilizables, fomentará el uso de otros materiales para su fabricación, como puede ser el vidrio, lo que reabre el debate a que hacíamos referencia anteriormente sobre el mayor o menor impacto ambiental de los materiales alternativos al plástico.

(25) <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-plastic-packaging-tax/plastic-packaging-tax> [consulta de 11 de noviembre de 2020].

La nota de prensa del Consejo de Ministros añade que se trata de un impuesto similar al que se pretende implantar en otros países de nuestro entorno como Reino Unido (en fase de propuesta) o Italia (aprobado a finales de 2019). En los siguientes apartados destacaremos las similitudes y diferencias de dichos tributos con el impuesto español.

3.3. Naturaleza

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se define en su artículo 58 como 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».

Podemos destacar las siguientes características:

- a) El tributo se define como un impuesto especial. Esta característica no solo se aprecia en que el objeto del gravamen es un producto específico, con ocasión de su fabricación o importación, sino, como tendremos ocasión de comprobar, en la existencia de las medidas habituales en este tipo de tributos para combatir la circulación irregular de los productos objetos del tributos y las consiguientes obligaciones de control de existencias.
- b) A pesar de definirse como un impuesto especial, se trata de un tributo no armonizado, al no encontrarse el producto objeto de gravamen dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, razón por la que, además de la fabricación e importación, se gravan las adquisiciones intracomunitarias (26).
- c) El tributo se configura como un tributo estatal, tanto desde el punto de vista normativo como de gestión. Esta configuración no era la única alternativa posible, puesto que podría haberse planteado como una figura a introducir por las Comunidades Autónomas en forma de impuesto propio, como ha ocurrido con la mayor parte de los tributos ambientales y, en particular, con los impuestos sobre las bolsas de plástico. Como solución intermedia, podría haberse configurado como un tributo cedido, en el que el marco general fuera establecido a nivel estatal y se otorgaran a las Comunidades Autónomas competencias para regular ciertos elementos del tributo, así como las competencias de gestión, comprobación y recaudación (27). Esta última alternativa fue la que se propuso por

(26) Como recuerda Fernández de Buján y Arranz (2016: 44-45), la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales, se produce mayoritariamente al amparo del régimen suspensivo, esto es, sin devengo de impuesto.

(27) Así se contempla en el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica de julio de 2017, en el que, ante la conflictividad entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de la fiscalidad ambiental, se propuso la creación de «una ley marco de fiscalidad ambiental que atribuyera las distintas figuras impositivas o los hechos imposables relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables», incluyendo entre dichos hechos gravables los residuos de envases, embalajes y bolsas.

diversos departamentos del Gobierno de las Islas Baleares en la fase de consulta pública, si bien en la Memoria se considera que para la consecución del objetivo que se persigue se considera más adecuado un impuesto estatal y que no son oportunas diferenciaciones en virtud de territorios. La opción por el tributo estatal frente al tributo autonómico parece acertada por la tipología de problema ambiental que se pretende combatir y por simplificación de su gestión por parte del contribuyente, si bien dichas ventajas no se verían perjudicadas por una eventual cesión de la recaudación en un modelo intermedio como el anteriormente indicado.

- d) El tributo se justifica en una finalidad medioambiental, concretamente en la necesidad de corregir determinadas externalidades ambientales derivadas de la utilización de productos de plástico de un solo uso, tanto por su alcance global como por la magnitud del impacto medioambiental derivada de su destino a vertedero o abandono, amparándose en la prevención de residuos, como primera opción del principio de jerarquía de residuos en el ámbito de la economía circular. Por otra parte, aunque ni la Exposición de Motivos ni el articulado hacen referencia expresa al principio “quien contamina paga”, en la contestación a las alegaciones recibidas la Memoria hace mención a que el impuesto trata de hacer efectivo dicho principio (28).
- e) Se trata de un tributo no afectado, esto es, en el que la recaudación no se encuentra destinada a determinadas finalidades ambientales. Esta afectación es habitual en los impuestos autonómicos ambientales al mejorar la aceptación social del tributo y es uno de los elementos que el Tribunal Constitucional ha valorado (si bien no como el factor más relevante) para analizar si un impuesto tiene una verdadera finalidad extrafiscal de carácter medioambiental (29), pero esta cuestión es muy controvertida por su posible incompatibilidad con el principio de caja única que rige en el Derecho presupuestario, además de otros posibles inconvenientes derivados del posible encorsetamiento de los ingresos tributarios. De hecho, según se desprende de la Memoria que acompaña al Anteproyecto, en la fase de consulta pública se hicieron diversas propuestas de afectación de la recaudación obtenida al establecimiento de un sistema real de retorno de los envases desechados y a la financiación de proyectos de investigación y desarrollo en materia de generación de materiales fácilmente recuperables y de fomento de los procesos de reciclaje y recuperación. Sin embargo, como señala

(28) La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de marzo de 2018 (asunto C-104/17) ha señalado que una contribución que hace recaer un gravamen pecuniario sobre quienes ponen en el mercado nacional envases que exceden de determinados objetivos mínimos de recuperación de energía y de valorización mediante el reciclado de los residuos se ajusta claramente al principio de que “quien contamina paga”, consagrado en el artículo 15 de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases.

(29) «La afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal» (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 10).

dicha Memoria, tales propuestas no se han trasladado al texto del Anteproyecto por aplicación del principio de unidad de caja.

3.4. **Ámbito territorial**

De acuerdo con su configuración como tributo estatal, el artículo 60 dispone que el impuesto se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra (30).

Por lo tanto, mediante este impuesto se pretende gravar el impacto de los envases de plástico sobre el medio ambiente en el territorio español. Esta intención se ve ratificada por la exención que comentaremos más adelante para los productos que se destinen a ser enviados directamente a un territorio distinto al de aplicación del impuesto, quedando así exonerados de gravamen aquellos productos cuyo impacto medioambiental se va a producir fuera del ámbito de aplicación del impuesto. Si bien este tratamiento es lógico atendiendo a las potestades de gravamen del Estado español, no deja de ser llamativo, como ocurre en otros supuestos, que problemas ambientales globales se traten de parchear con soluciones parciales y no coordinadas, al menos, en el ámbito de la Unión Europea (31).

Además, habrán de tomarse en consideración los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española, según prevé el artículo 61 del Anteproyecto.

3.5. **Ámbito objetivo del impuesto**

De acuerdo con la propia definición del tributo, el ámbito objetivo del impuesto se encuentra conformado por los “envases de plástico no reutilizables” (artículo 59), concepto que no se encuentra definido como tal en el Anteproyecto (32).

(30) En tanto dichos territorios forales no aprueben sus propias normas, sería de aplicación el impuesto estatal, de forma similar a como resolvieron las preguntas frecuentes n.º 48 y 49 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

(31) Como indica Betancor Rodríguez (2001: 585-588), desde el punto de vista de política ambiental internacional, es esencial el análisis de cuál es el ámbito más adecuado para adoptar la regulación necesaria para la protección del medio ambiente (en el caso analizado por dicho autor, la atmósfera), pues cuando los efectos contaminantes tengan un carácter “planetario”, puede no ser suficiente la regulación nacional o local, sino necesaria una regulación de alcance también “planetario”.

(32) Como tendremos ocasión de comprobar, son de aplicación los comentarios de López Espadafor (2013: 596) cuando, en relación con la generalidad de impuestos especiales, indica que, con cierta ironía, se puede afirmar que el lector jurídico debe contar con ciertos conocimientos de química para poder comprender su regulación en todos sus extremos.

3.5.1. *Definición sectorial de envases de plástico no reutilizables*

En términos generales e incluso coloquiales podemos intuir qué productos son “envases de plástico no reutilizables”. Pero, constituyendo el objeto de un impuesto, no es posible dejar la delimitación de este concepto a lo que cada uno pueda opinar, con base en sus mayores o menores conocimientos científicos, sino que habría de ser la propia Ley reguladora del impuesto la que, bien de forma directa, bien por remisión a la regulación sectorial, defina de forma clara sobre qué productos recae el tributo.

A estos efectos, el artículo 62 del Anteproyecto comprende algunas definiciones, pero que no abarcan en su totalidad los elementos necesarios para determinar los productos objeto de este gravamen. De hecho, el apartado 2 de dicho precepto cierra el capítulo de definiciones indicando que «respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en este capítulo, salvo los definidos en este artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y de carácter estatal relativa a los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto».

Si bien la remisión la normativa sectorial de ámbito comunitario y estatal para la delimitación de los productos objeto del impuesto puede resultar útil desde el punto de vista de no tener que estar adaptando periódicamente la regulación del impuesto a la evolución de la regulación sectorial, particularmente en un sector en el que los avances técnicos pueden dar lugar a sucesivas modificaciones (33), resulta criticable esa remisión en blanco, tan genérica, que obliga al aplicador del tributo (en primer lugar el contribuyente, ya que el impuesto se gestiona mediante autoliquidación, y en segundo lugar a la propia Administración encargada del control, gestión y recaudación del tributo) a realizar una labor de investigación para concluir si los productos que fabrica o comercializa están sujetos al tributo y además resulta, como mínimo, poco respetuosa con el principio de reserva de ley.

En este caso, el artículo 62 del Anteproyecto no contiene una definición de “envase”, sino que el propio artículo 59 se remite a la contenida en el artículo 2 del Anteproyecto. Este último precepto se remite, a su vez, a la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases para definir los “envases”. Así, de acuerdo con el artículo 2.1 de esta norma, que pasa a tener rango reglamentario según lo dispuesto en la disposición derogatoria única del Anteproyecto, se entenderá por envase «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 consideran también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin. Dentro

(33) Este problema fue el que se planteó con el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, cuyos potenciales de calentamiento atmosférico estuvieron desfasados desde la misma entrada en vigor de su ley reguladora hasta la modificación operada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, al no tomar en consideración los potenciales de calentamiento atmosférico establecidos por el Tercer Informe de Evaluación adoptado por el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre cambio climático.

de este concepto se incluyen únicamente los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios» (34).

No todo envase queda sujeto al tributo, sino que ha de tratarse de un envase que reúna dos características. La primera de ellas es que ha de ser un envase de plástico. Los envases de otros materiales, como el vidrio o el cartón, no quedan sujetos al tributo y, de esta forma, se ven favorecidos al no tener que soportar este gravamen.

El “envase de plástico” no es definido como tal por el Anteproyecto, ni en el título específico en el que se regula el impuesto ni en las definiciones previstas en su artículo 2. Sin embargo, sí se define el “plástico” como el «material compuesto por un polímero tal como se define en el artículo 3.5 del Reglamento (CE) n° 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2006, relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y preparados químicos (REACH), por el que se crea la Agencia Europea de Sustancias y Preparados Químicos, se modifica la Directiva 1999/45/CE y se derogan el Reglamento (CEE) n° 793/93 del Consejo y el Reglamento (CE) n° 1488/94 de la Comisión así como la Directiva 76/769/CEE del Consejo y las Directivas 91/155/CEE, 93/67/CEE, 93/105/CE y 2000/21/CE de la Comisión, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con la excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente».

La segunda característica que ha de reunir el envase es que, además de estar fabricado con plástico, no sea reutilizable. El “envase no reutilizable” se define en el artículo 62 de forma negativa: se considera como tal aquel que no tiene la consideración de envase reutilizable. Por tanto, hemos de partir de la definición que el referido precepto prevé para el “envase reutilizable”, esto es, «todo envase que ha sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, siendo rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue concebido».

Refundiendo los anteriores preceptos, podríamos definir los envases de plástico no reutilizables, objeto de este impuesto, como «todo producto fabricado con plástico que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías y que no

(34) El referido precepto continúa señalando que se considerarán envases los artículos que se ajusten a la definición mencionada anteriormente sin perjuicio de otras funciones que el envase también pueda desempeñar, salvo que el artículo forme parte integrante de un producto y sea necesario 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. También se considerarán envases los artículos diseñados y destinados a ser llenados en el punto de venta y los artículos desechables vendidos llenos o diseñados y destinados al llenado en el punto de venta, a condición de que desempeñen la función de envase. Además, los elementos del envase y elementos auxiliares integrados en él se considerarán parte del envase al que van unidos; los elementos auxiliares directamente colgados del producto o atados a él y que desempeñen la función de envase se considerarán envases, salvo que formen parte integrante del producto y todos sus elementos estén destinados a ser consumidos o eliminados conjuntamente. Por último, se consideran envases industriales o comerciales aquellos que sean de uso y consumo exclusivo en las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas y ganaderas y que, por tanto, no sean susceptibles de uso y consumo ordinario en los domicilios particulares.

ha sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, mediante su relleno o reutilización con el mismo fin para el que fue concebido».

3.5.2. *Definición expansiva a efectos tributarios*

Ahora bien, el artículo 59 del Anteproyecto expande el ámbito objetivo del impuesto al añadir que, a efectos de este impuesto, tendrán la consideración de envases, además de los anteriormente señalados, «todos los productos de plástico no reutilizables que sirvan contener productos líquidos o sólidos, o para envolver bienes o productos alimenticios».

Nos encontramos, por tanto, ante un concepto propio a los exclusivos efectos tributarios, que escapa de definición de envase previsto en la normativa sectorial. Como señala la Exposición de Motivos, se trata de otros productos de plástico no reutilizables que, no cumpliendo con la definición de envase, sirven para contener productos líquidos o sólidos, o para envolver bienes o productos alimenticios, como sería el caso del plástico film para uso en el hogar, de los vasos de plástico o del plástico para embalar y evitar roturas, entre otros.

Pese a formar parte del objeto del impuesto, el artículo 62 no contiene una definición de “productos de plásticos no reutilizables”, lo que ya de por sí resulta llamativo, y tampoco se define esta expresión como tal en su artículo 2, si bien en este último precepto sí encontramos la definición de “producto de plástico de uno solo uso”, que a estos efectos puede dar cierta luz. Así, se entenderá por tal un producto fabricado total o parcialmente con plástico y que no ha sido concebido, diseñado o introducido en el mercado para completar, dentro de su período de vida, múltiples circuitos o rotaciones mediante su devolución a un productor para ser relleno o reutilizado con el mismo fin para el que fue concebido. Se observa, por tanto, que los elementos identificadores del producto de plástico de un solo uso son sustancialmente similares a los de “envase no reutilizable”. En efecto, el elemento común de ambas definiciones y que es el que resulta esencial para diferenciar el producto (entendido en términos amplios) reutilizable del no reutilizable es que su concepción, diseño y comercialización se haya realizado o no “para completar, dentro de su período de vida, múltiples circuitos o rotaciones”, mediante su relleno o reutilizado con el mismo fin para el que fue concebido.

No obstante, como advierte Renieblas Dorado (2020: 3), no resulta totalmente coincidente la definición de “producto de plástico de un solo uso” con el ámbito objetivo del impuesto, siendo este último más limitado, dado que las definiciones del artículo 2 del Anteproyecto provienen de Directivas comunitarias en las que se definen «los envases reutilizables desde un punto de vista industrial, de tal forma que solo es reutilizable los envases que son devueltos al productor, pero el impuesto tiene en cuenta también la posibilidad de que se califiquen como reutilizables los productos de uso por el consumidor final».

Asimismo, Casas Rondoní (2020: 2) ha señalado que «esta definición puede dar lugar a cierta controversia a la hora de determinar la concreta finalidad con la que un determinado envase ha sido concebido, diseñado y comercializado. También nos plantea dudas la sujeción al impuesto de envases que, sin haber sido específicamente concebidos, diseñados y comercializados con el fin de ser reutilizados, sean susceptibles de preparación para la reutilización, en los términos señalados por el artículo 3.16 de 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».

Por su parte, el Informe de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia de 30 de julio de 2020 observa la existencia de mejoras en la definición del ámbito objetivo. Para la CNMC, de la lectura integrada de la definición de “envases de plástico” contenida en la propia ley y de la definición ampliada a efectos de delimitar el objeto del tributo (otros productos de plástico no reutilizables que no cumplan tal definición) no queda claro si están sometidas al impuesto las bolsas de plástico, que son un tipo de envase que tiene cabida en la definición anterior y que produce unos altos niveles de residuos dispersos. En el caso de que la respuesta fuera afirmativa, tampoco queda claro si la inclusión alcanza tanto a las bolsas ligeras (espesor inferior a 50 micras) como a las muy ligeras (espesor inferior a 15 micras). El Informe de la CNMC advierte que, dado que el Real Decreto 293/2018 sobre reducción de consumo de bolsas de plástico incluye la obligación de cobrar un precio por cada bolsa de plástico ligera entregada al consumidor (no así las muy ligeras, que se entregan por higiene), puede entenderse que, de contemplarse también su sujeción al impuesto, estarían sometidos a una doble intervención, dado que ya están sujetos a intervención en precios (35). Sería por ello recomendable que se explicitase su inclusión o no en el ámbito objetivo de forma explícita, en aras de la seguridad jurídica tanto de los operadores económicos como de los consumidores.

3.5.3. *La norma italiana*

Por lo que se refiere al derecho comparado, la normativa italiana delimita el objeto del impuesto a los productos manufacturados de un solo uso que tengan o estén destinados a tener la función de contener, proteger, manipular o entregar bienes o productos alimenticios, incluidos los que tenga la forma de láminas, films o tiras, que estén fabricados, aunque sea parcialmente, con materiales plásticos constituidos por polímeros orgánicos de origen sintético y que no estén concebidos, diseñados o comercializados para realizar traslados múltiples durante su ciclo de vida o para ser reutilizados para el mismo propósito para el que fueron diseñados. El impuesto alcanza a productos que permiten el cierre, comercialización o presentación del propio producto de plástico o de otros productos hechos enteramente de materiales distintos del plástico (por ejemplo, tapones o etiquetas). Los productos semiterminados, fabricados mediante el uso, aunque sea parcial, de materiales plásticos, que se utilicen en la fabricación de productos de plástico también estarán sujetos a tributación.

3.5.4. *Los productos parcialmente compuestos de plástico*

Por último, para cerrar la delimitación de los productos objeto de este impuesto, el artículo 59 del Anteproyecto señala que, asimismo, tendrán la consideración de envases de plástico aquellos envases que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico. Por tanto, no es preciso que el envase este compuesto en su integridad de plás-

(35) Esta doble intervención se produce actualmente en Andalucía, donde sigue vigente el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso.

tico, sino que es suficiente con que contengan una mínima parte de este material, la cual no es delimitada. Si bien la protección de medio ambiente podría explicar que por ínfima que resulte la presencia del plástico en el envase esta resulte gravada, parece extraño que, por una mera cuestión práctica, no se haya establecido umbral alguno por debajo del cual el envase no sea objeto del tributo.

La Memoria que acompaña al Anteproyecto hace referencia a las observaciones recibidas sobre la delimitación del ámbito objetivo del impuesto, proponiéndose que el mismo se extienda a todo tipo de envases, independientemente de su función, o que incluso se amplíe o sustituya el mismo para que queden gravados los envases tipo tetrapack. A dichas observaciones se responde que la redacción actual del texto amplía dicho ámbito a los “envases de plástico no reutilizables” y no se limita a los destinados a contener o proteger bienes o productos alimenticios. Es decir, uno de los objetivos principales del impuesto es reducir el consumo de plásticos en todo tipo de usos. Añade que, a la hora de calificar el envase, se atiende también a la composición de este, de manera que queden gravados aquellos que, junto con el plástico, incorporen también otros materiales, «siempre que lo hagan en un porcentaje determinado». No obstante, como hemos tenido ocasión de comentar, en realidad no se prevé tal porcentaje, por lo que cualquier presencia mínima de plástico en el envase será objeto de gravamen. Esta aproximación contrasta con la del impuesto que se prevé introducir en Reino Unido, el cual, con la finalidad de fomentar el reciclaje, únicamente gravará, según está previsto, los envases en los que el plástico reciclado represente menos del 30% del material plástico que incorpore, midiendo el contenido reciclado conforme a la norma ISO 14021:2016 “Etiquetas y declaraciones ambientales - Afirmaciones ambientales autodeclaradas (Etiquetado ambiental tipo II)”. De hecho, en la Memoria se hace referencia a observaciones en las que se advierte que solo deberían ser gravados los envases compuestos mayoritariamente de plástico, a lo que se contesta que se ha tratado de compaginar una adecuada definición del ámbito objetivo del impuesto con una eficaz gestión del mismo.

3.5.5. *Los envases con menor impacto ambiental*

Por otra parte, en el anexo que acompaña la Memoria se constata la existencia de diversas observaciones dirigidas a excluir del ámbito objetivo de impuesto a los plásticos que presentan un menor impacto medioambiental. Así, por ejemplo, se hace referencia a que los productos basados en resina de origen fósil pero sostenible no solo no contaminan al ser hidrosolubles, biodegradables, compostables y no tóxicos, sino que producen un efecto positivo para el medio ambiente. También se presentan observaciones en relación con la conveniencia de incentivar la utilización de polipropileno monomaterial, por su facilidad de reciclaje, que además requiere poca energía (CO₂) y agua. En otros casos se sugiere una mejor definición del ámbito objetivo, con distinción de la tipología de plástico utilizado en función de su facilidad de reciclado, prestando una especial consideración del PET por su menor impacto medioambiental y posibilidades de reciclado. Igualmente, se propone excluir del gravamen a los plásticos biodegradables compostables, los productos de bioplásticos (que abarcan los plásticos biodegradables, compostables y de origen biológico) o los productos de material plástico duradero. La contestación a todas estas observaciones es que en el momento actual no resulta fácil discriminar el ámbito objetivo en función de las características de los materiales plásticos y que se ha tratado de compaginar una adecuada definición

del ámbito objetivo del impuesto con una eficaz gestión del mismo. En consecuencia, se considera que la configuración del ámbito objetivo en función de la tipología de plástico es actualmente inviable y complicaría enormemente la gestión del impuesto, por lo que no se conseguirían los objetivos que persigue. No obstante, como veremos más adelante, este no es el camino seguido por la norma italiana, que ha establecido una exención para el plástico compostable. El Gobierno británico está asimismo evaluando el tratamiento a aplicar a los bioplásticos, plásticos biodegradables y plásticos compostables, a la vista las observaciones recibidas en la fase de consulta pública.

3.6. Coordinación del impuesto con otros instrumentos regulatorios y económicos

Antes de proseguir con el análisis de los elementos estructurales del impuesto, es preciso abordar una cuestión que complementa la delimitación de su ámbito objetivo. Como hemos señalado, el tributo no es más que una medida adicional dirigida a reducir los envases de plástico y fomentar su recuperación y reciclado, que parte de una definición expansiva de su objeto (los envases de plástico de uno solo uso). Ahora bien, tanto dicho objeto como el propio tributo se encuentran condicionados, hasta cierto punto, por un factor de temporalidad introducido su propia ley de creación. Esta, en su Título V, contiene un conjunto de medidas para la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, con su correspondiente calendario, entre las que se incluyen prohibiciones de introducción en el mercado y de distribución gratuita de determinados productos de plástico, mereciendo destacarse los siguientes (36):

- a) A partir del 3 de julio de 2021, queda prohibida la introducción en el mercado de cualquier producto plástico fabricado con plástico oxodegradable (37), así como los relacionados en la parte B del Anexo IV, donde se incluyen determinados recipientes para alimentos (38) hechos de poliestireno expandido; los recipientes para bebidas hechos de poliestireno expandido, incluidos sus tapas y tapones; los vasos para bebidas hechos de poliestireno expandido, incluidos sus tapas y tapones (39) (artículo 41). Estos productos, lógicamente, no serán gravados.

(36) Por otra parte, al referirnos a las reducciones sobre la base imponible, haremos referencia a determinados objetivos y obligaciones de recuperación de plásticos y utilización de plástico reciclado que previsiblemente afectarán a la recaudación del tributo.

(37) Son plásticos oxodegradables los «materiales plásticos que incluyen aditivos los cuales, mediante oxidación, provocan la fragmentación del material plástico en microfragmentos o su descomposición química» (art. 2.añ).

(38) Recipientes para alimentos, tales como cajas, con o sin tapa, utilizados con el fin de contener alimentos que: a) están destinados al consumo inmediato, *in situ* o para llevar; b) normalmente se consumen en el propio recipiente; c) están listos para el consumo sin ninguna otra preparación posterior, como cocinar, hervir o calentar, incluidos los recipientes para alimentos utilizados para comida rápida u otros alimentos listos para su consumo inmediato, excepto los recipientes para bebidas, los platos y los envases y envoltorios que contienen alimentos.

(39) Como señala Simone (2020), la «prohibición es la medida más estricta utilizada en la Directiva, se refiere a productos que presentan claras alternativas en el mercado y la finalidad última es que desaparezcan esos productos totalmente del mercado».

- b) A partir del 1 de enero de 2023 se prohíbe la distribución gratuita de determinados productos de plástico de un solo uso, debiéndose cobrar un precio por cada uno de los productos de plástico que se entregue al consumidor, diferenciándolo en el ticket de venta (artículo 40.2). Dichos productos, relacionados en la parte A del Anexo IV, son los vasos para bebidas, incluidos sus tapas y tapones y los recipientes para alimentos, tales como cajas, con o sin tapa, utilizados con el fin de contener alimentos que: i) estén destinados al consumo inmediato, *in situ* o para llevar; ii) normalmente se consumen en el propio recipiente; iii) están listos para el consumo sin ninguna otra preparación posterior, como cocinar, hervir o calentar, incluidos los recipientes para alimentos utilizados para comida rápida u otros alimentos listos para su consumo inmediato, excepto los recipientes para bebidas, los platos y los envases y envoltorios que contienen alimentos. Por tanto, a partir de dicha fecha se produciría un doble intervención sobre estos productos (el impuesto y el precio obligatorio), por lo que, si bien ambas medidas recaen en fases distintas de la cadena de valor (el primero sobre la producción y el segundo sobre el consumo), parece razonable pensar que a partir de ese momento deberían realizarse las modificaciones legales oportunas para que el impuesto deje de ser de aplicación si realmente pretende ser un tributo medioambiental. Por otra parte, en el artículo 40.1 se establecen unos objetivos de reducción de la comercialización de estos productos con respecto a 2020 (del 50% en 2026 y del 70% en 2030), lo que también implicará un progresivo vaciamiento del ámbito objetivo del impuesto.

3.7. Hecho imponible

Para la regulación de algunos de los principales elementos del tributo (hecho imponible, devengo y sujetos pasivos) es determinante diferenciar entre lo que podríamos definir como la operativa normal que pretende gravar el tributo (la fabricación, importación y adquisición intracomunitarias) y aquellas operativas fraudulentas consistentes en la entrada irregular de los productos objeto del tributo en el territorio de aplicación del impuesto. Para facilitar la explicación sistemática del tributo, diferenciaremos entre ambos supuestos, comenzando por la que hemos denominado como “operativa normal” para tratar a continuación, de forma separada, el caso de entrada irregular.

Según se establece en el artículo 63 del Anteproyecto, el hecho imponible del impuesto lo constituye la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. Los tres presupuestos fijados por el Anteproyecto se encuentran definidos en su artículo 62, con una terminología similar pero no plenamente equivalentes a la prevista en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido. El referido precepto los define de la siguiente forma:

- a) **Fabricación:** La elaboración de productos objeto de este impuesto.
- b) **Importación:** La entrada en el territorio de aplicación del impuesto de productos objeto del mismo, procedentes de territorios no pertenecientes a la Unión Aduanera, excepto Ceuta y Melilla. También tendrá la consideración de importación la entrada en Ceuta y Melilla de los productos objeto del impuesto, procedentes

de territorios pertenecientes a la Unión Aduanera, excepto del territorio de aplicación del impuesto.

- c) Adquisición intracomunitaria: La obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Es decir, aun cuando Ceuta y Melilla no forman parte del territorio aduanero de la Comunidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Directiva 2006/112/CE, a los efectos de este impuesto, los movimientos de productos entre Ceuta y Melilla y el resto del territorio español no tendría la consideración de importación. Sí tendrá tal consideración cualquiera entrada que se produzca en ambas ciudades autónomas desde un Estado distinto de España, con independencia de que pertenezcan o no a la Unión Europea.

Respecto a las Islas Canarias, al formar parte de la Unión Aduanera conforme al artículo 6.1 de la Directiva 2006/112/CE, no tendrán un tratamiento distinto del aplicable al resto del territorio español. Por tanto, los movimientos entre el archipiélago canario y la Península no tendrían incidencia a efectos del impuesto y la introducción de productos desde otros Estados tendrá la calificación de adquisición intracomunitaria o importación en función de que los Estados de procedencia estén integrados o no en la Unión Europea.

3.8. Supuestos de no sujeción

El Anteproyecto completa la delimitación del hecho imponible mediante el establecimiento de un supuesto de no sujeción en el apartado 3 del artículo 63 para las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de envases de plástico no reutilizables realizadas con fines particulares cuando el peso de los envases objeto de dichas operaciones no exceda de 5 kilogramos. La justificación de este supuesto de no sujeción se encuentra probablemente en la conveniencia de encontrar una solución práctica para un supuesto que se dará con frecuencia en las ventas a distancia (piénsese en las ventas por internet) y en el que difícilmente se podrá controlar que el sujeto pasivo (como veremos más adelante, el adquirente intracomunitario o importador) autoliquide el impuesto, siendo más costosa la propia actuación de control que la recaudación que se pueda derivar de esta.

En el caso del impuesto italiano, se establece que no existe la obligación de liquidar el impuesto ni presentar declaración alguna si el importe del impuesto es menor o igual a 10 euros. Tomando en consideración que el tipo de gravamen italiano es de 0,45 euros por kilogramo de plástico, esto implica que el impuesto no es exigible cuando el peso de los envases no excede de 22,22 kilogramos, es decir, el límite es más de cuatro veces superior al previsto en la norma española. Además, a diferencia del impuesto español, no se condiciona a que la fabricación, adquisición intracomunitaria o importación se realice con fines particulares. Por tanto, se puede observar que el Anteproyecto es mucho más restrictivo que el impuesto italiano en este punto.

3.9. Exenciones

El artículo 65 establece los siguientes supuestos de exención, remitiéndose al correspondiente desarrollo reglamentario para la concreción de las condiciones necesarias para su aplicación:

- a) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de aquellos envases de plástico no reutilizables que se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, importador o adquirente intracomunitario a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. La efectividad de estas exenciones quedará condicionada a la justificación de la realidad de dicho envío (40). Señala a este respecto la Exposición de Motivos del Anteproyecto que esta exención responde al objetivo perseguido por el impuesto de que se utilice el menor número posible de envases de plástico no reutilizables en el territorio español, lo que justifica la no tributación de la fabricación en territorio español de envases de plástico no reutilizables que sean objeto de exportación o de entrega intracomunitaria (41). La consulta británica, no obstante, pone el acento en evitar las desventajas competitivas para los fabricantes de Reino Unido si las exportaciones de envases de plástico quedaran gravadas.
- b) La fabricación, importación y adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables, que, con anterioridad a la finalización del plazo previsto para efectuar la autoliquidación del impuesto correspondiente a dichos hechos imponible, hayan sido destruidos, siempre que se pruebe su destrucción ante la Administración, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho (42). Este supuesto no se prevé como tal en la normativa italiana.

(40) El procedimiento para acreditar el envío será previsiblemente objeto de desarrollo reglamentario. Si se sigue el precedente que constituye el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, «la acreditación del envío fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto se efectuará mediante la aportación del correspondiente DUA de exportación o, en el caso de envíos con destino a otro Estado miembro, mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho. En particular, podrán tener dicha consideración el contrato, la factura o cualquier otro documento acreditativo del transporte» (artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre).

(41) Siguiendo a Renieblas Dorado (2020: 6), se trata de «una exención lógica, ya que, al ser un impuesto indirecto que en el fondo lo que grava es el uso de estos productos en el territorio de aplicación del impuesto, si no se produce el consumo, dará lugar a la exención, pero evidentemente deberá demostrarse este hecho debidamente».

(42) Como señala Renieblas Dorado (2020: 6), el caso más habitual será el de la destrucción de los envases por ser defectuosos. Este autor añade que, a su juicio, «la redacción de la norma se produce un error técnico, ya que señala que se producirá la exención en el caso de importaciones de estos productos, en el caso en el que se destruyan los mismos antes que se proceda la liquidación del impuesto, algo que en el caso de las importaciones es imposible que se produzca, ya que, el devengo y la declaración del impuesto es simultáneo, según se importa, se liquida con la presentación del DUA y por tanto no cabe esa exención». Por otra parte, para Casas Rondoní (2020: 3) «llama especialmente la atención [esta exención], ya que podría resultar contraria al principio de jerarquía de residuos establecido en el artículo 4.1 de la Directiva 2008/98/CE. En efecto, la regulación del Impuesto contenida en el Anteproyecto de Ley parece hacer de mejor condición la eliminación de

- c) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reutilizables destinados al acondicionamiento primario de medicamentos, siempre que dichas circunstancias queden acreditadas previo requerimiento de la Administración tributaria (43). El “acondicionamiento primario de medicamentos” se define en el artículo 62 del Anteproyecto como «el envase o cualquier otra forma de acondicionamiento que se encuentre en contacto directo con el medicamento, según lo establecido en el Real Decreto 1345/2007, de 11 de octubre, por el que se regula el procedimiento de autorización, registro y condiciones de dispensación de los medicamentos de uso humano fabricados» (44). La norma italiana exige de tributación a los productos sanitarios clasificados por la Comisión Única de Productos Sanitarios, así como los envases para contener y proteger preparados medicinales.

Como veremos más adelante, en el caso de que inicialmente no se aplique la exención pero posteriormente se compruebe la concurrencia de los requisitos para su aplicación, se podrá solicitar la devolución del impuesto satisfecho.

La norma aprobada en Italia prevé adicionalmente que no tributarán los productos de plástico compostable, tal y como estos se definen en la norma UNE EN 13432:2002, que regula los requisitos de los envases y embalajes valorizables mediante compostaje y biodegradación. Ese supuesto de no tributación es plenamente acorde con la finalidad ambiental perseguida por el impuesto, puesto que con esta medida se fomenta la fabricación de productos biodegradables, por lo que parece difícil de entender que no se haya incorporado una medida similar en el Anteproyecto del impuesto español, a pesar de las observaciones presentadas en este sentido en la fase de consulta pública y a las que hemos hecho referencia con anterioridad (45).

El Anteproyecto tampoco prevé exenciones para el caso de que los envases se encuentren afectados por otros instrumentos de mercado distintos del impuesto.

los envases de plástico no reutilizables (que no tributaría si dicha eliminación se produjese en un determinado momento) frente a otras operaciones más prioritarias conforme al citado principio de jerarquía de residuos, como sería el reciclado (que sí tributaría en todo caso)».

(43) No es extraño el tratamiento preferencial de los medicamentos, no solo por la situación de pandemia en la que se gesta el impuesto, sino porque es coherente con el previsto en otros impuestos ambientales. Así, en el ámbito del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, se otorga una exención para «la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a la fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación» (letra e) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre).

(44) Advierte Renieblas Dorado (2020: 6-7) de los problemas prácticos que se pueden poner de manifiesto para un fabricante que produce blíster de plástico y el mismo puede ser usado tanto para medicamentos como para productos macrobióticos que no tienen dicha consideración, sin que el productor tenga que conocer cuál va ser su uso final, en cuyo caso el fabricante dependerá de la información que al respecto le facilite la entidad farmacéutica.

(45) El estudio coordinado por Puig Ventosa (2018: 38) advierte que cualquier beneficio fiscal sobre los bioplásticos y los plásticos compostables debería estar respaldado por evaluaciones específicas del ciclo de vida, incluida una evaluación de la compostabilidad del material.

Cabe recordar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 15 de noviembre de 2015 (asunto C-198/14) concluyó, en relación con un impuesto finlandés, que el artículo 110 TFUE y los artículos 1, apartado 1, 7 y 15 de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa de un Estado miembro que establezca un impuesto especial sobre ciertos envases de bebidas, pero prevé una exención en caso de integración de esos envases en un sistema operativo de devolución.

El artículo 74 del Anteproyecto prevé la habilitación contemplada en el artículo 134.7 de la Constitución Española para que por la Ley de Presupuestos Generales del Estado se puedan modificar las exenciones.

3.10. Devengo

El artículo 64 del Anteproyecto dispone que el impuesto se devengará en los siguientes momentos:

- a) En los supuestos de fabricación, en el momento de la obtención de los envases sujetos al impuesto. Parecería más adecuado y sencillo de gestionar, particularmente para facilitar la aplicación de las exenciones anteriormente comentadas, que el devengo se difiriera al momento de la puesta a disposición para consumo, como ocurre en el impuesto italiano.
- b) En los supuestos de importación, en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación (46).
- c) En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, cuando se produzca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido que recaiga sobre dichas operaciones (47) o bien, en su caso, en el momento de la recepción (48).

(46) Esto es, en el momento de la admisión de la declaración aduanera por la Administración tributaria (artículo 77.2 del Código Aduanero de la Unión). La regla es coincidente con la prevista para el devengo del IVA (artículo 77 de la Ley 37/1992), con la matización de que en el impuesto sobre envases no se prevé el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, en el que a efectos de IVA el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

(47) Conforme al artículo 76 de la Ley 37/1992, el impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de dicha Ley. No obstante, no será de aplicación el apartado dos del artículo 75, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

(48) Regla aplicable para el caso de que el adquirente sea una persona física que no tenga la condición de empresario o profesional a efectos de IVA.

3.11. Contribuyentes

Conforme al artículo 66 del Anteproyecto, son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos objeto del impuesto.

En el impuesto italiano la figura del obligado tributario se configura en similares términos, con dos matizaciones:

- a) En primer lugar, no se considera fabricante al sujeto que elabora productos de plástico utilizando, como materia prima o productos semiterminados, otros productos de plástico sujetos al impuesto, sin que se hayan incorporado materiales plásticos adicionales. De esta manera, se evita el devengo del impuesto múltiples veces sobre un mismo plástico.
- b) En segundo lugar, en relación con el hecho imponible correspondiente a la adquisición intracomunitaria, se diferencia entre la naturaleza empresarial o no del adquirente: si la persona que adquiere el producto lo hace en el ejercicio de una actividad económica, será sujeto pasivo el adquirente; por el contrario, si el adquirente es un consumidor privado, será sujeto pasivo el transmitente, que presentará las declaraciones correspondientes por medio de un representante fiscal cuando no sea residente ni se encuentre establecido en Italia. Posiblemente en España no se ha seguido este esquema, estableciéndose que en todo caso es sujeto pasivo el adquirente intracomunitario, por las dificultades prácticas que puede entrañar la exigencia del tributo a un no residente, así como la posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la exigencia de nombrar un representante fiscal a los residentes en otros Estados de la Unión Europea.

Aun cuando la Ley General Tributaria prevé la posibilidad de que exista un sustituto del sujeto pasivo, en este caso, el Anteproyecto no contempla la existencia de esta figura, lo que resulta coherente con la naturaleza y estructura del impuesto.

Por otra parte, pese a definirse como un impuesto indirecto, no se prevé la obligación de repercutir la cuota tributaria a otros obligados. La ausencia de repercusión jurídica no obsta a que se produzca la repercusión económica mediante el incremento del precio, lo que podría conllevar una detracción de la demanda de este tipo de productos para con ello cumplir con la finalidad ambiental que pretende el impuesto. Ahora bien, para que se produzca ese efecto, debe existir un producto alternativo no sujeto al tributo (y con menor impacto ambiental), puesto que de no existir alternativa, el impuesto no producirá efecto alguno sobre la demanda de este tipo de productos. El consumidor último únicamente percibirá un incremento del precio, si es que este se produce, ya que también podría ocurrir que el contribuyente (fabricante, adquirente intracomunitario o importador) decidiese asumir el coste del impuesto contra su beneficio. Aun cuando en tales casos se produciría la internalización de los costes ambientales, pudiendo quizás servir de catalizador para incrementar la actividad innovadora dirigida a la búsqueda y utilización de envases menos perjudiciales para el medio ambiente o con mayor plástico reciclado, la función de concienciación social del impuesto quedaría muy reducida y las ventajas medioambientales del tributo potencialmente comprometidas.

3.12. Particularidades en el caso de introducción irregular de envases de plástico

Como señalábamos anteriormente, el hecho imponible no se configura únicamente por la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables, sino que también incluye la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, de forma similar a como se prevé con carácter general para los impuestos especiales (49).

A estos efectos, se entenderá que se ha realizado una introducción irregular de envases de plástico no reutilizables en el territorio español cuando su propietario no justifique que dichos productos han sido objeto de adquisición en el territorio español o que dichos envases han sido fabricados por él, o importados o adquiridos en otro Estado miembro de la Unión Europea (art. 63.2).

En tal caso, el impuesto se devengará en el momento de introducción irregular de los productos en el territorio de aplicación del impuesto. En el supuesto de que no se pueda constatar cuándo se ha producido la introducción irregular, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta se ha realizado en el trimestre natural anterior al del descubrimiento de la introducción irregular (art. 64.4).

En consonancia con estas medidas, se considerarán como contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria que realicen la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto (art. 66.2).

3.13. Cuantificación del impuesto

Como comentaremos a continuación, el impuesto se liquida en régimen de autoliquidación, por lo que será el sujeto pasivo quien deberá presentar una declaración en la que, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizará por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

3.13.1. *Base imponible*

En el ámbito de los tributos ambientales, la base imponible debe medir el daño ambiental que se pretende desalentar, exigiéndose una estrecha relación entre el daño ambiental gravado y la base imponible para hacer efectivo el principio de que “quien contamina paga” (50). El artículo 67 del Anteproyecto, siguiendo dichas directrices, dispone

(49) El artículo 6.1 de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales dispone que, además de la fabricación e importación, estarán sujetos a impuestos especiales los productos que entren de forma irregular en el territorio de la Unión.

(50) Herrera Molina, P. (2000: 72), Herrera Molina, P. (2002: 265).

que la base imponible estará constituida por la cantidad, expresada en kilogramos, de plástico contenida en los envases que forman parte del ámbito objetivo de este impuesto.

3.13.2. *Reducciones*

El artículo 68 del Anteproyecto establece que los contribuyentes que realicen la fabricación de envases podrán reducir de la base imponible del impuesto la cantidad de plástico incorporado al proceso de fabricación, expresada en kilogramos, proveniente de plástico reciclado de productos utilizados en el territorio de aplicación del impuesto. La base liquidable será el resultado de practicar esta reducción sobre la base imponible. Esta medida es similar a la prevista en la norma italiana, la cual dispone que el impuesto no se exigirá sobre el material plástico que proviene de procesos de reciclaje.

Para la aplicación de dicha reducción será necesaria la correspondiente certificación del gestor de residuos proveedor del plástico incorporado al proceso de fabricación, el cual deberá acreditar la cantidad de plástico, expresada en kilogramos, proveniente de plástico reciclado de productos utilizados en el territorio de aplicación del impuesto, que se entregue a los fabricantes de envases comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto (artículo 72.7). La importancia de esta certificación encuentra su reflejo en el régimen sancionador, ya que, según dispone el artículo 73, la incorrecta certificación por el gestor de residuos de la cantidad o procedencia del plástico entregada a los fabricantes constituye una infracción tributaria grave, cuya sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 75% del importe de las cuotas correspondientes a los envases que se hubiesen podido fabricar, con un importe mínimo de 1.000 euros. Esta sanción se incrementará en el 25% cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la misma conducta.

Esta reducción acentúa el carácter medioambiental del tributo, al fomentar el reciclado del plástico y, en consecuencia, disminuir la puesta en circulación de este material en el territorio de aplicación del impuesto. En este mismo sentido se manifiesta la Exposición de Motivos del Anteproyecto. La reducción no tiene además límite alguno, por lo que aquellos envases cuyo plástico tuviera origen reciclado en su totalidad no quedarían sometidos a tributación de forma efectiva, al ser nula su base liquidable.

Como hemos señalado anteriormente, esta medida es similar a la prevista en la norma italiana, la cual dispone que el impuesto no se exigirá sobre el material plástico que proviene de procesos de reciclaje. Sin embargo el impuesto previsto en Reino Unido es mucho menos exigente, dado que, como ya hemos comentado, solo se realiza el hecho imponible si el contenido de plástico reciclado es inferior al 30%. En comparación, el impuesto español requeriría que el plástico reciclado represente el 100% para lograr un efecto equivalente.

Por otra parte, ha de observarse que la reducción resulta únicamente de aplicación para el hecho imponible consistente en la fabricación de envases. Sin embargo, en el caso de importación o adquisición intracomunitaria no se contempla tal reducción, siendo sin embargo posible que el plástico incorporado en los envases proceda igualmente de plástico reciclado, ya sea de productos utilizados en el territorio de aplicación del impuesto o fuera de este territorio.

Tampoco es de aplicación la reducción cuando el plástico reciclado procede de productos utilizados fuera del territorio de aplicación del impuesto. Esta delimitación podría pretender evitar la pérdida de recaudación que podría producirse como consecuencia del reciclado de envases de plástico que en su origen no ha sido sometido a tributación en España (recuérdese que la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reutilizables que se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, importador o adquirente intracomunitario a un territorio distinto al de aplicación del impuesto están exentos de tributación). No obstante, si la verdadera finalidad del impuesto es reducir el impacto negativo de los envases de plástico sobre el medio ambiente y una de las fórmulas para alcanzar tal finalidad es el reciclado, no parece adecuado establecer obstáculos a tal fin, por más que puedan implicar una reducción de la recaudación. Hacer primar la finalidad recaudatoria sobre la finalidad ambiental desnuda al impuesto de su pretendido carácter extrafiscal, pareciendo que la verdadera finalidad que lo inspira es la meramente recaudatoria.

La Memoria hace referencia a esta cuestión. Así, se afirma que, «tomando en consideración la importancia que el proceso de reciclado ha de tener en la solución del problema medioambiental que se aborda, el impuesto contempla una reducción de la base imponible equivalente a la cantidad de plástico incorporado al proceso de fabricación, expresada en kilogramos. Se exige, además, que el plástico reciclado sea proveniente de envases utilizados en el territorio de aplicación del impuesto, para evitar con ello la “importación” de residuos y que ello conduzca a que se agrave aún más el problema en el interior de nuestras fronteras».

Esta justificación tiene su lógica desde la concepción del impuesto como un tributo puramente nacional, pero ejemplifica los graves inconvenientes que se derivan de afrontar problemas globales ambientales desde una perspectiva fragmentada nacional. Las soluciones locales pueden no ser las más adecuadas para resolver problemas globales, por lo que, como mínimo, deberían realizarse todos los esfuerzos para encontrar soluciones armonizadas a nivel de la Unión (de la naturaleza que se consideren más adecuada, que puede ser tributaria o de otro tipo distinto) que permitan ofrecer una respuesta común a un desafío que excede las fronteras de nuestro país.

Por otra parte, ha de advertirse que la efectividad de la reducción, que es el elemento esencial para justificar la medioambientalidad del impuesto, como instrumento de fomento del reciclaje, vendrá condicionada, al menos, por tres circunstancias: por una parte, por la disponibilidad de plástico reciclado para atender a la demanda que se pueda producir, la cual vendrá a su vez condicionada por las tasas de reciclaje; por otra parte, por las limitaciones legales al uso de materiales reciclados (por ejemplo, las establecidas por la legislación sobre materiales en contacto con alimentos o medicamentos, como se señaló en las observaciones realizadas en fase de consulta pública) (51); en tercer lugar, a las limitaciones tecnológicas que puedan existir para la reutilización del plástico, que pueden requerir la adaptación de los procesos industriales.

(51) Dichas observaciones además sugerían que debía incentivarse por igual el uso de materiales renovables y polímeros de base vegetal en los envases, a lo que la Memoria no ofrece una respuesta concluyente.

Asimismo, conviene recordar que en el Título V del Anteproyecto se prevén diversas medidas para la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, que previsiblemente provocaran el incremento gradual del importe de las reducciones y el consiguiente “vaciamiento” de la base imponible, pudiéndose destacar las siguientes:

- a) A partir del 3 de julio de 2024 solo se podrán introducir en el mercado los productos de plástico de un solo uso enumerados en la parte C del anexo IV (recipientes para bebidas de hasta tres litros de capacidad, es decir, recipientes utilizados para contener líquidos, como las botellas para bebidas, incluidos sus tapas y tapones, y los envases compuestos para bebidas, incluidos sus tapas y tapones) cuyas tapas y tapones permanezcan unidos al recipiente durante la fase de utilización prevista de dicho producto (artículo 42.1).
- b) A partir de 2025 solo podrán introducirse en el mercado las botellas de tereftalato de polietileno («botellas PET») mencionadas en el apartado E del anexo IV (botellas para bebidas de hasta tres litros de capacidad, incluidos sus tapas y tapones), que contengan al menos un 25% de plástico reciclado, calculado como una media de todas las botellas PET introducidas en el mercado (artículo 42.2). A partir de 2030, el porcentaje mínimo de plástico reciclado se incrementa al 30% (artículo 42.3).
- c) Para las botellas PET señaladas en el apartado anterior se establecen objetivos de recogida separada con objeto de destinarlas a su reciclado, que serán, a más tardar en 2025, del 77% en peso respecto al introducido en el mercado y el 90% en 2029.

De cumplirse estas obligaciones y objetivos, la recaudación asociada a estos productos podría quedar significativamente reducida.

El artículo 74 del Anteproyecto prevé la habilitación contemplada en el artículo 134.7 de la Constitución Española para que por la Ley de Presupuestos Generales del Estado se pueda modificar la reducción en la base imponible.

3.13.3. *Tipo de gravamen*

Como apuntó el profesor Herrera Molina, en el ámbito de la fiscalidad ambiental no tiene sentido un impuesto cuyos tipos de gravamen sean tan elevados que hagan prohibitivas las conductas gravadas, pues en tal caso deberían ser de aplicación las medidas sancionadoras y penales que prevé el propio artículo 45 de la Constitución (Herrera Molina, 2000: 74) (52), añadiendo que el tipo de gravamen debe fijarse de un modo tal que la cuota refleje el daño ambiental producido o que incite a reducir la contaminación

(52) Advierte además Herrera Molina del riesgo de incurrir en una vulneración del principio de no confiscatoriedad. Por lo tanto, siempre que no se sobrepase este límite, considera que existe una amplia discrecionalidad legislativa para fijar el tipo de gravamen según la intensidad del incentivo que se desee establecer y, en su caso, el incremento paulatino de los tipos en función de la evolución de las tecnologías y de los estándares administrativos de protección ambiental. De forma similar, y específicamente en el ámbito de los impuestos especiales, López Espadafor (2013: 622) recuerda que, a la hora de fijar la intensidad de gravamen, se ha de diferenciar entre el consumo por placer y el consumo en el que juega mayormente un elemento de necesidad.

a los niveles deseados (Herrera Molina, 2002: 267). Conforme a la base de datos de impuestos medioambientales de la OCDE (53), en los países de nuestro entorno se pueden encontrar fórmulas variadas, en función del número de envases (54), de la capacidad del envase (55) o del peso del plástico (56).

En este sentido, la consulta pública efectuada por el Gobierno de Reino Unido es muy explícita en relación con la función que desempeña el tipo de gravamen en este tipo impuesto: se pretende introducir una tasa impositiva que sea lo suficientemente significativa para incentivar un cambio de comportamiento de los fabricantes e impulsar la demanda de plástico reciclado, pero que al mismo tiempo no imponga cargas excesivas a las empresas, tomando en consideración que han de asumir los costes asociados a los sistemas de responsabilidad ampliada, por lo que se considera preferible una tarifa plana por tonelada de envases de plástico que sea suficiente para impulsar cambios. Se prevé que el tipo de gravamen del impuesto británico sea de 200 libras por tonelada, es decir, 0,20 libras por kilogramos, lo que representa una cuantía muy inferior a la recogida en el Anteproyecto, como veremos a continuación.

El Anteproyecto, en su artículo 69, opta por un tipo impositivo específico en función del peso del plástico, que se fija en 0,45 euros por kilogramo de plástico contenido en los envases no reutilizables, coincidente con el previsto en la normativa italiana y que, según se señala en la Memoria en contestación a las alegaciones recibidas, permite respetar el principio de proporcionalidad en materia impositiva.

De esta manera, la cuota tributaria es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible (cantidad, expresada en kilogramos, de plástico contenida en los envases) o, en su caso, a la base liquidable el tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramos de plástico (artículo 70 de Anteproyecto).

El Anteproyecto no contempla la aplicación de tipos reducidos que tomen en consideración aquellos plásticos que puedan tener un menor impacto medioambiental, por ejemplo, en función de su carácter biodegradable (57) o en función del grado de recicla-

(53) <https://pinedatabase.oecd.org/> [consulta de 11 de noviembre de 2020].

(54) En Noruega el tipo varía en función del material del envase, ascendiendo a 0,3876 euros por unidad en el caso de envases de plástico. Ahora bien, los tipos también dependen del grado de recuperación de los envases: para envases que participan en sistemas de depósito-reembolso en los que el grado de recuperación es inferior al 25% se aplica el tipo de forma íntegra; para envases en los que el grado de recuperación supera el 95%, el tipo se reduce al 0%.

(55) En Bélgica el tipo es de 9,86 euros por hectolitro de producto envasado en envases no reutilizables individuales. En Finlandia, el tipo es de 0,51 euros por litro en el caso de envases de bebidas desechables no incluidos en sistemas de depósito y reciclado.

(56) En Estonia y Hungría el tipo varía en función del material del envase, ascendiendo, en el caso de envases de plástico, a 2,5 euros por kilogramo en Estonia y 0,1359 por kilogramo en Hungría, en este último caso con exenciones para aquellos que recolectan, recompran, reutilizan o utilizan para la producción de energía, con una tasa de reciclado mínimo del 54%. En Letonia el tipo también dependen del tipo de material, siendo de 1,22 euros por kilogramo para los plásticos, excepto bioplásticos y plásticos oxodegradables.

(57) El artículo 2 del Anteproyecto define el plástico biodegradable como aquel «plástico capaz de sufrir descomposición física o biológica, de modo que, en último término, se descompone en

bilidad de los envases (58), lo que acentuaría su carácter medioambiental, ni un calendario de introducción progresiva del impuesto (59), de forma similar a la que se previó para el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Precisamente en la fase de consulta pública se formularon varias observaciones sobre la fijación del tipo impositivo de tal manera que el impuesto tuviera un mayor impacto ecológico. En particular, se propuso el establecimiento de tipos reducidos para el polipropileno mono material o ligar los tipos impositivos a las emisiones de CO₂ que se generan en los procesos de fabricación y reciclado, al coste del reciclado y a la viabilidad de este y tipos incrementados para los envases que presenten mezclas que dificulten la labor de recuperación. Asimismo se propuso que los tipos se fueran incrementando a lo largo del tiempo, hasta lograr el objetivo perseguido de desincentivar definitivamente el uso de los modelos más contaminantes o más difícilmente recuperables. La Memoria de Análisis de Impacto Normativo, no obstante, rechaza tales propuestas, argumentando que «la configuración prevista actualmente trata de compaginar la facilidad de gestión con una adecuada carga impositiva, por lo que se valora la conveniencia de aplicar un único tipo impositivo, esto es, una tarifa que abarque las diversas categorías de plástico». A juicio de este autor, la facilidad de gestión (a la que también se alude para rechazar la delimitación del hecho imponible o el establecimiento de beneficios fiscales en función de la tipología de plásticos) podría explicar la reticencia a aplicar tales propuestas cuyo fundamento medioambiental parece difícilmente cuestionable. No obstante, resulta preocupante la referencia a la “adecuada carga impositiva”, que parece poner el acento en la importancia de la recaudación, desligada de la pretendida finalidad medioambiental, pudiendo conciliarse sin excesiva dificultad ambas finalidades mediante una adecuada ponderación de los tipos de gravamen según el impacto medioambiental de los diferentes tipos de envases conforme a los parámetros anteriormente señalados.

El artículo 74 del Anteproyecto prevé la habilitación contemplada en el artículo 134.7 de la Constitución Española para que por la Ley de Presupuestos Generales del Estado se puedan modificar los tipos impositivos.

3.13.4. *Deducciones y devoluciones*

Por otra parte, el artículo 71 del Anteproyecto regula el supuesto de que, habiéndose devengado y pagado el impuesto, con posterioridad se ponga de manifiesto que concurren determinadas circunstancias que determinan que no se realice el hecho imponible o que, realizado este, se tenga derecho a una de las exenciones previstas en el artículo 65. No se trata por tanto de deducciones con una finalidad incentivadora extrafiscal, sino de carácter técnico para que no tributen operaciones que deberían estar eximidas de grava-

dióxido de carbono (CO₂), biomasa y agua, y que, conforme a las normas europeas en materia de envases, es valorizable mediante compostaje y digestión anaerobia».

(58) En este sentido se presentaron propuestas en la fase de consulta pública.

(59) Esta opción la considera prudente Herrera Molina (2002: 267) en el ámbito de la tributación medioambiental «para evitar distorsiones bruscas de la competencia y efectos sofocantes sobre ciertas industrias». Véase también el estudio coordinado por Puig Ventosa (2018: 38).

men. En tales supuestos, los contribuyentes podrán deducir de sus autoliquidaciones el impuesto pagado por los siguientes envases:

- a) Los envases enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto. La aplicación de la deducción quedará condicionada al cumplimiento de los dos siguientes requisitos: en primer lugar, la acreditación del envío de los envases fuera del territorio de aplicación del impuesto; en segundo lugar, la acreditación de haber pagado el impuesto mediante la correspondiente autoliquidación.
- b) Los envases que, con anterioridad a su venta o entrega, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la Administración, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.
- c) Los envases por los que, una vez satisfecho el impuesto correspondiente, se destinen al acondicionamiento primario de medicamentos, siempre que dichas circunstancias queden acreditadas previo requerimiento de la Administración tributaria.

El mecanismo para aplicar esta deducción es el siguiente: en la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación, el contribuyente podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, las cuotas previamente satisfechas por los envases en los que se produzcan las circunstancias anteriormente señaladas. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso. Los contribuyentes cuyas cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas en el último periodo de liquidación del año natural tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a dicho periodo de liquidación.

El artículo 74 del Anteproyecto prevé la habilitación contemplada en el artículo 134.7 de la Constitución Española para que por la Ley de Presupuestos Generales del Estado se puedan modificar las deducciones y devoluciones.

3.14. Normas de gestión, obligaciones censales y obligaciones contables

3.14.1. Normas de gestión

Para los supuestos de fabricación y adquisición intracomunitaria, los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar e ingresar trimestralmente, mediante los modelos que apruebe el Ministerio de Hacienda, la deuda tributaria durante los veinte primeros días naturales del segundo mes posterior a cada trimestre natural (60).

(60) Por tanto, el calendario de liquidación será el siguiente: primer trimestre, del 1 al 20 de mayo del año en curso; segundo trimestre, del 1 al 20 de agosto del año en curso; tercer trimestre, del 1 al 20 de noviembre del año en curso; cuarto trimestre, del 1 al 20 de febrero del año siguiente.

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

3.14.2. *Obligaciones censales*

Además, en los términos que reglamentariamente se establezcan, los contribuyentes que realicen las actividades de fabricación, importación y adquisición intracomunitarias de envases de plástico no reutilizables estarán obligados a inscribirse en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable. La inscripción deberá efectuarse con anterioridad al inicio de la actividad. No obstante, conforme a la Disposición transitoria octava del Anteproyecto, los contribuyentes que ya vinieran realizando la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases con anterioridad a la entrada en vigor del impuesto deberán inscribirse en el registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable durante los 30 días naturales siguientes a la referida entrada en vigor. Conforme al artículo 73, la falta de inscripción en el Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables constituye una infracción tributaria grave sancionable con multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

El Censo de obligados tributarios sometidos a este impuesto, así como el procedimiento para la inscripción de estos en el Registro territorial se regularán por Orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda. Los ceses de actividad y cambios de titularidad de los establecimientos deberán ser comunicados a la oficina gestora dentro de los 15 días naturales siguientes a la producción de dichas circunstancias por el último titular. La “oficina gestora” será el órgano que, de acuerdo con las normas de estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sea competente en materia de gestión del Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables.

3.14.3. *Obligaciones contables*

Se establecen además determinadas obligaciones contables, que serán desarrolladas reglamentariamente, para los fabricantes y adquirentes intracomunitarios [no así para los importadores (61)] que tienen por objeto el control físico de los productos fabricados o adquiridos, consistentes en la llevanza en soporte electrónico de determinados libros registro. Estos libros registro se deberán presentar ante la oficina gestora por vía telemática dentro del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural.

Por lo que se refiere a los fabricantes de envases de plástico no reutilizables, deberán llevar dos libros registros diferentes en soporte informático: el libro registro de materias primas y el libro registro de envases.

En el libro registro de materias primas se anotarán las primeras materias existentes en la fábrica a la fecha de entrada en vigor del impuesto con expresión de la mencionada fecha y cantidad en kilogramos; las primeras materias entradas en fábrica con expresión de la fecha, cantidad en kilogramos y proveedor, identificado por NIF,

(61) Renieblas Dorado, P. (2020: 5), Casas Rondoní, M. (2020: 4).

NIF-IVA intracomunitario o NIE, según proceda; y las primeras materias utilizadas diariamente en el proceso de fabricación con expresión de la fecha y cantidad en kilogramos. A efectos contables, se entenderá por materia prima cualquier producto empleado en la fabricación de envases de plástico no reutilizables, con independencia de su grado de elaboración.

En el libro registro de envases se anotarán los envases existentes en la fábrica a la fecha de entrada en vigor del impuesto con expresión de la mencionada fecha y cantidad en kilogramos; los envases fabricados diariamente con expresión de la fecha y cantidad en kilogramos; los envases salidos de fábrica con expresión de la fecha, cantidad en kilogramos y destinatario identificado por NIF, NIF-IVA intracomunitario o NIE, según proceda.

Por su parte, quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de envases de plástico no reutilizables llevarán un libro registro de existencias en soporte informático. En el libro harán constar los movimientos de los envases con expresión de la fecha, cantidad en kilogramos e identificación del proveedor o destinatario por NIF, NIF-IVA intracomunitario o NIE, según proceda.

3.14.4. *Nombramiento de representante fiscal por los no establecidos*

Por último, el artículo 72.6 del Anteproyecto prevé que los contribuyentes no establecidos en territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 358 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto y a realizar dicho nombramiento, debidamente acreditado, con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya el hecho imponible de este impuesto (62). Señala el artículo 73 que el incumplimiento de esta obligación constituirá una infracción tributaria grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

(62) Obligación cuya compatibilidad con el Derecho de la Unión podría ofrecer dudas a la vista del dictamen motivado que, con fecha 25 de julio de 2019, la Comisión decidió enviar a España por obligar a los contribuyentes no residentes a designar, en determinados casos, un representante fiscal con domicilio en España, lo que puede dar lugar a costes adicionales y a obstáculos para los contribuyentes. Señala la nota de prensa que, según la jurisprudencia del TJUE, esta obligación implica soportar el coste de la remuneración de dicho representante. Además, el hecho de que el representante deba residir en España obstaculiza la libre prestación de servicios de personas y empresas establecidas en otros Estados miembros de la UE y del EEE. Estas obligaciones legales quebrantan la libre circulación de los trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales (artículos 45, 49 y 56 del TFUE), en la medida en que imponen costes adicionales a los contribuyentes no residentes que pueden disuadirlos de emprender actividades o realizar inversiones en España. La Comisión advierte que, si España no actuaba en el plazo de dos meses, podría optar por llevar el asunto ante el TJUE. Véase https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/INF_19_4251 [consulta de 11 de noviembre de 2020].

3.15. Régimen de infracciones y sanciones

Dispone el artículo 73 que las infracciones tributarias se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y sus normas de desarrollo. Como ya hemos ido señalando, se prevé un régimen sancionador específico para el incumplimiento de la obligación de inscripción en el registro, el incumplimiento de la obligación de nombramiento de representante fiscal y el incumplimiento de certificación por parte del gestor de residuos. Sobre estas sanciones se aplicarán las reducciones previstas en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.16. Entrada en vigor

Si bien está previsto que la Ley entre en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, se contempla un régimen específico para el impuesto, cuya entrada en vigor lo sería con efectos desde el 1 de julio de 2021.

El impuesto italiano estaba previsto que entrara en vigor en 2020, pero finalmente ha sido pospuesto a 2021 como parte de las medidas adoptadas contra la pandemia del Covid-19. El impuesto británico está previsto que entre en vigor en abril de 2022.

La fecha de entrada en vigor, además de la obvia importancia para determinar a partir de cuándo es de aplicación el tributo, es esencial para que los agentes económicos, como mínimo, adapten sus procesos administrativos a las nuevas obligaciones fiscales y, en el escenario más optimista, puedan adoptar medidas que les permitan modificar sus procesos productivos para hacerlos medioambientalmente más sostenibles, haciendo así que el efecto anuncio de la introducción del tributo suponga un incentivo adicional para la adaptación tecnológica que en última instancia se persigue con el impuesto.

Buen ejemplo de ello es el procedimiento que se viene siguiendo en Reino Unido, donde la primera consulta pública se realizó en marzo de 2018 y la entrada en vigor está prevista para abril de 2022. El resumen de respuestas recibidas al proceso de consulta, publicado en julio de 2019, hace especial hincapié en que los negocios tendrán hasta abril de 2022 para adaptar sus procesos antes de la introducción del impuesto, lo que les dará tiempo para realizar los ajustes oportunos y les ayudará a gestionar los costes a los que se deban enfrentar, al mismo tiempo al tiempo que se asegura de que se tomen medidas para abordar este problema (63).

Tomando en consideración la fase en la que se encuentra el Anteproyecto, los plazos que la experiencia demuestra que se requieren para la aprobación definitiva de las leyes y los cambios que se pueden producir durante su tramitación parlamentaria, no cabe descartar que no queden un margen relevante entre la fecha en que los sujetos pasivos conozcan el texto definitivo y su entrada en vigor, por lo que habría que valorar ajustar

(63) En este mismo sentido, el estudio coordinado por Puig Ventosa (2018: 38) ha recomendado la introducción progresiva del impuesto (por ejemplo, mediante el incremento gradual de los tipos durante periodo transitorio) y que se facilite información sobre e impuesto con la suficiente antelación a las industrias afectadas para que puedan realizar las adaptaciones necesarias al nuevo marco regulatorio.

la entrada en vigor de tal manera que la introducción del impuesto pueda provocar un efectivo incentivador real con carácter previo a su aplicación.

Por otra parte, Casas Rondoní (2020: 5) ha resaltado la inexistencia de régimen transitorio alguno para situaciones existentes a la fecha de entrada en vigor del impuesto que puedan verse afectadas por el mismo, como pudiera ser el caso de contratos de suministro en vigor con anterioridad a la entrada en efectos del impuesto y que pudieran dar lugar a un incremento de los costes como consecuencia del devengo del impuesto, sin posibilidad de repercusión fiscal del coste al adquirente, salvo previsión contractual al respecto.

3.17. Desarrollo reglamentario

Se habilita al Gobierno para que, en el ámbito de sus competencias, dicte las disposiciones reglamentarias necesarias para el desarrollo y aplicación de este impuesto.

4. LAS (AUSENTES) DEDUCCIONES PARA LA ADAPTACIÓN Y MEJORA TECNOLÓGICA

Como indica la OCDE (2019: 30), los beneficios fiscales pueden utilizarse para fomentar comportamientos más sostenibles, por ejemplo, apoyando a los productos, alternativas, procesos de producción y actividades de I+D con un impacto ambiental más positivo.

En este sentido, la Estrategia Española de Economía Circular remarca la importancia de impulsar la financiación pública de la investigación, la colaboración público-privada y favorecer la inversión empresarial en I+D+i, el acceso directo a instrumentos financieros como préstamos, subvenciones y capital riesgo que impulse la creación de empresas de base tecnológica y la compra pública de innovación. Por lo que se refiere a las medidas de colaboración público-privadas en materia de innovación, se resalta que esta se puede potenciar incentivando la innovación a través de la fiscalidad, así como la conveniencia de orientar dichas medidas hacia las pequeñas y medianas empresas para incrementar el número de ellas que apuestan por la ecoinnovación.

Sin embargo, el Anteproyecto carece de incentivos específicos para fomentar la transición hacia la producción de plásticos biodegradables, ya sea para la determinación de la cuota tributaria del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables o en la de otros impuestos (por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades).

En esta línea, en la fase de consulta pública se presentaron observaciones en relación con la introducción de bonificaciones por reducción de sustancias peligrosas y de microplásticos vírgenes, por introducción de nuevos diseños que faciliten (y no impidan) la reparación de los productos de plástico y por el aumento en el uso de plásticos reciclados en los nuevos productos, a lo que la Memoria contesta que la definición del hecho imponible en función de las categorías de materiales utilizados y la configuración de determinados beneficios fiscales en función de las categorías de plástico complicaría enormemente la gestión y el control del impuesto. Asimismo, en otro bloque de observaciones se sugirió instaurar deducciones en el Impuesto sobre Sociedades por actividades

medioambientales y aplicar bonificaciones en el IBI y en el ICIO, en relación con lo cual se indica que no se han contemplado en este estado inicial de adopción de la medida por considerarse que las medidas fiscales introducidas son las más eficaces.

Esta situación contrasta con la que se recoge en la norma italiana, la cual prevé que, de conformidad con los objetivos que se delinearán en el Plan Nacional de Plásticos Sostenibles, los fabricantes de artículos de un solo uso destinados a contener, proteger, manipular o entregar bienes o productos alimenticios disfrutarán de un crédito fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de hasta 20.000 euros por beneficiario, del 10% de los gastos incurridos entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020 en concepto de ajuste tecnológico destinado a la producción de productos compostables de acuerdo con la norma UNE EN 13432: 2002, incluyendo los gastos correspondientes a actividades de capacitación realizadas para adquirir o consolidar los conocimientos relacionados con el referido ajuste tecnológico. Estos créditos fiscales, se aplicarán de conformidad con las condiciones y límites establecidos en el Reglamento (UE) nº 1407/2013 de la Comisión de 18 de diciembre de 2013 sobre la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de “*minimis*”.

La adopción de una medida de este tipo permitiría afrontar desde una perspectiva integral la ambientalización de nuestro sistema tributario. Así, por ejemplo, de cara a promover la economía circular, compartimos plenamente la propuesta de García Carretero (2019: 62) de recuperar la deducción por inversiones medioambientales que se contemplaba en el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que desapareció con la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dicho beneficio fiscal incluía en su ámbito objetivo las inversiones realizadas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, en relación con la cual señala que «sería deseable, bien ampliar esa deducción, bien fijar deducciones nuevas con la finalidad de crear incentivos económicos en las empresas que, por ejemplo, pongan productos ecológicos en el mercado, apoyen o pongan en marcha sistema de recuperación y reciclado, desarrollen políticas activas a favor de la demanda del compost, del mercado de segundo uso, etc.». Dicho razonamiento es plenamente trasladable a la potenciación de las deducciones por actividades de I+D y de innovación tecnológica orientadas al diseño, fabricación y utilización de materiales menos contaminantes y a favorecer su recuperación, reutilización y reciclaje.

5. TASAS POR RECOGIDA DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS E INCENTIVOS FISCALES A LA DONACIÓN DE ALIMENTOS

Finalmente, haremos una breve referencia a las medidas fiscales que contempla el Anteproyecto en relación con las tasas por recogida de residuos sólidos urbanos, consistentes en la imposición a las entidades locales de exigir prestaciones patrimoniales por la gestión de residuos, así como la posibilidad de establecer en dichas tasas bonificaciones para incentivar la donaciones de alimentos (64).

(64) Además, consideramos oportuno hacer una referencia al artículo 19.3 del Anteproyecto, en el que se prevé una medida de carácter sectorial dirigida a garantizar la seguridad alimentaria,

5.1. Establecimiento obligatorio de tasas locales por la gestión residuos

Para contextualizar esta medida, es preciso recordar que, al objeto de reforzar el principio de jerarquía de residuos enunciado en el artículo 8 del Anteproyecto, se establece la obligatoriedad por parte de las administraciones competentes de usar instrumentos económicos para su efectiva consecución. En concreto, en su artículo 11, en relación con los costes de la gestión de los residuos, se establece que, de acuerdo con el principio de quien contamina paga, los costes relativos a la gestión de los residuos, incluidos los costes correspondientes a la infraestructura necesaria y a su funcionamiento, así como los costes relativos a los impactos medioambientales y en particular los de las emisiones de gases de efecto invernadero, tendrán que correr a cargo del productor inicial de residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos. Asimismo se prevé que las normas que regulen la responsabilidad ampliada del productor para flujos de residuos determinados establecerán los supuestos en los que los costes relativos a su gestión tendrán que ser sufragados, parcial o totalmente, por el productor del producto del que proceden los residuos y cuándo los distribuidores del producto podrán compartir dichos costes. El referido precepto añade en su apartado 3 que, en el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, las entidades locales establecerán, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria específica diferenciada que refleje el coste real de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos y que permita avanzar en el establecimiento de sistemas de pago por generación.

La redacción del precepto es de carácter imperativo (“establecerán”), por lo que, según se señala en la Exposición de Motivos del Anteproyecto, esta previsión implica la inclusión expresa, por primera vez, de la obligación de que las entidades locales dispongan de una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar en relación con los residuos de su competencia, tasas que, según se indica, deberían tender hacia el pago por generación. Recordemos que, en la actualidad, la exigencia de contraprestaciones por la prestación de los servicios de recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos tiene carácter potestativo conforme a lo dispuesto en el artículo 20 del TRLRHL.

conforme a la cual las entidades sin fines lucrativos destinatarias de las donaciones tendrán la consideración de consumidores finales, tal y como estos se definen en la Ley 17/2011, de 5 de julio, de seguridad alimentaria y nutrición, respecto a los donantes de alimentos, pero mantendrán las obligaciones como operadores alimentarios respecto a sus beneficiarios, en los términos que establece la mencionada ley (artículo 19.3). Las entidades sin fines lucrativos afectadas son las que cumplan los requisitos establecidos en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y los indicados en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para ser reconocidas como entidades sin fines lucrativos y tengan en sus Estatutos como fines y actividades sociales, los asistenciales o benéficos. Recordemos que, de acuerdo con el régimen fiscal previsto en esta última ley, dichas donaciones tendrán la consideración de ingreso exento para las entidades receptoras y podrían dar derecho a los donantes a aplicar las deducciones por donaciones.

5.2. Bonificaciones por la donación de alimentos

Por otra parte, el artículo 18 del Anteproyecto recoge el fomento de la donación de alimentos y otros tipos de redistribución para consumo humano, priorizándolo frente a la alimentación animal y a la transformación en productos no alimenticios, como una de las medidas para prevenir la generación de residuos a adoptar por las autoridades competentes (65). Al objeto de dar cumplimiento a dicho mandato, el artículo 19.2 del Anteproyecto dispone que las industrias alimentarias, las empresas de distribución y de restauración colectiva deberán priorizar, por este orden, la donación de alimentos y otros tipos redistribución para consumo humano, o transformación de los productos que no se han vendido pero que siguen siendo aptos para el consumo, la fabricación de piensos y en última instancia, ya como residuos, a la obtención de compost y digerido para su uso en agricultura (66).

En este contexto, además de contemplarse expresamente los incentivos fiscales a la donación de productos (en particular alimentos) en la relación ejemplificativa contenida en el Anexo V de instrumentos económicos que las autoridades competentes deberán usar para la aplicación del principio de jerarquía de recursos, el apartado 4 del artículo 19 regula un beneficio fiscal en el ámbito de la tributación local. Así, dicho precepto dispone que, en los términos que prevé el TRLRHL, las entidades locales podrán establecer en las correspondientes ordenanzas sobre la financiación de los servicios de recogida de residuos, bonificaciones en las tasas o en su caso, en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que graven la prestación de dichos servicios de recogida, para aquellas empresas de distribución alimentaria y de restauración que tengan establecidos, en colaboración con entidades de economía social carentes de ánimo de lucro, sistemas de gestión que reduzcan de forma significativa y verificable el desperdicio de alimentos, siempre que el funcionamiento de dichos sistemas hayan sido previamente verificados por la entidad local.

Dado que en la actualidad no se contempla tal bonificación y, por tanto, la referencia quedaría vacía de contenido, la disposición final sexta del Anteproyecto prevé la incorporación de un nuevo apartado 6 del artículo 24 del TRLRHL, en virtud de cual los ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta un 95% de la cuota íntegra de las tasas o en su caso, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, que se exijan por la prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, en

(65) Este objetivo ya venía anunciado por el Plan de Acción de la UE para la economía circular. En dicho Plan de Acción se identificaban los residuos alimentarios como un área prioritaria de actuación, señalando la creciente preocupación que suponen en Europa por la repercusión en el medio ambiente de la utilización de recursos naturales en la producción, la distribución y el almacenamiento de alimentos. La Comisión advertía que tirar alimentos que aún son comestibles aumenta dicha repercusión y provoca pérdidas financieras para los consumidores y la economía. Por otra parte, desde la perspectiva social y al objeto de apoyar el logro de los objetivos de desarrollo sostenible de 2030, recomendaba que se facilitara la donación de alimentos que, siendo aún comestibles, no pueden ser comercializados por razones logísticas o de comercialización.

(66) Al objeto de facilitar a las empresas la donación de alimentos a las entidades sin ánimo de lucro, el Ministerio de Consumo elaborará, en el plazo de un año, una Guía de buenas prácticas de higiene para el aprovechamiento de la comida en el comercio minorista y la restauración.

los términos anteriormente indicados. Las ordenanzas especificarán los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación.

6. CONCLUSIONES

El plástico es un material indispensable en nuestra economía que presenta tanto impactos ambientales positivos por sus propiedades que contribuyen a la lucha contra el cambio climático como impactos ambientales negativos derivados principalmente de la generación de residuos. Por ello, la adopción de cualquier decisión para reducir estos últimos debe partir de análisis científicos que valoren la existencia de alternativas viables desde el punto de vista técnico, ambiental y económico, para entonces introducir el instrumento más adecuado (ya sea tributario o de distinta naturaleza) para alcanzar el objetivo perseguido.

Elegida en este caso la opción del instrumento fiscal, el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables se ha configurado como un gravamen en la fase de producción, sin preverse la repercusión jurídica del tributo, por lo que se renuncia al gravamen en la fase de consumo o por el vertido o abandono de los residuos. Estas otras alternativas, por su mayor visibilidad para el consumidor, permitirían que el tributo funcionara además como elemento de concienciación (véase el ejemplo de las bolsas de plásticos, donde el coste, ya sea vía precio o impuesto, recae sobre el consumidor) y, en consecuencia, podría dar lugar a una reducción del consumo de productos de plástico y un incremento de las tasas de reciclaje.

Por otra parte, resulta mejorable la confusa delimitación del hecho imponible, carente de una definición clara de lo que constituye el mismo objeto del tributo, los envases de plástico no reutilizables. Probablemente una fórmula sencilla hubiera sido la enumeración de los productos sujetos a tributación, de forma similar a los anexos que comprende el propio Anteproyecto para el resto de instrumentos que se regulan en este. De hecho, la combinación de los distintos calendarios de prohibición de introducción y de distribución gratuita de productos de plástico de un solo uso enumerados en dichos anexos plantea dudas sobre cuál es el alcance real y horizonte temporal de este tributo, que podría quedar vacío de contenido en el medio plazo. El Anteproyecto tampoco aclara cómo se resuelven los supuestos de doble intervención, como los que se pueden producir en el caso de envases sujetos a una fijación de precios y, simultáneamente, al tributo.

El Anteproyecto 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.

De acuerdo con lo expuesto, el principal elemento para justificar la medioambientalidad del impuesto es la reducción en la base imponible por la utilización de plástico reciclado, pero esta reducción vendrá condicionada por la disponibilidad de plástico re-

reciclado para atender a la demanda que se pueda producir, por las limitaciones legales al uso de materiales reciclados y por las limitaciones tecnológicas que puedan existir para la reutilización del plástico.

Por último, es llamativa la ausencia de incentivos fiscales específicos para fomentar la transición hacia el diseño y la producción de plásticos biodegradables o de productos en los que sea más sencilla su recuperación, reutilización y reciclaje. Estos incentivos podrían contemplarse en el propio impuesto sobre envases de plástico o en otros impuestos, como el Impuesto sobre Sociedades. Así, por ejemplo, en este último cabría la alternativa de recuperar las deducciones por inversiones medioambientales o de potenciar los incentivos a las actividades de I+D o de innovación tecnológica orientadas a dichas finalidades.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso González, M. (2010): “El impuesto catalán sobre las bolsas de plástico: ¿un tributo nonato?”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 308: 5-14.
- Buñuel González, M. (2004): “Recomendaciones para la implantación exitosa de tributos medioambientales y propuestas para España”, en M. Buñuel González (dir.): *Tributación medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*, Thomson-Civitas, Madrid: 419-454.
- Buñuel González, M. (2009): “Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España”, *Documentos de Trabajo*, nº 5, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Betancor Rodríguez, A. (2001): *Instituciones de Derecho Ambiental*, La Ley, Las Rozas (Madrid).
- Casas Rondoní, M. (2020): “El futuro impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Principales características y algunas dudas acerca de su compatibilidad con el Derecho de la UE”, *Diario La Ley*, nº 9658, Sección Tribuna, 22 de Junio de 2020: 1-7.
- Cruz Amorós, M. (2020): “Impuestos medioambientales”, *Actum Fiscal*, nº 157.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2016): *Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos Especiales*, Aranzadi, Cizur Menor.
- Forética (2020): *La realidad de los plásticos: mitos y verdades*, URL: <https://foretica.org/publicacion/la-realidad-de-los-plasticos-mitos-y-verdades/> [consulta de 11 de noviembre de 2020].
- Fuest, C. y J. Pisani-Ferry (2020): “Financing the European Union: new context, new responses”, *Policy Contribution 2020/16*, Bruegel.
- García Carretero, B. (2019): “La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular”, *Crónica Tributaria*, nº 170, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 31-68.
- Herrera Molina, P. (2000): *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid.
- Herrera Molina, P. (2002): “Elementos cuantitativos”, en A. Yábar Sterling (dir.): *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid: 264-272.
- Jiménez Hernández, J. (1998): *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada.

- López Espadafor, C. M. (2013): “Visión crítica de la Ley de Impuestos Especiales”, en A. Cubero Truyo (dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi, Cizur Menor: 595-635.
- OCDE (2019): “Policy approaches to incentivise sustainable plastic design”, *Environment Working Paper*, nº 149.
- Powell, D. (2018): “The case for taxing plastic”, *Rethink Plastic*, URL: <https://rethinkplasticalliance.eu/resources/> [consulta de 11 de noviembre de 2020].
- Puig Ventosa, I. (2018): *Research paper on a European tax on plastics*, Zero Waste Europe.
- Ramos Prieto, J. (2012): “El Impuesto de las Bolsas de Plástico de un Solo Uso (IBPSU) de Andalucía”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 327: 107-126.
- Renieblas Dorado, P. (2020): “Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 64: 1-7.
- Romero Abolafo, J. J (2016): “Últimos avances de la UE contra las bolsas de plástico desde una perspectiva tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 12, junio de 2016 (versión electrónica).
- Rosembuj, T. (2009): *El Impuesto Ambiental*, El Fisco, Barcelona.
- Sastre Sanz, S. (2019): “Instrumentos fiscales para una Economía Circular en España”, *Documentos de Trabajo*, nº 10, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Sedeño López, F. J. (2020): “¿Hacia una economía circular en España? Situación actual y posibles líneas de acción”, en A. García Martínez *et al.* (dir.): *Desafíos fiscales de actualidad*, *Documentos de Trabajo*, nº 5, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 82- 94.
- Simone, M. R. de (2020): “La Directiva sobre el plástico de un solo uso”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, nº 46 (Mayo-Agosto), versión electrónica.
- Villar Ezcurra (2003): “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”, *Crónica Tributaria*, nº 107, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 123-137.