

EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (ARTS. 67 A 83)

ELENA MANZANO SILVA

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.– II. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES: 1. Naturaleza y finalidad.– 2. Hecho imponible y devengo.– 3. Supuestos de no sujeción y exención.– 4. Contribuyentes.– 5. Base imponible y reducción.– 6. Tipo de gravamen y cuota íntegra.– 7. Deducciones y devoluciones.– 8. Normas de gestión. El Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.– 9. Infracciones y sanciones. 10. La inadecuada limitación del poder tributario autonómico.– III. PALABRAS FINALES.– IV. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN: La Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular contiene en sus artículos 67 a 83 un Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables que recae sobre la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de estos productos. La base imponible está constituida por la cantidad de plástico no reciclado contenida en los envases, y resulta gravada a un tipo de 0,45 euros por kilogramo. Con una recaudación estimada de 724 millones de euros, y salvadas algunas carencias e imprecisiones que podrían corregirse, no cabe duda de que este tributo supone un verdadero avance para la Hacienda estatal en la utilización de la fiscalidad como instrumento de protección del medio ambiente, como impulso a un cambio de hábitos de producción y consumo, y como un estímulo a la recogida selectiva de los, cada vez más numerosos, residuos derivados.

Palabras clave: impuesto sobre envases de plástico no reutilizables; fiscalidad; protección del medioambiente.

ABSTRACT: The Law on waste and contaminated soils for a circular economy, contains in its articles 67 to 83 a special tax on non-reusable plastic containers with which the manufacture, import or intra-community acquisition of these products is taxed. The tax base is made up of the amount of non-recycled plastic contained in the containers, and is taxed at a rate of 0.45 euros per kilogram. With an estimated collection of 724 million euros, and saving some shortcomings and inaccuracies that could be corrected, there is no doubt that this tax represents a real advance for the State Treasury in the use of taxation as an instrument for protecting the environment, as impetus for a change in production and consumption habits, and as a stimulus to the selective collection of the increasingly numerous derived waste.

Key words: tax on non-reusable plastic containers; taxation; environmental protection.

I. INTRODUCCIÓN

A nivel mundial se producen el doble de plásticos que hace dos décadas, y los residuos de éstos derivados se han incrementado en más de un 126 por ciento, pasando de 156 millones de toneladas en 2000, a 353 en 2019. Estas cifras tan preocupantes empeoran cuando constatamos que tan solo un 9% de estos desechos plásticos se recicla con éxito (1). En este contexto, resulta fundamental articular una política europea común, centrada en la necesidad de reducir la producción, cambiar hábitos de consumo y con la que alcanzar el Objetivo de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas número 12, centrado en «reducir considerablemente la generación de desechos mediante actividades de prevención, reducción, reciclado y reutilización» (2).

Esta política común debe partir de la propia Unión Europea, afectar a sus propios recursos e instituciones, trasladarse a los Estados miembros, y tener el carácter transversal que el cumplimiento de este objetivo requiere.

En diciembre de 2015, la Comisión Europea adoptó un Plan de acción para una economía circular en el que citaba a los plásticos como un ámbito principal de actuación y se comprometía a: «preparar una estrategia en la que se aborden los retos que plantean los plásticos a lo largo de toda la cadena de valor y teniendo en cuenta la totalidad de su ciclo de vida». En 2017, la Comisión confirmó que iba a centrarse en la producción y utilización de los plásticos y que trabajaría para garantizar que en 2030 todos los envases de plástico fueran reciclables. El 16 de enero de 2018, aprobó una Comunicación dirigida al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones (COM(2018) 28 final), que contenía la anunciada «Estrategia europea para el plástico en una economía circular»,

(1) Tal y como se señala en el Informe *Global Plastics Outlook: Economic Drivers, Environmental Impacts and Policy Options*, publicado por la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)* el 22 de febrero de 2022. Después de tener en cuenta las pérdidas durante reciclaje, solo el 9% de los residuos plásticos finalmente se recicló, mientras que el 19% se incineró y casi el 50% se destinó a rellenos sanitarios. El 22% restante se dispuso en vertederos no controlados, se quemó o se filtró al medio ambiente. *Global Plastics Outlook: Economic Drivers, Environmental Impacts and Policy Options*, OCDE, 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/environment/global-plastics-outlook_de747aef-en.

(2) Objetivo incluido en la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 25 de septiembre de 2015. Este Objetivo cuenta con un total de ocho metas entre las que se encuentran: «aplicar el Marco Decenal de Programas sobre Modalidades de Consumo y Producción Sostenibles, con la participación de todos los países y bajo el liderazgo de los países desarrollados, teniendo en cuenta el grado de desarrollo y las capacidades de los países en desarrollo»; «lograr la gestión sostenible y el uso eficiente de los recursos naturales»; y «reducir a la mitad el desperdicio de alimentos per capita mundial en la venta al por menor y a nivel de los consumidores y reducir las pérdidas de alimentos en las cadenas de producción y suministro, incluidas las pérdidas posteriores a la cosecha».

en la que, entre otras cuestiones, se hacía expresa mención a la posibilidad de explorar «la viabilidad de introducir medidas de naturaleza fiscal a escala de la UE», vinculando este hipotético recurso en al logro de los objetivos de la estrategia, y planteándose «en el contexto del Marco Financiero Plurianual posterior a 2020 (...) como una de las posibles opciones de generación de ingresos para el presupuesto de la UE».

Ha sido en este ámbito, el del Presupuesto de la Unión, en el que a finales del año 2020 se dio un paso importante con el que se ha pretendido «adaptar mejor los instrumentos de financiación de la Unión a sus prioridades políticas; reflejar mejor el papel que desempeña en el funcionamiento del mercado único; respaldar mejor los objetivos de las políticas de la Unión y reducir las contribuciones de los Estados miembros basadas en la renta nacional bruta (RNB) al presupuesto anual de la Unión» (3).

A tal fin, el Consejo de la Unión Europea ha aprobado la introducción de una nueva categoría de recurso propio, basado en una contribución nacional calculada en función de los residuos de envases de plástico no reciclados.

Esta nueva contribución de naturaleza no tributaria, será el resultado de aplicar un tipo de 0,80 euros por kilogramo al peso de los residuos de envases de plástico (4) generados en cada Estado miembro que no se reciclen (5). Con el fin de evitar un efecto excesivamente regresivo en las contribuciones nacionales, está prevista la aplicación de una reducción bruta anual en aquellos Estados miembros cuya Renta Nacional Bruta per cápita de 2017 se sitúe por debajo de la media de la Unión. Esta reducción se cifra en 3,8 kilogramos multiplicados por la población en 2017 de cada Estado miembro de que se trate, lo que en el caso de nuestro país se traduce en una reducción de 142 millones de euros (6).

(3) Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom.

(4) Tal y como se establece en el artículo 2.2 de la citada Decisión) 2020/2053, a estos efectos se entenderá por «plástico» un polímero en el sentido de lo dispuesto en el punto 5 del artículo 3 del Reglamento (CE) 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias; «residuo de envase» y «reciclado» tendrán el significado asignado, respectivamente, a estos términos por el artículo 3, puntos 2 y 2 ter de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y en la Decisión 2005/270/CE de la Comisión.

(5) Este peso será calculado como la diferencia entre el de los residuos de envases de plástico generados en un Estado miembro en un año determinado y el peso de los residuos de envases de plástico reciclados ese año, determinado con arreglo a 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.

(6) Junto a nuestro país, tienen derecho a reducciones brutas anuales, los siguientes Estados miembros: 22.000.000 € Bulgaria; 32.187.600 € Chequia; 4.000.000 € Estonia,

Este nuevo recurso intenta «reducir el consumo de plásticos de un solo uso, fomentar el reciclado e impulsar la economía circular»; instando al mismo tiempo a los Estados a que adopten las medidas que consideren más apropiadas para alcanzar esos objetivos, de conformidad con el principio de subsidiariedad.

Aunque no se les obliga a repercutir esta cantidad en el sector (7), diferentes países están valorando la creación de impuestos sobre plásticos a nivel nacional, en consonancia con la defensa que ha realizado la Comisión Europea del uso de la fiscalidad y de la contratación pública, en cuanto desempeñan «un papel vital en el apoyo a la transición y la orientación de las inversiones». Para ello, se considera crucial utilizar los instrumentos económicos con los que dar «prioridad a la prevención y el reciclado de residuos a nivel nacional», defendiendo 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» (8).

La imposición sobre los plásticos es ya una realidad o va a serlo en gran parte de los Estados miembros, y representa una recaudación de 160 millones de euros en Bélgica, 1.300 millones en Francia y Alemania, 845 millones en Italia, o 200 millones en Países Bajos (9). En nuestro país, la previsión de 724 millones de recaudación por este concepto se alcanzará con la aprobación

33.000.000 € Grecia; 13.000.000 € Croacia; 184 048 000 € Italia; 3.000.000 € Chipre; 6.000.000 € Letonia; 9.000.000 € Lituania 30 000 000 € Hungría; 1.415.900 € Malta, 117.000.000 € Polonia; 31.322.000 € Portugal; 60.000.000 € Rumanía; 6.279.700 € Eslovenia, y 17.000.000 € Eslovaquia.

(7) En la traslación de los costes al sector incide la conocida Directiva 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, mediante la llamada responsabilidad ampliada del productor. Esta responsabilidad se detalla en el artículo 8 de la Directiva 2019/904, imponiendo la obligación de sufragar: los costes de las medidas de concienciación previstas en el artículo 10; los de la recogida de los residuos de los productos desechados en los sistemas públicos de recogida, incluida la infraestructura y su funcionamiento, junto al posterior transporte y tratamiento de los residuos; y los costes de la limpieza de los vertidos de basura dispersa generada por dichos productos y su posterior transporte y tratamiento. Con esta norma también se restringe la introducción en el mercado de los productos de plástico de un solo enumerados en la parte B del Anexo de la Directiva 2019/904; entre los que se encuentran los bastoncillos de algodón, los platos, tenedores, cuchillos, cucharas, palillos, o las pajitas y agitadores de bebidas.

(8) Así se recoge en la Comunicación dirigida al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones (COM(2018) 28 final), «Estrategia europea para el plástico en una economía circular», p. 17.

(9) AAVV, *Plastic Tax. Reduce, reuse, recycle*, KPMG, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/09/plastic-tax.pdf>, consulta realizada el 10 de marzo de 2022.

del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables en los términos que examinaremos a continuación.

II. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, introduce, en su Título VII, bajo el título «Medidas fiscales para incentivar la economía circular», dos nuevas figuras impositivas con las que la Hacienda estatal da un importante paso adelante en la fiscalidad medioambiental (10): el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, por un lado, y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, por otro (11).

A diferencia de este último, que se introdujo durante el periodo de información pública del Anteproyecto (12), la imposición sobre los plásticos ha sido una pieza clave de la misma desde su redacción original. El gravamen de esta materia es, además, una novedad en nuestro país, pues salvo la excepción

(10) Paso que hasta el momento no se había dado, pues como se indicaba en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica: «la Administración central española ha demostrado hasta el momento poco interés por la fiscalidad ambiental, lo que ha permitido a las Comunidades Autónomas encontrar hechos impositivos no gravados por el Estado con relativa facilidad», llegando a recomendar que sería adecuado «anticiparse al previsible conflicto entre tributos propios autonómicos y nuevos tributos estatales y reordenar este ámbito fiscal. Una posible forma de hacerlo sería a través de una ley marco de fiscalidad ambiental que atribuyera las distintas figuras impositivas o los hechos impositivos relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables». (AA.VV, *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2017, p. 59).

(11) Las medidas fiscales se completan con lo dispuesto en el artículo 11.3 de la Ley, en el que se establece que en el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, las corporaciones deberán establecer, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de la Ley: «una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía».

(12) Durante el proceso de información pública del Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados realizado en junio de 2020, algunas administraciones públicas, diferentes asociaciones empresariales sectoriales y varios agentes sociales pusieron de manifiesto la necesidad de avanzar en una fiscalidad en materia de residuos con la que penalizar el vertido y la incineración de los residuos. Estas propuestas fueron acogidas y se procedió a la incorporación de esta figura impositiva.

del Impuesto andaluz sobre bolsas de plástico de un solo uso (13), no ha sido ocupada por las Haciendas autonómicas (14) como sí ha sucedido en la imposición sobre residuos (15), simplificándose su establecimiento ante la ausencia de compensaciones a favor de las regiones afectadas (16).

(13) Impuesto autonómico regulado en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, tiene por objeto disminuir la utilización de las bolsas de plástico de un sólo uso con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente. Este tipo de figuras impositivas sirven para reducir el consumo de tales productos. Ejemplo de ello es un impuesto muy similar al andaluz establecido en 2002 en Irlanda, con un importe de 0,15 euros por bolsa de plástico de un solo uso. Las bolsas de plástico desechadas representaron alrededor del 5 % en 2001, pero descendieron a menos del 0,5 % a partir del 2003. (Global Plastics Outlook: Economic Drivers, Environmental Impacts and Policy Options, OCDE, 2022, https://www.oecd-ilibrary.org/environment/global-plastics-outlook_de747aef-en).

A nivel estatal, 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 introduce medidas con la finalidad de prevenir y reducir los impactos adversos que los residuos generados por dichas bolsas de plástico producen en el medio ambiente, con especial atención al daño ocasionado a los ecosistemas acuáticos, y en determinadas actividades económicas, como la pesca o el turismo, entre otras. Asimismo, tiene por objeto evitar la pérdida de recursos materiales y económicos que supone el abandono de las bolsas de plástico y su dispersión en el medio ambiente.

(14) Aunque ha habido algunas iniciativas, como las llevadas a cabo en el año 2012 por Islas Baleares o Canarias centradas en la creación de un nuevo impuesto sobre envases de bebidas no retornables, nunca llegaron a aprobarse (COBOS GÓMEZ, 2021:19).

(15) En la actualidad, son nueve las Comunidades Autónomas que exigen impuestos sobre residuos: Cataluña, Andalucía, Extremadura, Comunitat Valenciana, Murcia, Castilla y León, Navarra, Cantabria y La Rioja. Madrid ha derogado todos sus tributos propios, entre ellos el impuesto sobre depósito de residuos, mediante la Ley 3/2021, de 22 de diciembre. Los hechos impositivos son, en cierta medida, coincidentes, pero con una gran disparidad en los tipos de gravamen y en la recaudación obtenida por este concepto. Estas disparidades pueden propiciar el denominado «turismo de residuos» con la consiguiente dificultad en el cumplimiento de los objetivos de preparación para su reutilización y reciclado. Desde esta perspectiva, ha de valorarse muy positivamente la incorporación del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos y la incineración de residuos en la Ley. No obstante, creemos que las demandas dirigidas al legislador estatal para armonizar la fiscalidad medioambiental autonómica deberían completarse con una mayor implicación de la Hacienda local, titular de las competencias relativas a la gestión de residuos, atajando así dos problemas diferentes al mismo tiempo y con una única solución: por un lado gravar de manera eficaz y eficiente, evitando deslocalizaciones, las conductas nocivas con el medio ambiente; y por otro, la necesidad de impulsar la plena realización de los artículos 140 y 142 de la Constitución española, esto es, la plena realización de la autonomía financiera local.

(16) Como establece el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria prevista en el artículo 133 de la Constitución española, decida establecer tributos sobre hechos impositivos gravados por las Haciendas regionales que supongan una disminución de sus ingresos, deberá instrumentar «medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas». En este caso, únicamente Andalucía grava

Quizás sea este el motivo por el que el impuesto sobre residuos se configure como un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas (17) y no se contemple ningún margen de cesión en la imposición sobre los plásticos; cesión en los residuos que, en nuestra opinión, casa difícil con la manifestación contenida en la Exposición de Motivos de la Ley cuando dispone que: «la falta de armonización en los elementos configuradores de los diversos impuestos autonómicos y el hecho de que algunas comunidades autónomas hayan hecho uso de estas figuras impositivas y otras no, debilita la efectividad de este instrumento de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la Unión Europea e implica un incremento de los costes indirectos para los contribuyentes, dificultando la aplicación de las normas».

El efecto armonizador que esta materia precisa se alcanza plenamente con el gravamen sobre los plásticos cuando es configurado como un tributo de plena titularidad estatal que presenta los siguientes elementos principales:

1. Naturaleza y finalidad

El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables es un impuesto especial de naturaleza indirecta que parece recaer sobre «la utilización» de estos envases, «tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías».

Decimos que parece «recaer» porque pese a que así lo indica el artículo 67 de la norma, en realidad no recae sobre la utilización, al no resultar gravada con el hecho imponible del impuesto.

Esta referencia a «utilización» (18), resulta, en nuestra opinión, incorrecta y no está conectada, como veremos, a ninguno de los elementos configuradores del impuesto. No se refleja ni en el hecho imponible ni en los elementos que

las bolsas de plástico de un solo uso, y en el ejercicio 2020 ha percibido una recaudación por este concepto de 188,48 miles de euros, por la que, en su caso, deberá ser compensada. (*Libro Electrónico de Tributación Autonómica. Medidas 2021*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2022, p. 63).

(17) Se prevé la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas en el ejercicio de competencias normativas al alza, mediante el incremento de los tipos impositivos previstos en la norma (art. 93.2) y de la recaudación producida en su territorio (art.97). A este respecto, resulta muy adecuado «que las cuestiones ambientales relacionadas con la generación de residuos se gestionen por un nivel de gobierno central, o que se establezca un marco general de tributación regional mínimo y obligatorio para todas las Comunidades Autónomas sobre el cual las regiones puedan adoptar decisiones relativas al grado de severidad de los tipos al alza» (ZÁRATE MARCO, A; VALLÉS GIMÉNEZ, J y TRUEBA CORTÉS, C, 2007: 52).

(18) La Exposición de Motivos de la norma incide en la utilización de los plásticos cuando al introducir el impuesto, sostiene que: «tiene por objeto la prevención de residuos, y se articula como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables».

lo cuantifican, y aleja a esta figura de su condición de impuesto especial, en cuanto éstos recaen «sobre consumos específicos» y gravan «en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes», en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

La redacción del Anteproyecto de la Ley de residuos y suelos contaminados (19) de 2 de junio de 2020, sí introducía el impuesto en coherencia con lo que iba a ser gravado en el mismo, cuando indicaba que «el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos envases que vayan a ser objeto de introducción en el mercado español».

Estos términos sí se utilizan en la definición que del hecho imponible realiza el artículo 72, aludiendo expresamente a conceptos que casan mejor con el concepto de impuesto especial, como son: «la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos», a los que se suma «la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto», que veremos a continuación.

Para conferir un mayor rigor a la naturaleza del tributo, el precepto que abre su regulación debería haberse centrado en concretar lo que realmente grava, pues no es la utilización en sí, que queda fuera de tributación, es su «adquisición intracomunitaria» (20), es su «fabricación» (21), y es su «importación» (22); tal y como nos avanza el artículo 71 relativo a las definiciones y determina el 72 con el hecho imponible.

(19) Esa era la denominación inicial de la Ley. La referencia a «para una economía circular» se ha introducido en la fase de enmiendas en el Congreso de los Diputados, tal y como se acordó por la Comisión de Transición Ecológica y Reto Demográfico, a la vista del informe emitido por la Ponencia, el 20 de diciembre de 2021 (Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 28 de diciembre de 2021).

(20) Adquisición intracomunitaria, que se define en el artículo 71 de la Ley como: «la obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores».

(21) Fabricación: entendida como la elaboración de productos objeto del impuesto (art. 71.1.b, de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular).

(22) Importación, cuando se produzca: la entrada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Ceuta y Melilla de los productos objeto del mismo procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión; la entrada en las Ciudades Autónomas de estos productos procedentes de territorios que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto; y la entrada en Canarias de los mismos, cuando provengan

«Utilización» no equivale ni a «adquisición», ni a «fabricación», ni a «importación», por lo que no puede identificarse en absoluto con este gravamen por mucho que lo diga la naturaleza del mismo. Esta confusión provoca una distorsión importante que también afecta, como veremos en su momento, a los supuestos de exención y no sujeción.

Por envase, debe entenderse los definidos en el artículo 2.1 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, como: «todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se considerarán también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin. Dentro de este concepto se incluyen únicamente los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios.

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».

A la definición dada por la citada Ley de Envases, la Ley de residuos suma la de: «cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente».

Concretado el concepto de envase, es la propia Ley la que identifica la condición de «no reutilizable» (23) que concurrirá cuando: «no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o

de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto; siempre que, hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica en los términos previstos en el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (art. 71.1.c, de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular).

(23) No se efectúa remisión a la Ley 11/1997 porque no encontramos en ésta una definición concreta de la noción «envases reutilizables». Sí la tiene el concepto de «reutilización», identificando esta acción en su artículo 2.5 con: «toda operación en la que el envase concebido y diseñado para realizar un número mínimo de circuitos, rotaciones o usos a lo largo de su ciclo de vida, sea rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado, con o sin ayuda de productos auxiliares presentes en el mercado que permitan el rellenado del envase mismo. Estos envases se considerarán residuos cuando ya no se reutilicen».

rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados» (24).

Si la finalidad del impuesto es, tal y como dispone el artículo 67.2 de la Ley: «el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material», podemos concluir que estamos ante un tributo con finalidad *extrafiscal*, esto es, no meramente recaudatoria, amparada en la propia definición que de la categorías tributarias proporciona el artículo 2.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria cuando dispone que: «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Como ha aclarado el Tribunal Constitucional, la *extrafiscalidad* de una figura tributaria debe observarse en su composición, debiendo estar presente: «en los elementos centrales de la estructura del tributo» (STC 87/2019, de 20 de junio, FJ 19, con cita de las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, y 53/2014, de 10 de abril, FJ a) (25). Y la afectación del producto recaudado a la consecución de las finalidades pretendidas es un elemento importante en esta valoración, sobre todo en aquellos casos en los que «la

(24) La Ley de residuos y suelos contaminados adopta la definición que proporciona la Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018 por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases. Con esta norma se modifica el artículo 3 de la Directiva 94/62/CE, incorporándose el punto 2.bis, en el que se definen los envases reutilizables como «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». Como puede apreciarse, la Ley utiliza esta misma definición «a sensu contrario» para catalogar como no reutilizables los envases de plástico.

(25) Esta argumentación ha sido reiterada por el Alto Tribunal en la sentencia 125/2021, de 3 de junio, en la que se ha examinado la constitucionalidad del Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos defendiendo que: «en este caso, esa finalidad *extrafiscal* de mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico (y de garantía de su sostenibilidad) no se aprecia en el hecho imponible (que grava sin más el consumo de servicios de alojamiento en establecimientos turísticos) ni en sus elementos cuantificadores, ya que la cuantía del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos aumenta en función no solo del tiempo de estancia sino de la categoría del establecimiento turístico utilizado por los contribuyentes. Es precisamente porque es la capacidad económica gravada en el hecho imponible (y no la finalidad *extrafiscal*) la que funciona como criterio de imposición, la razón por la que este impuesto posee una finalidad primordialmente recaudatoria». Pese a ello, como el propio Tribunal ha reconocido: «la naturaleza *extrafiscal* o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos puros» [por todas, SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3 d) ,y 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3 d)].

intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, FJ 13), «sino compensar a la sociedad por las cargas ambientales que ha de soportar» (STC 84/2020, de 15 de julio).

Esta compensación se realiza a través de los recursos obtenidos, y ha sido casi una seña de identidad de los impuestos medioambientales autonómicos en los que el propio Tribunal Constitucional centró, con anterioridad a la reforma de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas en 2009 (26), la evaluación de la adecuación al ordenamiento jurídico de determinadas figuras impositivas autonómicas. Destinar ese producto a actividades relacionadas con las prácticas que querían propiciarse con el impuesto resultaba un criterio esencial en la evaluación del resto de elementos y en su comparación con otras figuras tributarias tradicionales de las que pretendía separarse para no incurrir en doble imposición (27).

(26) Como se recordará, la principal controversia que se planteaba en el ejercicio del poder tributario autonómico era la invasión de la «materia reservada» a la Hacienda local, prohibida por el tenor literal del artículo 6.3 de la citada LOFCA. La amplitud de la noción «materia reservada» fue sustituida por el término preciso «hecho imponible» con la Ley 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la LOFCA, con la consiguiente restricción del espacio reservado a las Corporaciones Locales y facilitando la autonomía financiera autonómica en el establecimiento de tributos propios, tal y como se establecía en la Exposición de Motivos de la revisora: «la presente Ley pretende clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas. Para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales».

(27) Ejemplo de ello es la STC 179/2006, de 13 de junio, por la que el Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medioambiente (creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente) fue declarado contrario a los límites establecidos al poder tributario autonómico. Del examen de los preceptos que definen los elementos esenciales del impuesto autonómico y tras continuas referencias a la STC 289/ 2000, de 30 de noviembre, por la que se declaró inconstitucional el homónimo impuesto balear, se puso de manifiesto para Tribunal que estábamos en presencia de un «tributo netamente fiscal o contributivo», en la medida en que no gravaba directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones. Apoyó esta afirmación en que «...conforme al art. 2 de la citada norma legal, el hecho imponible del impuesto lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo, a saber, las de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas (art. 1.3); constituyendo la base imponible o, lo que es lo mismo, lo sometido a tributación, el “valor productivo” de los citados elementos patrimoniales que configuran el objeto del tributo (art. 7.1), entendiéndose por tal “la expresión estimativa de la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción” de la energía eléctrica o de las comunicaciones

Aunque la potestad originaria para establecer tributos sea del Estado; aunque en este caso no haya problema alguno de doble imposición, y de haberla, como puede pasar en Andalucía con el impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso, la exigencia de este tributo suponga la desaparición de la figura impositiva autonómica previa compensación a la misma; aunque el legislador estatal no deba mostrarse tan cauteloso con la regulación de cada elemento cuando establece una nueva figura impositiva; habría sido muy recomendable que se hubiera prestado una mayor atención al destino de los recursos obtenidos, reforzando así la finalidad pretendida y contribuyendo a que los contribuyentes verifiquen la utilidad del pago de sus tributos, con medidas y actuaciones concretas y determinadas en este ámbito.

Habría sido positivo crear un Fondo específico al que destinar todo o parte del producto recaudado, que tuviese actuaciones concretas y específicas, que evaluase el cumplimiento de los objetivos marcados en una memoria anual o con la periodicidad que se estableciese, y con el que justificar —en mayor medida si cabe dada la importancia de disminuir el consumo de plásticos—, la propia existencia del tributo.

Así sucede con los impuestos autonómicos sobre residuos (28), así ha sido destacado por el propio Tribunal Constitucional para justificar la extrafiscalidad

telefónicas o telemáticas (art. 7.2)» (FJ 6). Además, criticó la inoperancia de los mecanismos de afectación establecidos en la Disposición Adicional Primera de la Ley, al considerar que «El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente no arbitra ningún instrumento que se dirija a la consecución de ese fin de protección medioambiental» (FJ 7). Concluyó la argumentación que condujo a la declaración de inconstitucionalidad de este impuesto entendiendo que «la magnitud del gravamen no la determina entonces la mayor o menor incidencia en el medio ambiente de las instalaciones sometidas a tributación, sino única y exclusivamente la mayor o menor facturación, producción, o número de instalaciones de las actividades gravadas, por lo que, al igual que concluimos en la STC 289/2000, con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, la forma de determinación de la base imponible pone de relieve que el tributo cuestionado “no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos” (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6), y añadimos ahora, ni de la facturación ni del número de instalaciones (FJ 8)». En definitiva y parafraseando en reiteradas ocasiones el texto de la Sentencia referida, el impuesto extremeño sobre instalaciones es declarado inconstitucional al incurrir en la prohibición de doble imposición prevista en el 6.3 de la LOFCA por invadir la materia reservada del IBI.

(28) Todos los impuestos autonómicos sobre residuos, a excepción del recientemente derogado Impuesto sobre residuos de la Comunidad de Madrid creado en la Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos, han incorporado la afectación del producto recaudado en sus normativas. Ahora bien, en la mayoría de los casos se convierte en una mera declaración de intenciones, indeterminada y abierta, al limitarse a una remisión a programas de gasto relativos a actuaciones medioambientales que se determinen en las leyes anuales de presupuestos generales de cada Comunidad. No sucede así en Cataluña. En esta región se creó el Fondo de gestión de residuos por la Ley 6/1993, de 15 de julio, reguladora

de las nuevas figuras impositivas autonómicas (29); y así debería haber sido, en nuestra opinión, en la imposición sobre envases de plástico no reutilizables.

2. Hecho imponible y devengo

Como hemos anticipado, están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del mismo, con independencia de que sea reglada o irregular. A este respecto, se entenderá que se ha producido una introducción irregular cuando la persona que los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español (30).

En los supuestos de fabricación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor

de los residuos de Cataluña. Actualmente son los artículos 4 a 7 de la Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos, los encargados de su regulación. Se encuentra adscrito a la Agencia de Residuos de Cataluña y con él se financian: «las operaciones de gestión de los residuos, en el marco de los programas específicos de gestión de residuos y de acuerdo con el Plan territorial sectorial de infraestructuras de gestión de residuos municipales, así como las operaciones de gestión de residuos de envases que realicen los entes locales». Anualmente puede hacerse un seguimiento del destino del canon, estructurado según ingresos obtenidos y actuaciones financiadas, tras el retorno a los entes municipales.

(29) Como se indicó en la STC 168/2004, de 6 de octubre respecto del gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: «de la regulación legal del gravamen se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial, aquí la prevención de grandes riesgos, así como su afección a la financiación de un fin concreto, puesto que el producto íntegro del gravamen se destina a la constitución de un fondo de seguridad, que tiene por objeto la financiación de actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación (art. 58). Consecuentemente, cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a corresponsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos.» (Fundamento Jurídico 10).

(30) 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 ha puesto el acento en la entrada irregular de los productos gravados por estos impuestos introduciendo un nuevo hecho imponible que completa los previstos en la regulación anterior. Como se recordará, el artículo 2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, establecía que «los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a tales impuestos en el momento de: a) su fabricación, incluida, si procede, su extracción, en el territorio de la Comunidad; b) su importación al territorio de la Comunidad». Con la modificación practicada por la Directiva (UE) 2020/262, los productos sujetos a impuestos especiales lo estarán el momento de: a) su fabricación, incluida, si procede, su extracción, en el territorio de la Unión; y b) su importación o entrada irregular al territorio de la Unión».

del adquirente, de los productos, en el territorio de aplicación del impuesto. Si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Cuando tenga lugar la importación, el hecho imponible se entenderá realizado en el momento en que se hubieran devengados los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a tales derechos de importación.

Para las adquisiciones intracomunitarias, el devengo tendrá lugar el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos con destino al adquirente. Si con anterioridad a dicha fecha se emitiese la factura por dichas operaciones, será esta fecha la que determinará la realización del hecho imponible.

De producirse una entrada irregular de los productos, el devengo tendrá lugar en ese mismo momento; si éste no puede precisarse, la norma incluye una presunción *iuris tantum* que sitúa la introducción irregular en el periodo de liquidación más antiguo de entre los no prescritos (31).

3. Supuestos de no sujeción y exención

El hecho imponible del impuesto se perfila con los supuestos de no sujeción enumerados en el artículo 73 de la norma.

En primer lugar, la fabricación de los productos cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

En segundo lugar, la fabricación de los productos que se envíen directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.

(31) A este respecto, consideramos que situar el momento del devengo en el periodo de liquidación más antiguo de entre los no prescritos es una garantía para el contribuyente, pues restringe el plazo de forma considerable en cuanto a la posible regularización de la operación permitiéndole «ganar» el tiempo transcurrido desde entonces. Además, siempre cuenta con la posibilidad, al ser una presunción que admite prueba en contrario, de situar la introducción irregular en cualquier otro ejercicio, prescrito o no. En el caso de los Impuestos Especiales no es así. Se devengan en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo, que se producirá cuando tenga lugar la entrada irregular de productos sujetos a impuestos especiales, en el momento de su comisión y, de no conocerse, en el momento de su descubrimiento, en los términos previstos en el artículo 6 de la citada Directiva (UE) 2020/262 y en el artículo 7.8 y .9 de la citada Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

En tercer lugar, está no sujeta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Por último, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases no reutilizables que contengan plástico que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no estén diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías.

Una lectura detallada de estos supuestos puede hacernos dudar de su catalogación como verdaderos supuestos de no sujeción.

Si el hecho imponible se vincula a la «fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto», los supuestos indicados entran dentro del mismo, por lo que no pueden ser supuestos de no sujeción y deberían ser identificados como supuestos de exención.

El primero de ellos excluye la fabricación de los productos cuando sean destruidos o no puedan ser utilizados con anterioridad al devengo del tributo. En estos casos, sí tiene lugar la fabricación de los productos, pero no su posterior utilización. Se trata, por tanto, de un supuesto de fabricación de los productos que no pueden ser utilizados o que han sido destruidos, vinculándose de nuevo de este modo el hecho imponible «fabricación» a la posterior utilización, sin que pueda establecerse este paralelismo ni en la propia definición del hecho imponible, ni en la definición que nos proporciona el artículo 73.1.b) de la propia fabricación cuando la identifica con: «la elaboración de productos objeto de este Impuesto».

¿La mera elaboración no es contaminante? ¿Debe producirse la utilización posterior del producto para que resulte gravada?

Si nos centramos en el contenido del artículo 67, relativo a la naturaleza del tributo, así sería y efectivamente, al no producirse esa utilización, el supuesto sería un supuesto de no sujeción.

Pero no debemos mirar a la naturaleza del tributo para conformar los supuestos de no sujeción, debemos observar el hecho imponible, y ese hecho, sí grava la fabricación y la define como la elaboración de los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, con independencia de que se produzca o no su posterior utilización.

A la misma conclusión llegamos cuando analizamos el segundo de los supuestos de no sujeción indicados. La fabricación queda fuera del hecho imponible porque los productos van a ser enviados directamente por el fabricante o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.

No queda por lo tanto sujeta la mera fabricación, a pesar de que así lo indique el propio hecho imponible, y la razón por la se excluye es porque la utilización tiene lugar fuera del territorio de aplicación del impuesto. Parece entenderse así que la carga contaminante derivada de la propia fabricación es menor o no existe porque el producto sale de nuestro país. Esto es, podemos fabricar estos productos y no quedar sometidos al pago del tributo porque no se van a utilizar en el territorio, cuando se acredite su salida efectiva.

La producción de envases de plástico no reutilizables en nuestro territorio y distribuirlos fuera de nuestras fronteras no se encuentra sujeto al impuesto, a pesar de que el propio hecho imponible aluda a la fabricación de los productos que estén en el ámbito objetivo del mismo.

La disparidad existente entre la naturaleza del impuesto y el propio hecho imponible, entre el artículo 67 y el 72 de la norma, entre las acciones de «utilizar», por un lado, y las de «fabricar, importar o adquirir», por otro, es tan relevante que afecta, como puede apreciarse, a la propia configuración de los supuestos de no sujeción del tributo.

Esta problemática podría haberse saldado —además de, como es lógico, con la adecuación de la naturaleza y el hecho imponible del tributo—, con la inclusión de los supuestos citados como de exención en lugar de no sujeción. Y es que la confusión es tal, que en el listado de exenciones volvemos a encontrar: «la adquisición intracomunitaria de los productos que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto».

Si antes veíamos que: «la fabricación de aquellos productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto», era un supuesto de no sujeción; ahora nos encontramos que «la adquisición intracomunitaria de los productos», es uno de exención.

Si antes veíamos que: «la fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho». Ahora nos encontramos que «e) La adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido

destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho», es uno de exención.

El legislador distingue así entre la fabricación y la adquisición intracomunitaria para catalogar los mismos supuestos en unos casos como supuestos de no sujeción, y en otros, como supuestos de exención; todo ello, sin que el hecho imponible efectúe ninguna distinción entre ellos y los englobe en su marco de actuación cuando declara la sujeción, recordemos, de «la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto».

Así las cosas, la fabricación de tales productos cuando concurren las circunstancias apuntadas serán supuestos de no sujeción; pero si tiene lugar la adquisición intracomunitaria de los mismos, con las mismas circunstancias, lo declararemos como supuestos de exención. Sin que se realice, referencia alguna a los casos en los que se produzca, con las condiciones apuntadas, la importación.

Entonces, ¿estará no sujeta o exenta: la importación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la AEAT, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho?

Pues parece ser que ninguna de las dos cosas. Al no incluirse expresamente ni como supuesto de exención ni como supuesto de no sujeción, estará sujeta y no exenta; con el consiguiente trato discriminatorio y el quiebro de libertades fundamentales que esta disparidad puede implicar.

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

No estará sometida a tributación tampoco la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.

El peso del plástico no reciclado contenido en los envases es un factor determinante en el sometimiento al pago del impuesto, de modo que cuando tenga lugar la importación o adquisición intracomunitaria de los mismos, tanto si se introducen vacíos, como si lo hacen prestando la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de otros bienes o productos, y este no supere los 5 kilogramos en un mes; se encontrará exento del pago del impuesto.

Finalmente, se declara exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados, cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto; y de los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases, cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.

La efectividad de estas exenciones queda condicionada a que se acredite el destino efectivo dado a los productos. De modo que, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los mismos a favor de los adquirentes, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos, y conservarla durante el plazo de prescripción en los términos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La imprecisión en la determinación de los supuestos de no sujeción y exención, su confusión y la exclusión de situaciones equiparables, dificulta la comprensión de la norma y puede atentar contra principios constitucionales básicos que rigen la tributación; debiendo, en nuestra opinión, acometerse una revisión profunda y sopesada de cada caso que parta de la conexión imprescindible que debe existir entre la naturaleza y el hecho imponible de todo tributo.

4. Contribuyentes

En condición de contribuyentes, actúan las personas físicas, jurídicas y las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT que realicen el hecho imponible, esto es, que lleven a cabo la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto (32). Cuando tenga lugar la introducción irregular

(32) Consciente de la concurrencia de distintos agentes económicos en el proceso de producción de los productos, el propio legislador justifica en la Exposición de Motivos para «facilitar la gestión del impuesto y, al mismo tiempo minorar las cargas administrativas de los sujetos concernidos, resultará gravada la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados destinados a la fabricación de los envases, tales como las preformas o las láminas de termoplástico, así como aquellos otros productos

en el territorio de aplicación del impuesto de los mismos, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice los mismos.

En aquellos supuestos exentos por el destino que se le da a los bienes en los que no se acredite la recepción de los productos por el adquirente, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse a título de contribuyentes los que realicen el hecho imponible. A partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes. El legislador no precisa en qué condición actuarán esos adquirentes a partir de tal recepción, perdiendo la oportunidad de desarrollar un régimen de sustitución o de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, en diversos supuestos similar al fijado en los en los Impuestos Especiales o en el IVA (33).

No se introduce referencia alguna a la repercusión del tributo, debiendo, en teoría soportarse por quienes realizan el hecho imponible (34).

5. Base imponible y reducción

La base imponible está constituida por la cantidad de plástico no reciclado que contengan estos productos, expresada en kilogramos y determinada por una entidad acreditada (35) para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las

plásticos que permitan su cierre, su comercialización o la presentación de los mismos. Por tanto, no tendrá la condición de fabricante y, por consiguiente, de contribuyente del impuesto, quien a partir de los productos semielaborados le confiera la forma definitiva al envase o incorpore al mismo otros elementos de plástico que hayan resultado gravados por el impuesto, como pueden ser los cierres».

(33) Así, por ejemplo, el artículo 8.5 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, prevé en los supuestos de importaciones, que respondan solidariamente del pago del impuesto «las personas físicas o jurídicas y entidades que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia».

(34) Ahora bien, «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» (COBOS GÓMEZ, 2021: 43).

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

normas que las sustituyan (36). Cuando sobre estos productos ya se hubiera devengado el impuesto y se incorporen otros elementos de plástico que pasen a formar parte de los mismos; la base imponible estará constituida exclusivamente por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, incorporada.

6. Tipo de gravamen y cuota íntegra

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo. La norma fija un único tipo, simplificando al máximo la liquidación del tributo, pero perdiendo la oportunidad de modular el gravamen en atención a la carga contaminante de cada producto y la actividad llevada a cabo por el propio fabricante tanto en la propia producción, como en el tratamiento o recogida de los residuos vinculados a la misma (37).

Este mismo tipo de gravamen aplicable a todos los envases de plástico no reutilizables con independencia del nivel de gestión, tratamiento o recogida de residuos que tenga implantado el productor, puede entrar en colisión con el objeto del impuesto de trasladar el coste de la generación y tratamiento de residuos a quienes los generen, toda vez que ello es lo que comporta el impacto medioambiental y motiva la propia creación del impuesto.

De igual modo que el Anexo de la citada Directiva 019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente cataloga distintos productos de plástico y determina el régimen de prohibición o limitación al que se han sometido (38); la Ley podría haber pro-

(36) En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos, tal y como establece el artículo 77.3 de la Ley.

(37) Como pone de manifiesto COBOS GÓMEZ (2021: 58) la norma «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».

(38) Este Anexo clasifica en siete grupos los productos: el primero, relativo a los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 4 sobre reducción del consumo; el segundo, con los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 5 sobre restricciones a la introducción en el mercado; el tercero, con los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 6, apartados 1 y 4, sobre requisitos aplicables a los productos; el cuarto, con los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 7, sobre requisitos en materia de marcado; el quinto, con los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 8, apartado 2, sobre respon-

fundizado en los diferentes tipos de envases de plástico de un solo uso que pueden producirse y adquirirse para modular su tributación, e incrementarla en los casos de los que resulten más contaminantes.

Así habría resultado mucho más eficaz este gravamen, en lugar de proporcionar un tratamiento unitario a todos los envases y perder, de este modo la oportunidad de configurar un impuesto más acorde con los principios de capacidad económica, igualdad o progresividad contenidos en el artículo 31 de la Constitución Española.

7. Deducciones y devoluciones

La gestión de esta figura tributaria pasa por el establecimiento de un régimen de autoliquidación trimestral y el correspondiente régimen de deducciones y devoluciones que establecen un claro paralelismo con el IVA.

Cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias de los productos gravados por el impuesto el artículo 80 de la Ley prevé que puedan practicarse deducciones en la cuota el importe del impuesto pagado respecto de: a) Los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto; b) Los productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; c) Los productos que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.

El contribuyente que realice la fabricación de los productos que sean objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produzcan dichas circunstancias, podrá minorar, de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe pagado por ellos siempre que hayan sido previamente reintegrado su importe al adquirente. La aplicación de la deducción estará condicionada a su prueba ante la AEAT y a la pertinente acreditación del pago del tributo.

Cuando la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado

sabilidad ampliada del productor, los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 8, apartado 3, sobre responsabilidad ampliada del productor y otros productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 8, apartado 3, sobre responsabilidad ampliada del productor; el sexto, con los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 9, sobre recogida separada y al artículo 6, apartado 5, sobre requisitos del producto; y, finalmente, el séptimo relativo a los productos de plástico de un solo uso sujetos al artículo 10 sobre concienciación.

en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido cuatro años contados a partir de la finalización del periodo de liquidación en el que se produjo dicho exceso. Si se trata del último periodo de liquidación del año natural, los contribuyentes cuyas cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a al mismo.

Las devoluciones que se reconocen son a favor de importadores que: envíen los productos, por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto; hayan tributado por productos que con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente dejen de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; y los que tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.

Junto a los importadores, también tendrá derecho a devolución los adquirentes de los productos cuando no ostenten la condición de contribuyentes y puedan acreditar el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación; cuando puedan demostrar que su destino es el de determinados envases (39); o cuando pese a haber sido estos productos concebidos, diseñados y comercializados para ser no reutilizables, puedan probar que, en su caso, tras la realización de alguna modificación en los mismos, pueden ser reutilizados. De igual modo, se reconoce esta devolución a los que adquieran los productos plásticos semielaborados, tales como las preformas o las láminas de termoplástico, que no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto; y los plásticos destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases, cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.

Al igual que sucedía con las deducciones, la aplicación de estas devoluciones quedará condicionada a su prueba y a la acreditación previa del pago del impuesto.

8. Normas de gestión. El Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Como hemos avanzado, la gestión de este tributo se realiza con el establecimiento de un régimen de autoliquidación, con la constitución de un Registro

(39) Tales como: envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario, o el de la obtención de envases para tales usos o el de permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario (art. 81.1.e de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular.).

específico y con la determinación de un conjunto de obligaciones contables con las que facilitar el control de las liquidaciones tributarias.

De este modo, en los supuestos de fabricación o adquisición intracomunitaria, los contribuyentes están obligados a autoliquidar e ingresar el importe de la deuda tributaria utilizando los modelos, plazos y condiciones que resulten aprobados por la autoridad competente. El periodo de liquidación va a coincidir con el trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo periodo de liquidación en el ámbito del IVA fuera mensual atendiendo a su volumen de operaciones u otras circunstancias previstas en la normativa de dicho impuesto, en cuyo caso el periodo de liquidación de este impuesto será también mensual. En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en esta normativa.

Con anterioridad al inicio de su actividad, los obligados tributarios deberán inscribirse en el Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables que va a crearse. Cuando se trate de personas o entidades no residentes en territorio español, la persona física o jurídica que les represente estará obligada a registrarse con anterioridad a la realización de la primera operación. Los que ya ostenten esta condición, tendrán que registrarse durante los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor de la Orden reguladora del citado registro.

Además de cumplir con las obligaciones contables establecidas en otras normas, los fabricantes que mediante Orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda se determine, deberán llevar una contabilidad de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. Para ello, deberán utilizar un sistema contable en soporte informático, a través de la sede electrónica de la AEAT, con el suministro electrónico de los asientos contables conforme al procedimiento y en los plazos que se determinen.

Cuando se realicen adquisiciones intracomunitarias de estos productos, deberá llevarse un libro registro de existencias que tendrán la obligación de presentar ante la oficina gestora conforme al procedimiento y en los plazos que en su momento se concreten.

En las importaciones se deberá consignar la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos; y si resultase de aplicación la exención relativa al peso inferior a 5 kilogramos/mes, deberá indicarse expresamente en el apartado que proceda de la declaración aduanera de importación (40).

(40) Como sostiene SALASSA BOIX (2021: 121), «esta exención también podría cuestionarse desde el punto de vista de la equidad tributaria, considerando que se deja fuera del beneficio fiscal a la fabricación en España de los productos que no alcancen ese peso».

Se configura así un régimen de autoliquidación que lleva parejo el cumplimiento de obligaciones contables y registrales importantes que deben ser bien conocidas por los contribuyentes afectados y que se someten, como vemos a continuación, a un importante régimen sancionatorio.

9. Infracciones y sanciones

Sin perjuicio de las previstas en los artículos 191 y siguientes de la LGT, la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular prevé un total de cinco infracciones específicas en el ámbito de esta figura tributaria, que son castigadas con una multa pecuniaria fija de 75 o de 1.000 euros según el supuesto, o con una multa pecuniaria proporcional. Son cinco infracciones concretas frente a una única infracción que recoge el Impuesto sobre depósitos de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos regulado en esta misma norma, coincidiendo, eso sí, en su tipificación y sanción (41).

La infracción coincidente en ambos tributos es la relativa a la falta de inscripción en el Registro territorial del impuesto; a la que, en el caso que nos ocupa, se suma la de «falta de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos en dicho territorio». Ambas se sancionan con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

También es una infracción la falsa o incorrecta certificación por la entidad debidamente acreditada, de la cantidad de plástico reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. El castigo para esta infracción es el de una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del importe de las cuotas del impuesto que se hubiesen podido dejar de ingresar, con un importe mínimo de 1.000 euros, que se incrementará en el 25 por ciento si existe comisión repetida de infracciones tributarias (42).

(41) El artículo 96 de la Ley tipifica la falta de inscripción en el Registro territorial del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos como infracción tributaria, la cataloga de infracción grave y la sanciona con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

(42) 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, tal y como establece el artículo 87.3.b) de la Ley. Obsérvese que el artículo 187.1. a) de la LGT fija otro plazo para la aplicación de este criterio de graduación de las sanciones tributarias, pues: «se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción». Aunque se limita a dos años anteriores en lugar de a cuatro la aplicación de este agravante, introduciendo un trato más favorable para los sujetos infractores, el porcentaje de incremento que se incorpora es el más gravoso, un 25%, previsto en la LGT para las infracciones muy graves.

Cuando se apliquen de manera indebida exenciones vinculadas al destino de los productos, se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, partiendo de un importe mínimo de 1.000 euros.

Finalmente, la incorrecta consignación en la factura o en el certificado de los datos a los que se refiere el artículo 82.9 de la Ley (43), se castiga con multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura o certificado emitido con la consignación incorrecta de los datos.

10. La inadecuada limitación del poder tributario autonómico

La aplicación del Impuesto sobre envases de plástico de un solo uso va a suponer la ocupación de este espacio por la Hacienda estatal, sin que, por tanto, puedan crearse por las Comunidades Autónomas figuras impositivas que recaigan sobre los elementos que conforman el hecho imponible. Como hemos anticipado, al amparo de lo establecido en el artículo 6.2 de la LOFCA, el legislador estatal, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, puede establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, siempre que se instrumenten medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas cuando la pérdida del impuesto autonómico suponga una disminución de ingresos.

A día de hoy, únicamente Andalucía tiene un gravamen sobre bolsas de plástico de un solo uso que, en el caso de constatarse la doble imposición,

(43) En el que se dispone que con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, se deberán cumplir las siguientes obligaciones:

«a) En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. En la factura que expidan deberán consignar separadamente: primero, el importe de las cuotas devengadas; segundo, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos; y tercero, si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

b) En los demás supuestos, previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas: primero, el importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal; y segundo, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

Lo establecido en esta letra b) no resultará de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas con el contenido a que se refiere el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre».

será suprimido y compensado con la adecuada transferencia incondicionada de los ingresos hasta el momento de la entrada en vigor obtenidos por este concepto (44) en la Comunidad Autónoma; esto es, un total de 188,48 miles de euros en el año 2020 (45).

Aunque no queda clara la incorporación en el ámbito objetivo del impuesto de las bolsas de plástico de un solo uso (46), ni parece haber coincidencia en el hecho imponible de ambas figuras tributarias: pues la proyectada grava, como hemos visto, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico, y el impuesto autonómico se centra en el «suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial», cuando estén fabricadas con este material y sean entregadas a los consumidores en los puntos de venta para transportar los productos adquiridos; no nos parece correcto mantener ambos gravámenes.

(44) La suspensión del tributo autonómico y el reconocimiento de una transferencia incondicionada a favor de la Hacienda que lo exigían sería, en nuestra opinión, el mejor modo de arbitrar la creación del nuevo impuesto estatal. No resultaría adecuado mantener ambas figuras y hacer recaer sobre el contribuyente la coordinación de las mismas, como por ejemplo sucede con el Impuesto extremeño sobre Aprovechamiento Cinegético. Este tributo autonómico, regulado en el Decreto 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios, grava el aprovechamiento de los cotos de caza mayor y menor radicados en esta región, hecho imponible sobre el que recae el impuesto municipal sobre gastos suntuarios en la modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y de pesca. La Disposición Adicional Primera del Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, previó esta posibilidad indicando que «el impuesto que establezcan las comunidades autónomas al amparo de esta facultad será compatible con el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquél». Se mantienen así ambos tributos y son los contribuyentes los que deben deducir de la cuota del impuesto autonómico, lo previamente pagado por el tributo local. Técnicamente se solventan los problemas de doble imposición que pudieran presentarse, pero haciendo recaer en los obligados tributarios la carga de conocer que se han abonado figuras tributarias que gravan el mismo hecho imponible y que tiene el derecho a deducirse la liquidada en la esfera local.

(45) *Libro Electrónico de Tributación Autonómica. Medidas 2021*, op. cit. p. 63.

(46) Coincidimos con GARCÍA CARRETERO, B y PATÓN GARCÍA, G (2021: 132) cuando ponen de relieve que: «otro aspecto criticable es que no queda clara la inclusión o no en el ámbito objetivo del impuesto de las bolsas del plástico las cuales, no podemos olvidar, actualmente ya se encuentran gravadas en Andalucía por lo que su inclusión en el ámbito objetivo del impuesto provocaría la desaparición del impuesto andaluz y la consiguiente compensación por parte del Estado. Sobre este punto también cabe llamar la atención 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, por tanto puede entenderse, y así lo hace la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en su informe de 30 de julio de 2020, que de contemplarse también su sujeción al impuesto estarían sometidos a una doble intervención, dado que ya están sujetos a intervención en precios».

Los impuestos parecen ser diferentes, pero el producto sobre el que recaen puede ser el mismo (47), y aunque no se establezca la repercusión obligatoria en el impuesto estatal al consumidor final, como sí se produce en el caso del tributo autonómico (48), no cabe duda de que es muy probable que haya una traslación del impuesto a los mismos vía precios (49).

Entendemos que esta proximidad entre ambos tributos debe ser un argumento suficiente para que resulte de aplicación el 6.3 de la LOFCA y medie la coordinación adecuada del sistema tributario que con él se pretende, pues, como ha recordado el Tribunal Constitucional en diversas sentencias, entre las más recientes, la 84/2020, de 15 de julio: «la finalidad de las prohibiciones de equivalencia establecidas en el art. 6 LOFCA no radica en impedir sin más la doble imposición, sino en que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ tributario en los términos exigidos por el art. 31.1 CE».

Por este mismo motivo, no nos parece adecuada la limitación «extra» que a este ejercicio del poder tributario autonómico introduce la Disposición Adicional Séptima de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, cuando indica que esta compensación solo operará «respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas que estén vigentes con anterioridad al 17 de diciembre de 2020» (50).

(47) En el impuesto autonómico hay bolsas de plástico que se declaran exentas, como son las usadas exclusivamente para contener pescado y carne fresca y sus derivados frescos, frutas y hortalizas, alimentos cocinados, fríos y calientes, y alimentos congelados. Junto a las indicadas, también están exentas las diseñadas para su reutilización y las bolsas de plástico biodegradables. (art. Séptimo. Cuatro de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, por la que se crea el impuesto).

(48) Los sujetos pasivos del impuesto autonómico sobre bolsas de plástico de un solo uso son titulares de establecimientos que las suministren, pero «deberán repercutir íntegramente el importe total del impuesto a los consumidores, quedando estos obligados a soportarlo» Este importe deberá constar en la factura, recibo o justificante correspondientes, apareciendo como concepto independiente e indicando el número de bolsas entregadas. (art. Séptimo. Doce de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad, por la que se crea el impuesto).

(49) En Andalucía, el consumidor de las bolsas de plástico debe pagar 10 céntimos de euro por cada bolsa, que serán ingresados por los titulares de los establecimientos que las suministren en condición de sujetos pasivos.

(50) La mención expresa a una fecha determinada en la fijación de qué figuras impositivas propias van a resultar compensables nos lleva a recordar las discrepancias surgidas en torno a la creación del Impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito de Cataluña justo después de que el Estado anunciase que iba a establecer un impuesto estatal sobre ese hecho imponible y antes de su implantación. Como se recordará, la STC 210/2012, de 14 de noviembre, declaró la constitucionalidad del impuesto sobre depósitos

De este modo, si una Comunidad Autónoma hubiera decidido o decidiese crear una figura impositiva sobre tales hechos impositivos con anterioridad a la aprobación y entrada en vigor de la Ley, prevista, ojo, para 1 de enero de 2023 (51); debería saber que en aplicación de esta disposición legal, pese a que el impuesto autonómico deba dejar de exigirse, no va a recibir compensación alguna por este concepto.

Esta Disposición está, en nuestra opinión, condicionando la correcta aplicación del artículo 6.2 de la LOFCA, de una Ley orgánica clave en el ejercicio del poder tributario autonómico y del poder de coordinación de la Hacienda estatal. Una Ley orgánica que lo único que exige para que medie la compensación es que el tributo autonómico exista y que con posterioridad, decida crearse el impuesto estatal; y crear el impuesto estatal ha de interpretarse con aprobar mediante una norma con rango de Ley el impuesto estatal; no con iniciar su tramitación parlamentaria.

Con esta redacción, se ha condicionado desde, nada más y nada menos, el 17 de diciembre de 2020, y se pretende seguir condicionando hasta el 1 de enero de 2023, el ejercicio de la autonomía financiera autonómica previsto en el artículo 157 de la Constitución española; imponiendo en nuestra opinión

de las entidades de crédito en Extremadura. Tras el fallo, el Estado anunció que iba a crear un impuesto estatal sobre ese mismo hecho imponible, y Cataluña, aprobó el Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre, decidió implantarlo en su territorio. El Estado materializó su anuncio mediante la aprobación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. El Decreto ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito fue validado el 23 de enero de 2013, y el Parlamento catalán acordó, de conformidad con lo establecido por su Estatuto de autonomía, su tramitación como proyecto de ley que derivó en la aprobación de la Ley 4/2014, de 4 de abril, del impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito. Contra esta norma, se interpuso recurso de inconstitucionalidad núm. 7870-2014, promovido por la Sra. Presidenta del Gobierno en funciones. La STC 111/2015, de 28 de mayo resolvió el recurso, aclarando que «el hecho de que el impuesto fuera originariamente establecido mediante el Decreto-ley 5/2012 no determina en ningún caso que debamos pronunciarnos sobre dicha norma», y declarando la inconstitucionalidad del impuesto catalán por su coincidencia «en sus elementos esenciales, con el homónimo estatal, incurriendo por tanto en la incompatibilidad que establece el art. 6.2 LOFCA. Hay coincidencia en el hecho imponible, la base imponible y los contribuyentes, refiriéndose las únicas diferencias a la cuota tributaria y a las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma para sucursales radicadas en su territorio».

(51) La Disposición final undécima indica que la Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»; pero fecha este momento en el 1 de enero de 2023 para el Título VII relativo a las «Medidas fiscales para incentivar la economía circular». Así se acordó por la Comisión de Transición Ecológica y Reto Demográfico, a la vista del informe emitido por la Ponencia, el 20 de diciembre de 2021 (Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 28 de diciembre de 2021).

un límite «*sine die*» que carece de cobertura jurídica, que quiebra principios constitucionales clave de nuestro modelo de organización territorial y excede del contenido de la LOFCA como norma coordinadora del poder tributario autonómico.

III. PALABRAS FINALES

En 2019 se generaron 1.684.875 toneladas de residuos plásticos en nuestro país, de los cuales 868.015 fueron reciclados y 205.669, incinerados (52). En este contexto, la suma de distintas medidas y acciones: de naturaleza tributaria, de derivación de responsabilidad de los agentes implicados, de promoción de nuevos hábitos de consumo más sostenibles, de, incluso, prohibición de ciertos productos; contribuirán, sin duda alguna, a tomar conciencia de la importancia vital de cumplir con los objetivos de generación y tratamiento de residuos marcados.

Desde esta óptica, el establecimiento de un Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables debe ser considerado un acierto (53), que podría haber sido mayor, si se hubieran corregido algunos aspectos criticables que pueden atenuar sus efectos.

Resulta fundamental configurar el gravamen ordenando todos y cada uno de los elementos que lo integran; dando concordancia a su naturaleza, objeto y hecho imponible, precisando con rigor los supuestos de exención y no sujeción; modulando la capacidad económica con tipos de gravamen que atiendan a la distinta tipología de los productos gravados y a las condiciones de la fabricación y de la producción; simplificando la gestión y la liquidación, y destinando el producto recaudado a fines concretos y determinados mediante la afectación de los ingresos generales, al ser uno de los elementos principales de la extrafiscalidad.

(52) Anualmente el Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico comunica a la Comisión Europea los datos relativos a la generación y gestión de los residuos de envases en cumplimiento de la *Directiva 94/62/CE* del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994. Los datos indicados, están publicados en la última Memoria anual de generación y gestión de residuos, publicada relativa a 2019, <https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/publicaciones/Memoria-anual-generacion-gestion-residuos.aspx>.

(53) Como sostiene VAQUERA GARCÍA «el tributo cumple con lo mínimo que venimos comprobando que es necesario para ayudar a la protección ambiental, pues no solo se tienen en cuenta los mecanismos apropiados de reciclaje y reutilización de los plásticos gravados, sino que se introduce una motivación extra para que se pague menos carga fiscal si se realizan las conductas pertinentes» (2021: 203).

La evaluación de los resultados del impuesto tras su entrada en vigor el año próximo resultará crucial para mantenerlo, modificarlo o proceder a su derogación.

Hay que evitar las consecuencias que se advierten desde el sector, tales como, la sustitución de los envases plásticos alimentarios por otros materiales de un solo uso mucho más pesados, con el consiguiente incremento de residuos y el aumento de las emisiones de CO₂ en su transporte; o la dificultad que puede provocar en el reciclaje que se utilicen materiales sustitutivos compuestos por más de un material.

La efectividad del tributo dependerá de la evaluación de la implantación, valoración de los resultados alcanzados y del compromiso futuro por concitar la obtención de ingresos con los que hacer frente al sostenimiento de los gastos públicos con el deber constitucional de protección medioambiental.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- AAVV (2022): *Global Plastics Outlook: Economic Drivers, Environmental Impacts and Policy Options*, OCDE, https://www.oecd-ilibrary.org/environment/global-plastics-outlook_de747aef-en.
- (2021): *Plastic Tax. Reduce, reuse, recycle*, KPMG, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/09/plastic-tax.pdf>.
 - (2022): *Libro Electrónico de Tributación Autonómica. Medidas 2021*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.
 - (2017): *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.
- COBOS GÓMEZ, J.M. (2021): «El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos», *Crónica tributaria*, núm. 178.
- GARCÍA CARRETERO, B. y PATÓN GARCÍA, G. (2021): «La fiscalidad de los envases y vertidos e incineración en el proyecto de ley de residuos y suelos contaminados», *Desarrollo urbano sostenible y economía circular en perspectiva jurídica*, GARCÍA CALVENTE, Y. (Dir.), Aranzadi, Cizur Menor.
- SALASSA BOIX, R.R. (2021): «La compatibilidad de los ajustes fiscales en frontera ambientales con el GATT a partir del impuesto español sobre los plásticos no reutilizables», núm. 181.
- VAQUERA GARCÍA, A. (2021): «La utilización de instrumentos fiscales para conseguir los objetivos de la economía circular: aspectos generales», *Tendencias*

actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios, PATÓN GARCÍA, G (Dir.), Aranzadi, Cizur Menor.

ZÁRATE MARCO, A.; VALLÉS GIMÉNEZ, J. y TRUEBA CORTÉS, C. (2007): «Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para los residuos industriales en España», *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 25.

