



UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS
ELCHE**

**TRABAJO FIN DE GRADO
DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADE**

**REFLEXIONES SOBRE LA
TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL
AL HILO DEL IMPUESTO ESPECIAL
SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO
NO REUTILIZABLES**

AUTORA: Elena Palazón Martínez

TUTORA: Soto Bernabeu, Laura

Curso académico: 2022/2023

Convocatoria: Ordinaria de junio

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL A LA ECONOMIA CIRCULAR.....	6
2.1. <i>La economía circular como estrategia de preservación del medioambiente.</i>	<i>6</i>
2.2 <i>Características propias del derecho ambiental.....</i>	<i>12</i>
2.3. <i>Principios rectores de la fiscalidad ambiental.....</i>	<i>17</i>
2.4. <i>Finalidad extrafiscal de los tributos medioambientales.</i>	<i>19</i>
4. ANÁLISIS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES.	23
4.1. <i>Hecho imponible, no sujeción y exenciones.....</i>	<i>24</i>
4.2. <i>Contribuyentes.</i>	<i>29</i>
4.3. <i>Base imponible y tipo impositivo.....</i>	<i>30</i>
4.4. <i>Deducciones y devoluciones.</i>	<i>34</i>
5. CONCLUSIONES.....	38
6. BIBLIOGRAFÍA	39
7. WEBGRAFÍA.....	40

1. INTRODUCCIÓN.

Los impuestos ambientales desempeñan un papel crucial en la promoción de la sostenibilidad y en la protección del medio ambiente. En este trabajo, nos centraremos en el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, que se enmarca dentro de la tributación ambiental y que busca abordar el problema de la contaminación generada por el uso indiscriminado de plásticos.

En primer lugar, exploraremos la evolución de la tributación ambiental en el contexto de la economía circular. La economía circular se ha convertido en una estrategia fundamental para preservar el medio ambiente, promoviendo la reducción, reutilización y reciclaje de los materiales, en contraposición al modelo lineal de producción y consumo. Analizaremos cómo los impuestos ambientales se han adaptado a esta nueva visión, fomentando prácticas más sostenibles y responsables.

A continuación, examinaremos las características propias del derecho ambiental, destacando su naturaleza multidisciplinaria y su enfoque en la protección del medio ambiente y en la gestión sostenible de los recursos naturales. Además, profundizaremos en los principios rectores de la fiscalidad ambiental, como el principio de quien contamina paga, que busca internalizar los costes ambientales y fomentar comportamientos más responsables por parte de las empresas y de los consumidores.

En el ámbito de los impuestos ambientales, es importante realizar una breve referencia al reparto del poder tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas en España. Como es bien sabido, en relación a la tributación ambiental, el Estado tiene competencia para establecer y regular los impuestos ambientales que afectan a todo el territorio nacional, mientras que las Comunidades Autónomas pueden tener capacidad para gestionar y regular impuestos ambientales propios. Esta distribución permite adaptar la tributación ambiental a las particularidades de cada región y fomentar políticas ambientales a nivel local.

A modo de ejemplo, el Estado central tiene la responsabilidad de establecer los impuestos de carácter general que se aplican a nivel nacional, como por ejemplo el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) sobre determinados bienes y servicios con

impacto ambiental. Estos impuestos se aplican de manera uniforme en todas las comunidades autónomas.

Por su parte, las Comunidades Autónomas pueden tener competencias para establecer y gestionar impuestos ambientales específicos dentro de su ámbito territorial. Esto les permite adaptar la tributación a las particularidades ambientales de su región y promover políticas ambientales a nivel local.

En algunas comunidades autónomas se han establecido impuestos propios relacionados con el medio ambiente, como tasas sobre la contaminación atmosférica o la gestión de residuos. Para obtener información detallada sobre estos tributos, hemos consultado el listado de tributos propios de las Comunidades Autónomas de régimen común publicado en la página del Ministerio de Hacienda y Función Pública¹.

Un ejemplo de un impuesto medioambiental en la Comunidad Valenciana es el Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera provenientes de instalaciones, regulado en la Ley 6/2022, de 5 de diciembre, de la Generalitat, del cambio climático y la transición ecológica de la Comunitat Valenciana². Este impuesto tiene como objetivo gravar las acciones que degraden, vulneren, produzcan efectos nocivos o aumenten las emisiones de gases de efecto invernadero, así como aquellas que incrementen la vulnerabilidad. Además, busca incentivar fiscalmente las acciones que fomenten la adaptación al cambio climático o la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero cuando sea técnicamente y económicamente viable.

Es relevante destacar que, al igual que en otros impuestos, existe un órgano de coordinación y cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de los impuestos ambientales. La Comisión de Coordinación en materia de residuos

¹ En este enlace a la página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública puede consultarse el listado completo de tributos propios de las Comunidades autónomas de régimen común: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx> (Acceso el día 8 de junio de 2023)

² Ley 6/2022, de 5 de diciembre, de la Generalitat, del cambio climático y la transición ecológica de la Comunitat Valenciana. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/TributosPropios/Normativa/2022/Impuesto-sobre-la-emision-de-gases-de-efecto-invernadero-a-la-atmosfera-provenientes-de-instalaciones-VALENCIA-2025.pdf> (Acceso el día 8 de junio de 2023).

desempeña un papel fundamental como órgano de colaboración técnica entre las administraciones competentes en materia de residuos. Esta comisión está presidida por el Director General de Calidad y Evaluación Ambiental y cuenta con representantes de las Comunidades Autónomas.

La Comisión de Coordinación en materia de residuos está compuesta por 30 vocales, que incluyen un representante designado por cada Comunidad Autónoma, un representante por cada una de las ciudades de Ceuta y Melilla, tres vocales de las Entidades Locales designados por la asociación de ámbito estatal con mayor presencia, y ocho vocales representantes de los departamentos ministeriales u organismos adscritos a los mismos, con competencias relacionadas con esta materia. Algunos de los departamentos representados son el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, y el Ministerio de Sanidad, entre otros.

Este órgano tiene como objetivo asegurar la coordinación y coherencia en la aplicación de los impuestos ambientales, así como facilitar el intercambio de información y buenas prácticas entre las diferentes administraciones.

A continuación, procederemos al análisis de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que juega un papel fundamental en el estudio de los impuestos ambientales. En concreto, nos centraremos en los artículos 67 a 83 de esta normativa, los cuales introducen en nuestro ordenamiento jurídico el Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. A través de este análisis, exploraremos los diferentes elementos que determinan la cuantificación de dicho impuesto, lo cual nos permitirá extraer conclusiones relevantes acerca de la configuración de la tributación medioambiental en nuestro sistema legal.

Se trata de un tributo específicamente diseñado para abordar la problemática de los plásticos de un solo uso. En este sentido, examinaremos en detalle el hecho imponible del impuesto, así como las situaciones en las que no se aplica y las posibles exenciones que se contemplan. Asimismo, analizaremos quiénes son los contribuyentes

de este impuesto y realizaremos un estudio exhaustivo de la base imponible y el tipo impositivo establecidos para su cálculo.

Mediante este estudio detallado del impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, obtendremos un conocimiento más completo sobre su funcionamiento y su impacto en el marco de la tributación medioambiental en nuestro país.

Por último, exploraremos las deducciones y devoluciones previstas en relación con este impuesto, evaluando los incentivos que se ofrecen para promover la adopción de prácticas más sostenibles en la gestión de envases de plástico.

En resumen, este trabajo examinará el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables en el contexto de la tributación ambiental y la economía circular. Se analizará su marco normativo, los principios rectores que lo sustentan y se detallarán los aspectos relevantes de su aplicación. Además, se evaluará su impacto en la promoción de prácticas más sostenibles y responsables en el manejo de los envases de plástico.

2. EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL A LA ECONOMÍA CIRCULAR.

2.1. La economía circular como estrategia de preservación del medioambiente.

El incremento de la conciencia ambiental en la sociedad, en gran parte impulsado por la preocupación debido a las consecuencias negativas de las acciones humanas en el medio ambiente, ha hecho que sea cada vez más necesario abordar la tributación ambiental y, a su vez, analizar el fenómeno de la economía circular. Este enfoque busca optimizar el uso de los recursos naturales y avanzar hacia un modelo sostenible y globalmente responsable.

La fiscalidad ambiental surge como respuesta a la creciente preocupación por la preservación del medio ambiente y el impacto negativo que nuestras acciones tienen sobre él. Los ciudadanos están tomando conciencia de la importancia de proteger el entorno natural y combatir problemas como el cambio climático y la contaminación de los residuos.

La mala gestión de los residuos contaminantes es especialmente alarmante, ya que no solo afecta a la salud de los seres humanos, sino que también deteriora los ecosistemas y la biodiversidad. La acumulación de plásticos en los océanos, por ejemplo, ha generado graves consecuencias para la vida marina y para la salud humana, a través de la ingestión de microplásticos presentes en la cadena alimentaria.

Ante esta situación, se han implementado programas de acción en materia ambiental a través de políticas públicas destinadas a preservar el medio ambiente. En este contexto, la política fiscal se ha convertido en un instrumento fundamental para impulsar cambios en los patrones de producción y consumo, y promover prácticas más sostenibles.

El establecimiento de tributos ambientales, como el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, es una medida concreta que busca desincentivar el uso de materiales contaminantes y fomentar alternativas más amigables con el medio ambiente. Estos impuestos buscan incentivar a las empresas y a los consumidores a optar por opciones más sostenibles.

La fiscalidad ambiental no se limita únicamente a la recaudación de impuestos. También se utiliza como herramienta de política de gasto para financiar programas y proyectos destinados a la preservación del medio ambiente. Los recursos obtenidos a través de los tributos ambientales se reinvierten en iniciativas como el fomento de energías renovables, la protección de ecosistemas frágiles, la mejora de la gestión de residuos y la promoción de tecnologías limpias.

Además, la fiscalidad ambiental puede tener un efecto positivo en la economía al estimular la innovación y el desarrollo de tecnologías más sostenibles. Al establecer incentivos económicos para la adopción de prácticas respetuosas con el medio ambiente, se abre un campo de oportunidades para la creación de empleo y el impulso de sectores económicos más sostenibles.

Actualmente seguimos el modelo económico de “fabricar-consumir-eliminar”, esta economía es agresiva con el medio ambiente y tiene fecha de caducidad, ya que los

suministros no son infinitos, hay un aumento de demanda de materias primas y una escasez de recursos.

A partir de 2010, la Unión Europea considera que el principal objetivo de los tributos medioambientales, es pasar del modelo económico basado en el trinomio “fabricar-consumir-eliminar”, a una economía circular, donde el valor de los recursos se sostenga en la economía por el mayor tiempo posible. Es decir, una economía en la que se reutilicen estos materiales para que no salgan del círculo de producción disminuyendo así la generación de nuevos residuos y consiguiendo sostenibilidad y eficiencia en su utilización³.

En enero de 2017 se publicó un informe de la Comisión sobre el seguimiento del plan de acción de la economía circular, donde se resaltaron los progresos en cuanto a la obtención de recursos y las estrategias empresariales pioneras que impulsarían el logro de los objetivos europeos y favorecerían el acercamiento a la deseada economía circular⁴. Dentro de las iniciativas que se contemplan en dicho informe, se destaca el estímulo del uso de la incineración para la eliminación de residuos urbanos como un enfoque que puede contribuir a disminuir la cantidad de basura en las urbes y a generar energía localmente a partir de dichos residuos.

Las Organizaciones No Gubernamentales ambientales han expuesto reiteradamente que la base de cualquier política orientada hacia la economía circular debe ser la minimización de la producción de residuos y su reutilización. En este sentido, es importante destacar que la estrategia europea de economía circular se enmarca en un proceso de transición hacia un nuevo modelo económico, que busca pasar de una economía lineal y de desgaste del medio ambiente a una economía circular.

³ Informe sobre sostenibilidad en España 2017. Cambio de rumbo, tiempo de acción, publicado en 2017. Disponible en: <https://fundacionalternativas.org/wp-content/uploads/2022/07/7d5ba832ae988e9a8e1aa9ef32cbc840.pdf> (Acceso el día 8 de junio de 2023).

⁴ Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre la aplicación del plan de acción para la economía circular, publicado el 26 de enero de 2017. Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/informecomevolucionplandeaccion_tcm30-425899.pdf (Acceso el día 8 de junio de 2023).

Este modelo circular de crecimiento y desarrollo económico debe originar un beneficio competitivo para las empresas, desde dos perspectivas, por un lado la innovación en sectores productivos y por otro lado, desde la perspectiva de la eficiencia en el consumo de energía y el uso de las energías sostenibles⁵.

Podemos inferir que es imprescindible transformar los patrones de consumo actuales, abrazando una economía circular que se centre en la recuperación y regeneración del consumo. En consecuencia, los poderes públicos tienen un papel fundamental a la hora de fomentar este cambio de actitud de la sociedad, con el objetivo de potenciar la reutilización de los residuos y, por ende, establecer un sistema sostenible de utilización de recursos.

Como resultado, las nuevas Directivas del paquete de economía circular en materia de residuos en el marco europeo han establecido las bases de acción para la política de los Estados miembros.

En un primer momento, la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento y del Consejo de 5 de junio de 2019⁶ ha sido la protagonista en este periodo, al proponer medidas que se basan en una doble estrategia para reducir el impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Para lograr esto, se propone disminuir venta de productos de plástico que no sean reutilizables y restringir o prohibir una lista de productos que cuentan con productos sustitutivos no agresivos para el medio ambiente como los productos fabricados con plástico oxodegradable, bastoncillos, cubiertos, platos, pajitas (excepto para uso médico), agitadores de bebidas, palos de globos, recipientes de alimentos y bebidas, tazas y vasos de polietileno expandido.

Posteriormente, en diciembre de 2019, la Comisión Europea presentó el "European Green Deal", una iniciativa ambiciosa que tiene como objetivo principal

⁵ PATÓN GARCÍA, Gemma, *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la ley 7/2022, de 8 de abril*. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, págs. 25 y ss.

⁶ Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento y del Consejo de 5 de junio de 2019, publicado el 12 de junio de 2019. Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2019/155/L00001-00019.pdf> (Acceso el día 8 de junio de 2023).

garantizar la neutralidad climática de Europa y proteger el medio ambiente⁷. Dentro de este plan se encuentra el Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva o también denominado "Plan de Economía Circular 2.0", una estrategia enfocada en abordar los problemas relacionados con los plásticos y microplásticos, estableciendo estándares de biodegradabilidad y fomentando la implementación de incentivos fiscales⁸.

Los plásticos y microplásticos son uno de los mayores desafíos ambientales de nuestro tiempo y la estrategia de la economía circular 2.0 busca abordar este problema mediante la promoción de materiales más sostenibles y la eliminación gradual de los productos de plástico no reutilizables. Además, la iniciativa establece estándares de biodegradabilidad y compostabilidad para garantizar que los productos sean seguros para el medio ambiente.

Para lograr todos estos objetivos se necesitan incentivos fiscales que fomenten la implementación de procesos de producción y consumo más eficientes para el desarrollo de alternativas sostenibles a los materiales y productos de plástico de un solo uso y fomentar la inversión en tecnologías y prácticas sostenibles. En última instancia, es cierto que el éxito de este tipo de iniciativas dependerá de la colaboración y del compromiso de todos los sectores de la sociedad.

El 30 de marzo de 2022, la Comisión Europea lanzó un nuevo paquete de medidas relacionadas con la economía circular⁹, en el que incluye una iniciativa importante para abordar el problema de los microplásticos a través de la implementación de criterios mínimos de eficiencia energética, circularidad y reducción de la huella ambiental y climática de los productos. La iniciativa busca fomentar la

⁷ "European Green Deal", publicado el 11 de diciembre de 2019. Disponible en: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal_es (Acceso el día 8 de junio de 2023).

⁸ Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva, publicado el 11 de marzo de 2022. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9903b325-6388-11ea-b735-01aa75ed71a1.0018.02/DOC_1&format=PDF (Acceso el día 8 de junio de 2023).

⁹ Pacto Verde Europeo: fin del despilfarro de envases, impulso de la reutilización y el reciclado, publicado el 30 de noviembre de 2022. Disponible en: file:///Users/elenapalazon/Downloads/Pacto_Verde_Europeo_fin_del_despilfarro_de_envases_impulso_de_la_reutilizaci_n_y_el_reciclado.pdf (Acceso el día 8 de junio de 2023).

innovación y la adopción de prácticas más sostenibles en el diseño y la producción de productos en toda Europa.

En el contexto nacional, se destaca el Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia¹⁰, el cual aborda la economía circular a través del componente 3 sobre Transformación ambiental y digital del sistema agroalimentario y pesquero. El objetivo principal de este componente es adaptar y transformar el sector agroalimentario para hacer frente a los desafíos de la globalización, digitalización y cambio climático, así como satisfacer las demandas de una población cada vez más consciente de la producción sostenible y calidad alimentaria.

Este componente se enfoca en lograr la transformación ambiental y digital del sector, ya que tiene un impacto significativo en la actividad económica y el empleo. Para lograrlo, se pretende fortalecer el sistema agroalimentario, mejorar la eficiencia de la cadena alimentaria, promover la innovación y eficiencia energética, y optimizar el uso de recursos, especialmente los recursos hídricos.

Las acciones propuestas se centran en mejorar la gestión sostenible de los suelos agrícolas, fomentar la digitalización y la economía circular, y modernizar los sistemas de riego para reducir el consumo de recursos naturales e insumos agrícolas, mejorando así la competitividad y sostenibilidad del sector agrario. En el ámbito pesquero, se busca fortalecer la Red de Reservas Marinas, impulsar la investigación pesquera y oceanográfica, combatir la pesca ilegal y facilitar inversiones para modernizar este sector.

También debemos hacer mención al componente 12 de Política Industrial España 2030, en el que se plantean objetivos para fortalecer la industria manufacturera (excluyendo el sector energético), que representa el 12,3% del Valor Añadido Bruto de la economía española, un porcentaje inferior a otros países comparables. Esto se considera una vulnerabilidad, especialmente en situaciones de crisis financiera y sanitaria, a pesar de su mayor productividad en comparación con otros sectores. La

¹⁰ Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia, publicado el 17 de abril de 2021. Disponible en: https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/30042021-Plan_Recuperacion_%20Transformacion_%20Resiliencia.pdf (Acceso el día 8 de junio de 2023)

industria es responsable del 83% de las exportaciones totales de España y ofrece empleo estable y salarios más altos en comparación con otros sectores.

El objetivo del componente es abordar los desafíos que enfrenta la industria en tres áreas principales. En primer lugar, busca impulsar la transformación digital basada en datos en el ámbito industrial y de servicios. En segundo lugar, se enfoca en fortalecer la contribución de la industria a la economía española y promover el crecimiento de las empresas manufactureras. Y en tercer lugar, busca mejorar la gestión eficiente de recursos como el agua, los residuos, la energía y los recursos naturales, además de reducir las emisiones y fomentar el uso de energías renovables dentro del marco de la economía circular.

Además el Gobierno español también promulgó en junio de 2020 la Estrategia Española de Economía Circular¹¹ en concordancia con el Paquete de medidas y Plan de Acción para fomentar una economía circular europea.

Expuesto cuanto antecede, debemos señalar que algunas de las estrategias de economía circular presentadas en el ámbito europeo y nacional se han introducido en nuestro ordenamiento jurídico tras la reciente aprobación de la Ley 7/2022, del 8 de abril, sobre Residuos y suelos contaminados para una economía circular que analizaremos a lo largo del presente trabajo.

2.2 Características propias del derecho ambiental.

En este sentido, los tributos medioambientales se introducen en el ámbito de los impuestos de carácter extra fiscal, ya que además de cumplir un fin recaudatorio, principalmente tienen como finalidad proteger el medio ambiente, incentivando actitudes que respeten el mismo y lograr así una economía sostenible.

Con la creación del Derecho Ambiental se busca regular todas las acciones contaminantes para así proteger los bienes cuya conservación nos preocupa. No debe

¹¹ Plan de Acción de Economía Circular 2021-2023. Estrategia española de economía circular. Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/economia-circular/plan_accion_eco_circular_def_nipo_tcm30-529618.pdf (Acceso el 8 de junio de 2023).

perderse de vista que este Derecho nace con la toma de conciencia por parte de la sociedad sobre temas medioambientales, debido a la creciente destrucción del planeta y el agotamiento de recursos naturales, menoscabando nuestra calidad de vida futura y sobre todo la de nuestros venideros.'

Entre las características propias del Derecho Ambiental, vamos a destacar algunas de las definidas por GONZÁLVEZ-TREVIJANO¹².

La primera característica de este Derecho es que tiene como finalidad la protección del medio ambiente y los recursos necesarios para vivir.

La segunda de las características definidas por este autor es que se trata de un Derecho de carácter público, ya que regula la preservación del medio ambiente y las relaciones de los humanos con el mismo.

La tercera característica del Derecho Ambiental es que se caracteriza por la inclusión de una serie de principios éticos que fundamentan su aplicación. Según GONZÁLVEZ-TREVIJANO, se pueden identificar cinco "mega principios" y tres principios "funcionales" que son relevantes. Entre los cinco principales se encuentran los siguientes.

En primer lugar, el principio de desarrollo sostenible, el cual busca establecer una conexión entre el desarrollo económico y la protección del medio ambiente. Reconoce la importancia de equilibrar el progreso humano con la conservación de los recursos naturales para garantizar el bienestar presente y futuro de las generaciones.

En segundo lugar, destaca el principio de ubicuidad. Este principio se basa en la premisa de que los seres humanos somos responsables de la contaminación del planeta, pero también sufrimos las consecuencias de dicha contaminación, ya que dependemos

¹² GONZÁLVEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, Pedro José, "La protección constitucional del medio ambiente". En BECKER ZUAZUA, Fernando (coord.), CAZORLA PRIETO, Luis María (coord.), Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, Julián (coord.) *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. 1, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, págs. 23 y ss.

del entorno en el que vivimos. De este modo, destaca la interdependencia entre la salud ambiental y la salud humana.

En tercer lugar, el principio de globalidad, por el que el cuidado del medio ambiente es un asunto que afecta a todos los seres humanos a nivel mundial. Este principio reconoce que la protección del medio ambiente trasciende las fronteras nacionales y requiere de una colaboración global para abordar los desafíos ambientales de manera efectiva como se observa en la estrategia europea para fomentar la economía circular anteriormente mencionada.

En cuarto lugar, podemos mencionar el principio de horizontalidad, que establece que todas las áreas y sectores relacionados con el impacto ambiental deben estar sujetos a normas y regulaciones ambientales similares. Esto implica que todas las actividades humanas deben considerar y cumplir con estándares ambientales para minimizar su impacto negativo en el entorno.

En quinto lugar, el principio de solidaridad enfatiza que el bienestar de cada individuo está vinculado al esfuerzo colectivo de todos. Mediante este principio se reconoce la responsabilidad compartida de proteger y preservar el medio ambiente para el beneficio de las generaciones presentes y futuras. Implica que las decisiones y acciones deben considerar el interés común y el legado ambiental que se dejará a las futuras generaciones.

Como puede observarse, estos cinco mega-principios éticos proporcionan una base sólida para el desarrollo de políticas y normativas ambientales que buscan equilibrar el desarrollo socioeconómico con la protección y conservación del medio ambiente.

Con relación a los tres principios “funcionales” mencionados anteriormente encontramos el principio de prevención, donde se prioriza evitar que se produzca un daño en el medio ambiente a la reparación del mismo. El principio de integración de costes ambientales, que busca incorporar los pagos de las operaciones relacionadas con el medio ambiente a las políticas económicas. Por último, el principio de causalidad, a

través del cual se pretende indagar en cual ha sido la causa de que se produzca un daño medioambiental y no quedarnos en la capa superficial del problema.

La cuarta características del Derecho Ambiental es que puede definirse como un derecho de extensión, lo que implica que es multidisciplinar. Esta caracterización tiene dos implicaciones fundamentales. Por un lado, que a pesar de que su naturaleza es eminentemente pública, su alcance no se limita únicamente al ámbito del derecho público, sino que también tiene una incidencia significativa en otras ramas del ordenamiento jurídico de los Estados modernos. En segundo lugar, el Derecho Ambiental tiene un impacto relevante en disciplinas privadas como el Derecho Civil, el Derecho Mercantil y el Derecho Internacional Privado. Por lo tanto, es fundamental entender que el Derecho Ambiental no se encuentra aislado del resto del ordenamiento jurídico, sino que se encuentra interconectado con otras disciplinas, lo que demuestra su importancia en la sociedad actual. Esto lo podemos relacionar con el principio de extensión.

Su quinta característica es que, además de ser multidisciplinar, el Derecho Ambiental posee una vocación universalista que trasciende los límites territoriales de los Estados. Su ámbito de aplicación se extiende a las normas de las organizaciones supranacionales y a los tratados y convenios multilaterales en materia ambiental, que cada vez se formalizan más. Es importante destacar que esta dimensión del derecho ambiental ha sido enfatizada por la doctrina, ya que su naturaleza internacionalista hace que tenga una relevancia creciente en la actualidad.

Esta característica tiene una especial relación con el principio de globalidad del derecho del medio ambiente, ya que este principio reconoce que los problemas ambientales trascienden las fronteras nacionales y requieren una respuesta a nivel global. Es decir, reconoce la necesidad de abordar los desafíos ambientales de manera integrada y cooperativa.

El principio de globalidad implica que los Estados deben cooperar entre sí y adoptar medidas conjuntas para proteger y preservar el medio ambiente a nivel mundial. Esto incluye la necesidad de establecer normas y estándares ambientales comunes, así como mecanismos de cooperación internacional para abordar temas como la

conservación de la biodiversidad, la gestión de los recursos naturales compartidos y la mitigación del cambio climático.

Además, el principio de globalidad reconoce que las acciones y decisiones en un país pueden tener impactos ambientales más allá de sus fronteras. Por lo tanto, implica la responsabilidad de los Estados de prevenir y mitigar los posibles impactos negativos de sus actividades en el medio ambiente global.

En resumen, el principio de globalidad del derecho del medio ambiente busca promover una visión cooperativa para abordar los desafíos ambientales a nivel global, reconociendo la interdependencia de los sistemas naturales y la necesidad de acciones conjuntas para su protección y preservación.

La sexta característica consiste en que es una rama del Derecho que se centra en la protección y conservación de los recursos naturales que afectan a toda la sociedad, tanto a nivel nacional como internacional. Esto implica la protección de los intereses colectivos y de los bienes de dominio público, muchos de los cuales son inapropiables físicamente pero tienen una gran relevancia material para todos. Por esta razón, es responsabilidad de los poderes públicos y de las administraciones asegurarse de su cuidado y preservación. La acción de los poderes públicos en este sentido se lleva a cabo de tres formas: una función preventiva, para evitar la existencia de un daño concreto; una función restauradora, en caso de daño ya producido; y una función promocional, para fomentar la conservación de los recursos naturales.

La séptima característica del Derecho Ambiental es su naturaleza transversal, ya que las normas que lo regulan y protegen están integradas dentro del reparto constitucional de competencias. Sin embargo, es importante no confundir sus límites, ya que el Tribunal Constitucional ha señalado que este ámbito solo debe abordar actividades relacionadas con la preservación, conservación o mejora de los recursos naturales de forma directa (STC 102/1995).

Finalmente, el Derecho Ambiental se caracteriza por tener una dimensión supra-legal. Como hemos señalado, el Derecho Constitucional es un referente importante para la materia, pero también es cierto que la complejidad y alcance del medio ambiente, así

como su perfil internacional, trasciende la perspectiva constitucional de cada país. En efecto, estos derechos tienen una jerarquía superior a la que proporcionan las Constituciones nacionales, y deberían estar asentados en un nivel superior, en el que las instituciones mundiales tuvieran un papel relevante. Aunque, por desgracia, esto todavía sigue siendo una utopía en la actualidad.

Una vez analizadas las características del Derecho Ambiental, vamos a referirnos específicamente a los principios rectores de la fiscalidad ambiental que son los principios materiales de justicia tributaria y el principio de quien contamina paga. Esto nos servirá de base para analizar la finalidad extrafiscal de los tributos medioambientales.

2.3. Principios rectores de la fiscalidad ambiental

Los principios materiales de justicia tributaria son uno de los pilares fundamentales del Derecho Financiero y Tributario. Estos principios se reconocen en el artículo 31.1 de la Constitución Española¹³ que establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. De este modo, puede intuirse que este principio también tiene una relación importante con la Tributación Medioambiental.

En este sentido, el principio de justicia tributaria se vincula con el Derecho Medioambiental en tanto que este último busca promover una gestión adecuada de los recursos naturales y un uso sostenible del medio ambiente. Para lograr estos objetivos, muchas veces se requiere de la aplicación de medidas fiscales, como la imposición de impuestos ambientales, con el fin de incentivar comportamientos más responsables y sostenibles en los ciudadanos y empresas.

Asimismo, el principio de justicia tributaria también se relaciona con el Derecho Medioambiental en la medida en que ambos buscan promover la equidad social. En este

¹³ Constitución Española, publicado el 29 de diciembre de 1978. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf> (Acceso el 8 de junio de 2023).

sentido, se busca que los costes asociados a la protección del medio ambiente no recaigan exclusivamente en los sectores más desfavorecidos de la sociedad, sino que sean distribuidos de manera equitativa entre todos los ciudadanos.

En resumen, el principio de justicia tributaria y el Derecho Medioambiental se relacionan en la búsqueda de promover un uso sostenible del medio ambiente y una distribución equitativa de los costes asociados a la protección del mismo.

El principio de capacidad económica¹⁴ es un pilar fundamental de justicia tributaria, como vemos en el artículo 31.1 de la Constitución Española donde se establece la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica de cada individuo. De esta forma, se asegura que todos los ciudadanos contribuyan de manera equitativa al bienestar común, de acuerdo con su situación socioeconómica.

Por otro lado, el principio de “quien contamina paga”, es uno de los pilares fundamentales de los impuestos ambientales y del Derecho Ambiental en general. Este principio establece que aquellos que son responsables de la contaminación ambiental deben asumir el coste asociados a dicha contaminación.

El objetivo principal de este principio es internalizar los costes de los daños ambientales en los precios de los bienes y servicios, de manera que se refleje el impacto ambiental en las decisiones económicas. Al hacerlo, se busca incentivar a las empresas y a los individuos a reducir su contaminación y adoptar prácticas más sostenibles.

En relación al principio de “quien contamina paga”, debemos indicar que este implica que aquellos que generan la contaminación deben pagar por lo que cueste la mitigación, restauración o compensación de los daños causados. Esto se logra mediante la imposición de impuestos o tasas ambientales, que gravan las actividades o productos que generan contaminación.

¹⁴ SOLER ROCH, María Teresa, “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, En BECKER ZUAZUA, Fernando (coord.), CAZORLA PRIETO, Luis María (coord.), Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, Julián (coord.) *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. 1, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, págs. 85-101.

Es importante destacar que este principio no se limita únicamente a los impuestos ambientales, sino que abarca todos los instrumentos capaces de internalizar los costes de los daños ambientales. Esto incluye también la aplicación de sanciones, la implementación de sistemas de comercio de derechos de emisión, la promoción de incentivos económicos para adoptar tecnologías más limpias y la regulación de actividades contaminantes, entre otros.

La aplicación del principio de "quien contamina paga" busca lograr una reducción eficiente de la contaminación, es decir, alcanzar niveles sostenibles de contaminación con los mínimos costes para la sociedad. Al hacer que los contaminadores asuman los costos de sus acciones, se busca internalizar los impactos ambientales negativos y promover una asignación más eficiente de los recursos.

En conclusión, el principio de "quien contamina paga" busca responsabilizar a los contaminadores por los costes ambientales que generan. Su aplicación a través de impuestos y otros instrumentos tiene como objetivo reducir la contaminación y fomentar prácticas más sostenibles, al tiempo que se promueve una asignación eficiente de los recursos en beneficio de la sociedad y el medio ambiente.

2.4. Finalidad extrafiscal de los tributos medioambientales.

Es cierto que el artículo 31.3 de la Constitución Española establece que la finalidad principal de los tributos es la recaudación de ingresos públicos para cubrir los gastos públicos. Sin embargo, en la actualidad, en un Estado social y democrático de Derecho, el papel de los tributos no se limita únicamente a esta finalidad contributiva.

Junto a esa finalidad recaudatoria, los tributos pueden desempeñar un papel importante como instrumentos de la política económica en general y contribuir a la realización de los principios y objetivos establecidos en la Constitución. Esto implica que los tributos pueden perseguir fines de carácter extrafiscal¹⁵, mediante el establecimiento de medidas como exenciones, teniendo una naturaleza extrafiscal

¹⁵ NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): Manual de Derecho Financiero y Tributario, Tirant Lo Blanch, Valencia, 3º ed, pags 160 y ss.

secundaria. Es importante tener en cuenta que todo tributo tiene inherentemente una finalidad primordial de recaudación.

No obstante, el Tribunal Constitucional ha reconocido que existen tributos, particularmente impuestos, que tienen una finalidad primordial tanto extrafiscal como recaudatoria, sin que esto implique negar su condición de tributos. Según se establece, "un tributo no se limita únicamente a ser una fuente de ingresos, sino que también puede responder a políticas sectoriales que van más allá de su función recaudatoria" (STC 179/2006). Esto permite al legislador configurar la base imponible del tributo teniendo en cuenta consideraciones que no se limitan exclusivamente a la recaudación de ingresos.

Esta característica extra fiscal la podemos observar en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria¹⁶ cuando se establece 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".

A pesar de ello, los tributos medioambientales tienen una estrecha relación con el principio de capacidad económica, ya que se incluyen en la categoría de "impuestos de ordenación", los cuales tienen como finalidad principal desalentar el consumo de ciertos productos y aplicar un gravamen sobre el coste adicional que ciertos consumos generan en el medio ambiente. Estos tributos no se utilizan solamente para recaudar fondos, sino también para promover una conducta más sostenible y responsable con el medio ambiente.

No debe perderse de vista que, aunque su finalidad principal no es la recaudación fiscal, estos tributos generan ingresos que se destinan al gasto público. Por un lado, los tributos medioambientales son percibidos como una forma de obtener ingresos fiscales. Por otro lado, también se reconocen como una herramienta eficaz para proteger el medio ambiente y fomentar la sostenibilidad.

¹⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los tributos medioambientales son una forma de perseguir fines extrafiscales, es decir, objetivos que no están relacionados directamente con la recaudación de fondos. Estos objetivos se alinean con la política económica y social establecida por los poderes públicos y buscan incentivar comportamientos y prácticas más sostenibles y responsables con el medio ambiente. Además, buscan desincentivar aquellas actividades que generen un impacto negativo en el medio ambiente, promoviendo el uso de alternativas más sostenibles y fomentando la adopción de tecnologías y prácticas respetuosas con el medio ambiente.

La justificación para establecer un tributo con un fin extrafiscal en los tributos medioambientales se encuentra en la protección constitucional del medio ambiente, tal y como se establece en el artículo 45 de la Constitución Española. Es decir, estos tributos no solo buscan recaudar ingresos públicos, sino que también persiguen objetivos relacionados con la protección y conservación del medio ambiente, un bien común que es de interés público y cuya defensa está garantizada por la Constitución.

Expuesto cuanto antecede, analizaremos brevemente en el siguiente apartado la Ley 7/2022, de 8 de abril de residuos y suelos contaminados para una economía circular, introducida en nuestro ordenamiento jurídico para perseguir los fines de protección y conservación del medio ambiente antes mencionados.

3. LA NUEVA LEY 7/2022, DE 8 DE ABRIL, DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS PARA UNA ECONOMÍA CIRCULAR.

En junio de 2020, el Gobierno español publicó la estrategia jurídica de economía circular, en línea con el Paquete de medidas y Plan de acción para promover una economía circular en Europa. Esta estrategia se materializó en la Ley 7/2022, promulgada el 8 de abril, la cual se enfoca en regular los residuos y suelos contaminados dentro del marco de una economía circular sostenible.

Como hemos comentado, esta iniciativa legislativa tiene como punto de partida la estrategia europea para fomentar la economía circular, cuyo objetivo era abordar los efectos perjudiciales y el desperdicio que generan los residuos plásticos. El resultado principal de dicha estrategia fue la Directiva (UE) 2019/904 que establece restricciones

y limitaciones progresivas en el consumo de productos que contienen plástico, con el fin de lograr su sustitución o eliminación. En primer lugar, se reduce gradualmente la comercialización de ciertos productos de plástico de un solo uso. En segundo lugar, a partir del 3 de julio de 2021, se prohíbe la introducción en el mercado de determinados productos de plástico de un solo uso. Y, en tercer lugar, se limita la introducción en el mercado de ciertos productos de plástico de un solo uso.

Todas estas acciones persiguen el objetivo primordial de minimizar los efectos negativos de este tipo de productos en la salud humana y el medio ambiente. Además, buscan fomentar el uso eficiente de los recursos, siguiendo los principios de la economía circular, con una decidida implicación estratégica de las Administraciones públicas y la participación comprometida de los agentes económicos y sociales.

En la actualidad, el cambio climático y los desechos marinos son las principales preocupaciones en términos de impacto ambiental de los residuos. Los residuos contribuyen a las emisiones de gases de efecto invernadero, especialmente el metano proveniente de los vertederos con residuos biodegradables. Aunque su contribución total a las emisiones de gases de efecto invernadero es relativamente baja, alrededor del cuatro por ciento, se puede reducir significativamente mediante políticas que eviten el depósito de residuos biodegradables en vertederos.

Además, una gestión sostenible de los residuos ayuda a otros sectores económicos a reducir sus emisiones y contribuye a la protección y conservación del medio ambiente marino al evitar la llegada de residuos al medio marino. En cuanto al uso eficiente de los recursos, en España todavía se depende en gran medida de los vertederos, por lo que una política de residuos basada en la jerarquía de gestión promoverá la sostenibilidad y la implementación de modelos económicos circulares.

Precisamente, la Ley 7/2022 persigue estos objetivos. En concreto, mediante esta nueva norma se pretende establecer una legislación básica en materia de residuos y, al mismo tiempo, contribuir a la lucha contra el cambio climático y a la protección del medio marino. De esta manera, podemos observar que igualmente se está trabajando

para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible establecidos en la Agenda 2030¹⁷, en particular los objetivos de producción y consumo sostenibles (Objetivo 12), acción por el clima (Objetivo 13) y vida submarina (Objetivo 14).

Debido a las características del presente trabajo, nos vamos a centrar en el estudio pormenorizado de una de las medidas introducidas mediante la presente Ley que es el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Para ello, analizaremos los artículos 67 a 83 del capítulo I del título VII de esta norma, en los cuales establecen la regulación básica de dicho impuesto.

Junto a ello, analizaremos el contenido de la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, publicada con el fin de establecer los requisitos necesarios para la declaración del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Dicha orden aprueba dos modelos: el modelo 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y el modelo A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución". Además, establece la forma y el procedimiento para su presentación, así como la regulación de determinadas obligaciones formales que recaen los fabricantes y los adquirentes intracomunitarios de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

4. ANÁLISIS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES.

Empezaremos examinando la naturaleza, finalidad y alcance de este impuesto. Según se establece en el artículo 67 de la Ley 7/2022, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un tributo de carácter indirecto que se aplica cuando se utilizan envases no reutilizables que contienen plástico dentro del ámbito del impuesto. Esta aplicación abarca tanto los envases vacíos como aquellos que contienen, protegen, manipulan, distribuyen y presentan mercancías.

¹⁷ Puede consultarse más información sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible en este enlace: <https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals>, consultado el 8 de junio de 2023.

El propósito principal de este impuesto es promover la prevención de la generación de residuos derivados de los envases de plástico no reutilizables, así como fomentar el reciclaje de los residuos plásticos, contribuyendo de esta forma a la sostenibilidad y la economía circular de este material.

El ámbito de aplicación del impuesto abarca todo el territorio de España, conforme se establece en el artículo 69. Sin embargo, cabe destacar que lo establecido anteriormente no afectará a los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

4.1. Hecho imponible, no sujeción y exenciones.

En este punto abordaremos el concepto de hecho imponible del impuesto, así como los elementos que conforman su regulación, como los casos de no sujeción y las diferentes exenciones aplicables.

Conforme a lo establecido en el artículo 72 de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, el hecho imponible del impuesto consiste en la realización de actividades tales como la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que se encuentren comprendidos dentro del ámbito objetivo de dicho impuesto.

De acuerdo con el artículo 68, se encuentran dentro del alcance de este impuesto los envases que no son reutilizables y contienen plástico.

A efectos de la aplicación de esta norma, se consideran envases a todos aquellos elementos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar productos, como otros que, sin cumplir con dicha definición, tienen la misma finalidad y pueden utilizarse de manera similar. Sin embargo, no se considerarán envases aquellos elementos que formen parte integral de un producto y sean necesarios para contener, sostener o preservar dicho producto a lo largo de toda su vida útil, siempre y cuando todos sus componentes estén destinados a ser utilizados, consumidos o eliminados conjuntamente.

A este respecto, debemos tener presente que se considera que un envase no es reutilizable cuando no ha sido concebido, diseñado y comercializado para ser utilizado en múltiples ciclos o para ser rellenado o reutilizado con el mismo propósito para el que fue creado.

También se incluyen en el impuesto los productos plásticos semielaborados destinados a la fabricación de los envases mencionados en el apartado anterior, como las preformas o las láminas de termoplástico. Asimismo, se gravan los productos que contienen plástico y están destinados al cierre, comercialización o presentación de envases no reutilizables.

Los productos mencionados en el apartado 1 de este artículo, que estén compuestos por más de un material y contengan plástico, estarán sujetos al impuesto en función de la cantidad de plástico que contengan. Además, es importante destacar que los productos incluidos en el ámbito de este impuesto y que sean introducidos de manera irregular en el territorio donde se aplica también estarán sujetos a dicho impuesto.

A este respecto, según lo establecido en el artículo 72.2, se considerará como introducción irregular de dichos productos en el territorio de aplicación del impuesto cuando la persona que los posea, comercialice, transporte o utilice no pueda demostrar que ha fabricado, importado o adquirido los productos dentro de la comunidad, o cuando no pueda justificar que los productos han sido adquiridos en el territorio español.

Es fundamental tener en cuenta que el factor clave que une a todas las acciones que generan la obligación tributaria es su ejecución en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, en todo el territorio de España, sin perjuicio, de los regímenes tributarios forales de País Vasco y Navarra. Además, es importante destacar que el legislador busca abordar este problema mediante la intervención en la fase de fabricación, ya que es en este punto donde se pueden producir envases reutilizables a través del uso de plásticos reciclados. Esta medida busca fomentar un comportamiento más responsable con el medio ambiente por parte de los consumidores, resultando en un

mayor coste al adquirir productos de plástico no reutilizable debido a la imposición del impuesto.

En relación al artículo 73, existen una serie de acciones que no estarán sujetas al impuesto, delimitando así negativamente su hecho imponible.

En primer lugar, no estará sujeto al impuesto la fabricación de productos que formen parte del ámbito objetivo del impuesto, siempre y cuando, antes de la fecha de devengo del impuesto, dichos productos hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos. No obstante, es necesario demostrar ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria la veracidad de estos hechos mediante los medios de prueba admitidos legalmente.

En segundo lugar, se establece la no sujeción de la fabricación de productos que sean enviados directamente por el fabricante o por un tercero en su nombre o representación a un territorio diferente al del ámbito de aplicación del impuesto.

El propósito de este supuesto de no sujeción es evitar que los fabricantes españoles que deseen exportar o realizar entregas intracomunitarias se vean perjudicados por el impuesto, garantizando así una situación equitativa.

En tercer lugar, no estarán sujetos a imposición la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de pinturas, tintas, lacas y adhesivos diseñados para ser utilizados en los productos que están sujetos al impuesto, forman parte del alcance objetivo de dicho impuesto.

En cuarto lugar, tampoco está sujeta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases no reutilizables que contengan plástico, y que tienen la capacidad de contener, proteger y manipular mercancías, pero no están diseñados para ser entregados junto con esas mercancías.

En relación a este tema, se ha planteado una consulta vinculante a la Dirección General de Tributos por parte de una empresa dedicada a la fabricación y

comercialización de productos lácteos¹⁸. En su proceso de fabricación, utilizan granza de polietileno y diversos colorantes o concentrados, de color blanco y negro, que contienen plástico y se mezclan con la granza de polietileno durante la extrusión de las botellas.

El interesado ha consultado sobre la clasificación, a efectos del impuesto, de la granza de polietileno y si los colorantes o concentrados utilizados pueden acogerse al supuesto de no sujeción establecido en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

En primer lugar, concluye la Dirección General de Tributos que los colorantes o concentrados utilizados en el proceso de fabricación no están incluidos en la enumeración mencionada en dicho artículo, lo que implica que no cumplen con los requisitos para acogerse al supuesto de no sujeción.

En segundo lugar, defiende dicho órgano que el supuesto de no sujeción se aplica a elementos que se incorporan a productos que están dentro del ámbito objetivo del impuesto. Esto implica que dichos elementos deben agregarse a productos que ya están sujetos al impuesto correspondiente. Sin embargo, en el caso de la consulta planteada, los colorantes o concentrados se utilizan antes de que exista un producto sujeto al impuesto, ya que forman parte de la materia prima necesaria para la obtención de los mismos.

En resumen, tanto por la falta de inclusión de los colorantes o concentrados en la enumeración del artículo 73. c) como por el momento en el que se utilizan en el proceso de fabricación, el supuesto de no sujeción establecido en la ley no es aplicable a esta situación específica.

A este respecto, debemos tener en cuenta que la aplicación analógica¹⁹ de las normas tributarias se basa en la posibilidad de aplicar normas similares a casos no

¹⁸ Consulta Vinculante V0023-23 de la Dirección General de Tributos, de 10 de enero de 2023. Disponible en: <https://www.fide.es/wp-content/uploads/2023/02/V0023-23.pdf> (Acceso el día 8 de junio de 2023).

¹⁹ NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): Manual de Derecho Financiero y Tributario, Tirant Lo Blanch, Valencia, 3º ed, pags 55 y ss.

contemplados específicamente, pero que comparten una identidad de razón. Sin embargo, esta aplicación analógica debe realizarse dentro de los límites establecidos por la ley y bajo el principio de interpretación restrictiva de los supuestos de no sujeción.

El principio de interpretación restrictiva de los supuestos de no sujeción implica que las excepciones a la aplicación de la ley deben interpretarse de manera estricta y limitada. Esto significa que, cuando exista un supuesto de no sujeción tributaria, se debe analizar de manera rigurosa si realmente se cumple con los requisitos establecidos en la ley para que dicha excepción se aplique. Ejemplo de ello es lo sucedido en la consulta vinculante que acabamos de analizar.

En este contexto, la aplicación analógica de las normas tributarias debe realizarse con cautela y dentro de los límites establecidos por la ley. Aunque la analogía puede ser útil para resolver casos no previstos específicamente por la normativa, no se debe extender su aplicación más allá de los términos estrictos del hecho imponible, las exenciones y otros beneficios fiscales establecidos en la ley.

Por lo tanto, la interpretación restrictiva de los supuestos de no sujeción se relaciona con la aplicación analógica de las normas tributarias al establecer que las excepciones a la obligación tributaria deben ser interpretadas de manera restrictiva y limitada, evitando ampliar su alcance mediante la analogía.

Por su parte, el artículo 75 establece diversas exenciones en relación con la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos plásticos y envases que se destinan a usos específicos, como medicamentos, productos sanitarios, alimentos especiales y residuos peligrosos. Para beneficiarse de la exención, se requiere la acreditación del destino efectivo de los productos y la presentación de una declaración previa.

Además, se contemplan exenciones para la importación de envases destinados a usos médicos, la fabricación de rollos de plástico para uso agrícola o ganadero, la exportación de productos fuera del territorio de aplicación del impuesto, la inutilización o destrucción de productos y la importación de envases con un peso limitado de plástico no reciclado. También se establecen exenciones para productos plásticos

semielaborados y productos para el cierre o presentación de envases no reutilizables cuando se destinen a los usos mencionados, entre otras exenciones.

4.2. Contribuyentes.

Es importante destacar que la legislación vigente en el Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables no contempla la figura del sustituto ni del responsable como obligados tributarios, sino únicamente la del contribuyente. Esta configuración del impuesto, enfocada en la fase de producción y no en el consumo, explica la ausencia del sustituto, ya que no es necesario para simplificar la gestión del impuesto²⁰.

Los contribuyentes del impuesto son personas físicas, jurídicas y entidades que realizan la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos sujetos al impuesto. En caso de introducción irregular de los productos en el territorio, el contribuyente será aquel que posea, comercialice, transporte o utilice los productos. En casos de irregularidades en la justificación del uso o destino de los productos que hayan sido exentos, los contribuyentes deberán pagar el impuesto y las sanciones correspondientes hasta que justifiquen la recepción de los productos por el adquirente autorizado. A partir de esa recepción, la responsabilidad recae en los adquirentes.

Los contribuyentes de este impuesto tienen la responsabilidad de cumplir con una serie de obligaciones formales. Por ejemplo, según lo previsto en el artículo 82.3 de la Ley, deben inscribirse previamente en el Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables antes de iniciar su actividad²¹. Además, aquellos contribuyentes que no estén establecidos en territorio español deben designar una persona física o jurídica que los represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones fiscales por este impuesto, antes de llevar a cabo la primera operación que constituya el hecho imponible (artículo 82.7).

²⁰ PATÓN GARCÍA, Gemma, *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la ley 7/2022, de 8 de abril. Ob.cit*, págs. 55 y 56.

²¹ Modelo de declaración y procedimiento de inscripción disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/registros-territoriales-impuestos-especiales-medioambientales/registro-territorial-impuesto-especial-sobre-plastico.html?faqlId=20a3999c8b2d4810VgnVCM100000dc381e0aRCRD>

Además de estas obligaciones, es necesario destacar las obligaciones contables (artículo 82.4), que son exigentes pero justificadas desde un punto de vista medioambiental. Los fabricantes deben llevar un registro contable, en formato informático, de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, así como de las materias primas necesarias para su obtención. Por otro lado, los contribuyentes que realizan adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos al impuesto deben llevar un libro registro de existencias.

En el caso de los importadores de productos sujetos al impuesto, se les exige consignar la cantidad de plástico no reciclado importado, expresada en kilogramos, en la declaración aduanera de importación. Aunque puede resultar llamativo esta obligación si consideramos la falta de previsión de la obligación de repercusión, es importante reconocer la relevancia del adecuado cumplimiento de esta obligación, ya que se centra en el elemento más contaminante, que es el plástico no reciclado.

En resumen, los contribuyentes de este impuesto deben cumplir con diversas obligaciones formales, entre las cuales se incluye la inscripción en el registro correspondiente, la designación de un representante fiscal en caso de no estar establecidos en España, la llevanza de registros contables y la consignación de la cantidad de plástico no reciclado en las operaciones correspondientes. Estas obligaciones son necesarias para garantizar un cumplimiento adecuado del impuesto y promover la reducción del impacto medioambiental asociado al plástico no reciclado.

4.3. Base imponible y tipo impositivo.

El artículo 77 de la LRSCEC establece que la base imponible del impuesto estará determinada por la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos sujetos al impuesto, expresada en kilogramos.

Coincidimos plenamente con PATÓN GARCÍA cuando afirma que la inclusión de la especificación de “no reciclado” al mencionar el plástico en el texto final de la Ley, en comparación con la versión inicial del Anteproyecto, es un cambio significativo

y acertado²². Esta modificación es necesaria para abordar de manera efectiva el problema del plástico no reciclado como principal agente contaminante. Al considerar los envases no reutilizables que contienen plástico no reciclado en la base imponible, se fomenta tanto la reutilización como el reciclaje, lo que resulta fundamental desde una perspectiva medioambiental.

Otro cambio importante a destacar en comparación con la versión original del Anteproyecto es que el plástico reciclado no formará parte de la base imponible, independientemente de si proviene de productos utilizados dentro o fuera del territorio de aplicación del impuesto. Anteriormente, se preveía una reducción aplicable a la base imponible para determinar la base liquidable, pero limitada al plástico reciclado proveniente de productos utilizados dentro del territorio de aplicación del impuesto. Esta modificación demuestra una vez más que el legislador ha priorizado la protección del medioambiente sobre los aspectos recaudatorios y ha evitado posibles problemas de compatibilidad con el derecho comunitario, lo que va en línea con el principio de globalidad.

El artículo 77, apartado tercero, establece la obligación de certificar la cantidad de plástico reciclado presente en los productos sujetos al impuesto. Dicha certificación debe ser realizada por entidades acreditadas según la norma UNE-EN 15343:2008 o normas similares. Además, se exige que las entidades certificadoras estén acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación o por organismos nacionales de acreditación de otros Estados miembros de la Unión Europea.

La certificación de la cantidad de plástico reciclado en los productos gravados con el impuesto implica una carga considerable para los contribuyentes, aunque es una medida indispensable desde el punto de vista medioambiental. Es crucial encontrar un equilibrio entre ambas consideraciones, sobre todo considerando las graves repercusiones que conlleva su incumplimiento, ya que según el artículo 83.2.c) de la LRSCEC se considera una infracción tributaria grave.

²² PATÓN GARCÍA, Gemma, *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la ley 7/2022, de 8 de abril. Ob.cit.* págs. 56 y ss.

La multa asciende al 50% del importe de las cuotas del impuesto que podrían haber dejado de ingresarse, con un mínimo de 1.000 euros. Además, esta sanción se incrementará en un 25% en caso de reincidencia, es decir, si el infractor ha sido previamente sancionado en los dos años anteriores por la misma conducta mediante una resolución firme en vía administrativa (art. 83, LRSCEC).

Una vez explicada la forma de determinación de la base imponible, el siguiente elemento de cuantificación del impuesto al que tenemos que referirnos es el tipo de gravamen. A este respecto, debemos señalar que es fundamental establecer un tipo impositivo que refleje el daño ambiental causado y promueva la reducción de la contaminación. Sin embargo, determinar la cuantía adecuada del tipo impositivo presenta ciertos desafíos. Es crucial que esta cuantía sea lo suficientemente significativa para impulsar un cambio de comportamiento hacia prácticas más respetuosas con el medio ambiente.

Es esencial que la cuantía del impuesto sea lo bastante significativa para desincentivar la contaminación, de modo que no resulte beneficioso para las personas considerando la carga tributaria relativamente insignificante en comparación con las posibles implicaciones administrativas asociadas al pago del impuesto. Pero, al mismo tiempo es importante considerar en este punto el riesgo de violar el principio de no confiscatoriedad previamente mencionado.

Siempre y cuando se respete este límite, existe una amplia flexibilidad legislativa para determinar el nivel de impuestos según el grado de incentivo deseado. Sería beneficioso contemplar un incremento progresivo en los impuestos en relación con los avances tecnológicos, ya que en el sector del plástico se están desarrollando nuevos diseños ecológicos. Además, consideramos que esta medida fomentaría el progreso en la investigación de este tipo de envases respetuosos con el medio ambiente.

Independientemente de la situación, se ha establecido un impuesto fijo de 0,45 euros por kilogramo.

Algunos expertos han expresado su preocupación acerca de que esta cantidad sea excesivamente alta en relación con el bajo precio de numerosos productos

alimenticios que vienen empaquetados en plástico y lo más recomendable habría sido la creación de un plan gradual para la implementación del impuesto.

Desde una perspectiva medioambiental, sería aconsejable que se hubieran establecido tasas reducidas para aquellos plásticos que causan un menor impacto en el entorno natural. Por ejemplo, se podría considerar su biodegradabilidad o su capacidad de reciclaje, como sugiere COBOS GÓMEZ²³.

A pesar de las propuestas planteadas, la Memoria de Análisis de Impacto Normativo ha rechazado la idea de aplicar tasas impositivas diferenciadas para distintas categorías de plástico. Según argumentan, se busca simplificar la gestión y mantener una carga impositiva equilibrada. Sin embargo, esta justificación genera dudas, ya que el impuesto requerirá que los contribuyentes realicen la autoliquidación y presenten certificados sobre los procedimientos de trazabilidad y contenido de reciclaje de los plásticos. Esto implica una carga administrativa considerable para los contribuyentes. Además, estos ya deben obtener certificaciones sobre las características del plástico que han utilizado. En lugar de imponer más requisitos de certificación, podría ser suficiente ampliar la exigencia actual para aplicar tasas reducidas a los plásticos con mayor grado de reciclabilidad.

En nuestra opinión, el impuesto sobre el plástico no reciclable podría beneficiarse de una mayor consideración hacia los plásticos con menor impacto ambiental y promover así una gestión más sostenible de los envases de plástico. Al establecer tasas impositivas diferenciadas según la biodegradabilidad y la capacidad de reciclaje, se podría fomentar la adopción de materiales más sostenibles y alentar a las empresas a invertir en tecnologías y procesos que mejoren la reciclabilidad de sus productos. Esto contribuiría a la reducción de residuos plásticos y al fomento de una economía circular más eficiente.

En función de todo lo expuesto, antes de analizar las deducciones y posibles devoluciones del impuesto debemos expresar que la cuota líquida será el resultado de

²³ COBOS GÓMEZ, José María, “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos”, ob cit, pags 17 y ss.

aplicar el tipo de 0,45 euros por kilo a la base imponible determinada conforme a las normas antes expuestas.

4.4. Deducciones y devoluciones.

En relación a las deducciones, en el artículo 80 de la Ley se establece que el contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias de productos forman parte del ámbito objetivo de aplicación de este impuesto podrá minorar de las cuotas devengadas en el correspondiente período impositivo determinadas cantidades. En concreto, podrá deducir el importe pagado respecto de productos que hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto; de productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; y de los productos que, tras esa entrega o puesta a disposición, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro de su importe. Como puede observarse, estas deducciones son de carácter técnico y no se relacionan directamente con el aspecto ambiental del impuesto.

En relación al derecho a la deducción debe tenerse en cuenta que, cuando la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado por el contribuyente en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido cuatro años contados desde la finalización del periodo de liquidación en el que se produjo dicho exceso.

En cuanto a los casos de devolución, en el artículo 81 se establecen una serie de sujetos que tienen derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado. A modo de ejemplo, se contempla la devolución para los importadores de productos que han sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto antes de su entrega o disponibilidad para el comprador, los de aquellos productos que han dejado de ser adecuados para su utilización y los de aquellos que son devueltos para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reembolso al comprador. Es relevante destacar que en todas estas situaciones de importación, el impuesto se liquida directamente en la aduana.

También se establecen casos de devolución para los compradores que no son contribuyentes, pero que demuestran el envío de productos fuera del territorio de aplicación del impuesto. Esto se aplica a envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario, así como a la obtención de envases para estos fines, o para permitir el cierre, comercialización o presentación de envases para dichos productos.

En resumen, se describen diferentes situaciones en las que se aplican deducciones y devoluciones en el impuesto a los envases de plástico. Sin embargo, estos aspectos no están directamente relacionados con el impacto ambiental del impuesto.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que mediante la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, antes mencionada, se aprueba el modelo de solicitud de devolución y que, en sus artículos 3 y 4, se determinan la forma y los plazos para presentar dicha solicitud. En concreto, se establece que la solicitud de devolución se deberá efectuar mediante el modelo A22, «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución» y que este deberá presentarse dentro de los 20 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución.

Un ejemplo de la gran caústica que puede plantearse en relación con este impuesto lo encontramos la consulta V0026-23 de la Dirección General de Tributos²⁴. En ella se plantea si las bolsas de recogida de orina, tanto estériles como no estériles, que están fabricadas y licenciadas por la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios, están sujetas al Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables.

En este caso, se concluye que las bolsas de recogida de orina no deben considerarse envases, ya que su propósito principal no es contener, proteger, manipular, distribuir o presentar mercancías, sino recoger muestras para análisis médicos. Por lo

²⁴ Consulta Vinculante V0026-23 de la Dirección General de Tributos, de 10 de enero de 2023. Disponible en: <https://www.fide.es/wp-content/uploads/2023/02/V0026-23.pdf> (Acceso el día 8 de junio de 2023).

tanto, estas bolsas no estarían sujetas al impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

A nuestro modo de ver, esto es un ejemplo también de que resulta fundamental encontrar un equilibrio entre la protección ambiental y las necesidades particulares de ciertos sectores, como el sanitario, para garantizar que las medidas implementadas sean justas y efectivas sin afectar negativamente la calidad de los servicios de atención médica.

Los plásticos de un solo uso representan un grave problema medioambiental, ya que contribuyen a la contaminación y a la acumulación de residuos. Gravarlos con un impuesto puede incentivar a las empresas y a los consumidores a buscar opciones más ecológicas y promover la economía circular. Sin embargo, es importante que la legislación sea clara y precisa en cuanto a los productos sujetos al impuesto, para evitar confusiones y asegurar su correcta aplicación.

4.5. Devengo y gestión del impuesto.

En cuanto al establecimiento del devengo de este impuesto, se establecen distintos escenarios para su aplicación: fabricación, importación, adquisición intracomunitaria e introducción irregular en el territorio donde se aplica el impuesto.

En el caso de la fabricación, el devengo se produce en el momento en que los productos incluidos en el ámbito objetivo son puestos a disposición por parte del fabricante. En este sentido, se presume que cualquier diferencia negativa en las existencias de productos fabricados se debe a su entrega o disponibilidad para su venta. Si se realizan pagos anticipados, se considera que el devengo se produce en el momento en que se realiza el pago. Es importante destacar que este cambio en la redacción final de la ley respecto al anteproyecto original permite una aplicación más clara de las exenciones establecidas.

En cuanto a la importación, el devengo tiene lugar en el momento en que se produce el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación

aduanera, independientemente de si se requiere o no el pago de derechos de importación.

Por su parte, el devengo en las adquisiciones intracomunitarias se produce el día 15 del mes siguiente al inicio del transporte o expedición de los productos, a menos que se emita una factura antes de esa fecha, en cuyo caso se considera la fecha de expedición de la factura como referencia.

Por último, en los casos de introducción irregular, el devengo se produce en el momento de la introducción irregular de los productos en el territorio donde se aplica el impuesto. En caso de no poder determinar el momento exacto de la introducción irregular, se considera que esta se realizó en el período impositivo más antiguo que no ha prescrito. En estos casos, surge la cuestión de cómo se tratan los intereses de demora asociados.

En el artículo 82 se establece que los contribuyentes que realicen fabricaciones o adquisiciones intracomunitarias están obligados a autoliquidar e ingresar la deuda tributaria correspondiente. El periodo de liquidación generalmente es trimestral, pero puede ser mensual en casos específicos. En el caso de importaciones, se aplicará la normativa aduanera para liquidar el impuesto.

Según se establece en dicho artículo, el Ministerio de Hacienda establecerá los modelos, plazos y condiciones para presentar las autoliquidaciones y solicitar devoluciones de impuestos. Así ha sido tras la aprobación de la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre. En concreto, deberá presentarse el modelo 592, «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación». Esta declaración deberá presentarse dentro de los 20 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda. Junto a ello, se establece que en caso de domiciliación bancaria del pago, el plazo será desde el día 1 hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda.

Además, ciertos contribuyentes deben inscribirse en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, siguiendo lo dispuesto en los artículos 5 y 6 de la citada Orden.

Además, debe tenerse en cuenta que los fabricantes designados deben llevar una contabilidad de los productos sujetos al impuesto, utilizando un sistema contable en soporte informático. Los contribuyentes de adquisiciones intracomunitarias deben mantener un libro registro de existencias. Todo ello, tal y como se establece en el artículo 82, apartados 4º y 5º, de la Ley 8/2022 y se desarrolla en la citada Orden Ministerial.

Finalmente, según dispone el artículo 82.7 de la Ley, debemos de hacer referencia a que los contribuyentes no establecidos en España deben designar un representante ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto. Este nombramiento se debe realizar con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya hecho imponible de este impuesto.

5. CONCLUSIONES.

En conclusión, el impuesto sobre los envases de plástico no reciclables es una medida que busca abordar el problema creciente de los residuos plásticos y fomentar prácticas más sostenibles en nuestra sociedad. Si bien su implementación tiene como objetivo principal desincentivar el uso de envases de plástico no reciclables y promover alternativas más respetuosas con el medio ambiente, es importante evaluar tanto los aspectos positivos como las posibles preocupaciones relacionadas con este impuesto.

Desde una perspectiva positiva, el impuesto de envases de plástico no reciclables es una herramienta eficaz para impulsar cambios en los patrones de consumo y concienciar a los ciudadanos sobre la importancia de reducir el uso de plásticos desechables. Además, los ingresos generados por este impuesto pueden destinarse a iniciativas medioambientales, como la mejora de los sistemas de reciclaje y la investigación en nuevas tecnologías sostenibles. Esto demuestra un enfoque que busca fomentar la transición hacia una economía más circular.

Sin embargo, es importante destacar que durante el corto periodo de vigencia de este impuesto, se han presentado numerosas consultas a la Dirección General de

Tributos, lo cual refleja una cierta inseguridad jurídica en torno a su aplicación y cumplimiento. Esta falta de claridad puede generar dudas e incertidumbre tanto en los contribuyentes como en los agentes económicos y dificultar la correcta implementación del impuesto.

Para garantizar la efectividad y aceptación del impuesto sobre envases de plástico no reciclables, es crucial proporcionar un marco normativo claro y preciso que defina claramente los criterios y obligaciones fiscales. Además, se requiere una orientación clara por parte de las autoridades competentes para aclarar cualquier duda o ambigüedad que pueda surgir. Esto permitirá a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones fiscales de manera adecuada y evitar posibles conflictos legales.

En nuestra opinión, el impuesto sobre los envases de plástico no reciclables es una medida necesaria y oportuna para hacer frente a la problemática de los residuos plásticos y avanzar hacia una economía más sostenible. Sin embargo, es fundamental que la normativa sea clara y accesible, proporcionando directrices precisas que faciliten el cumplimiento por parte de los contribuyentes y minimicen las dudas e incertidumbres.

Asimismo, es crucial promover la educación ambiental y concienciar a la sociedad sobre la importancia de reducir el uso de plásticos no reciclables. Esto ayudará a generar un cambio de mentalidad y a fomentar la adopción de prácticas más sostenibles en el consumo y la producción de envases.

Por tanto, con un enfoque colaborativo, podemos avanzar hacia un futuro más sostenible y reducir el impacto negativo de los envases de plástico no reciclables en nuestro medio ambiente.

6. BIBLIOGRAFÍA

COBOS GÓMEZ, José María. “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos”, *Crónica Tributaria*, núm. 178, 2021.

GONZÁLVEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, Pedro José. “La protección constitucional del medio ambiente”. En BECKER ZUAZUA, Fernando (coord.), CAZORLA PRIETO, Luis María (coord.), Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, Julián (coord.) *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. 1, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2008.

NAVARRO FAURE, Amparo (Coord). *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, 3º ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

PATÓN GARCÍA, Gemma. *Fiscalidad de residuos orientada a una economía circular. Análisis tras la ley 7/2022*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2022.

SOLER ROCH, María Teresa. “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, En BECKER ZUAZUA, Fernando (coord.), CAZORLA PRIETO, Luis María (coord.), Julián MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, Julián (coord.) *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. 1, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2008.

VAQUERA GARCÍA, Antonio. *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2020.

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

7. WEBGRAFÍA

CEUPE:

<https://www.ceupe.com/blog/principios-del-derecho-ambiental.html#:~:text=Globalidad,que%20componen%20el%20ambiente%20natural>.

Comisión Europea:

https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal/delivering-european-green-deal_es

Dialnet:

file:///Users/elenapalazon/Downloads/Pacto_Verde_Europeo_fin_del_despilfarro_de_envases_impulso_de_la_reutilizaci_n_y_el_reciclado.pdf

Empresa actual:

<https://www.empresaactual.com/economia-circular/>

Fundación alternativas:

<https://fundacionalternativas.org/wp-content/uploads/2022/07/7d5ba832ae988e9a8e1aa9ef32cbc840.pdf>

La Moncloa:

https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/30042021-Plan_Recuperacion_%20Transformacion_%20Resiliencia.pdf

Ministerio de Hacienda y Función Pública:

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico:

<https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/prevencion-y-gestion-residuos/comision-coordinacion/>

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

sciELO:

https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532013000100007

UNDP:

<https://www.undp.org/es/sustainable-development-goals>

Vlex:

<https://international.vlex.com/vid/medio-ambiente-extrafiscalidad-espaa-434385694>

