



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

Doctrina Científica

La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envase

9

Por *Marta Villar Ezcurra* (*)

Sumario: I. CONSIDERACIONES PREVIAS. II. LA LEY 11/1997, DE 24 DE ABRIL, DE ENVASES Y RESIDUOS DE ENVASES Y LA DIRECTIVA 94/62/CE. III. LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL. IV. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 14 DE DICIEMBRE DE 1995. V. LA EXPERIENCIA DEL DERECHO COMPARADO EN EL ÁMBITO COMUNITARIO. VI. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES IMPUESTAS POR LA LEY 11/1997. VII. CONCLUSIONES.

I. Consideraciones previas

Las presentes reflexiones se formulan ante la perplejidad de determinadas normas que incluye la Ley

11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases¹, que transpone al ordenamiento jurídico español la Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre², en concreto, las contenidas en el capítulo IV (artículos 6 a 12), por cuanto que se impone a determinados agentes que participen en la cadena de comercialización de un producto envasado (envasadores, importadores, mayoristas y minoristas) la obligación de cobrar a sus clientes, hasta el consumidor final, una cantidad por cada producto objeto de transacción, y de entregar idéntica suma de dinero por la devolución del envase vacío, obligación que resulta eximida en el caso de que los mencionados agentes participen en un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados³.

(*) Profesora adjunta de Derecho financiero y tributario. Universidad San Pablo-CEU

(1) BOE número 99, de 25 de abril de 1997.

(2) DOCE serie L, número 365/10 a 23, de 31 de diciembre de 1994. Los Estados miembros de la Unión Europea que han comunicado a la Comisión sus disposiciones nacionales de transposición son Bélgica, Alemania, Dinamarca, Gran Bretaña, España, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Holanda, Portugal y Suecia.

(3) Sin perjuicio de la entrada en vigor de la Ley al día siguiente al de su publicación en el BOE, hay que tener en cuenta que la disposición adicional sexta excepciona las obligaciones establecidas en el capítulo IV que «en ningún caso serán exigibles antes del día 1 de enero de 1998».

A nadie se le oculta que proliferan en nuestros días las figuras tributarias medioambientales⁴, por lo que de inmediato surge la duda de si esta cantidad constituye, atendiendo a su naturaleza, una sanción, un impuesto, una tasa, un precio público, un precio privado, un depósito o una garantía, pues la ley no clasifica estas prestaciones según las categorías que enumera la Ley General Tributaria, ni, tampoco, según las reguladas en la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos.

Solamente anota que «esta cantidad no tendrá consideración de precio ni estará sujeta, por tanto, a tributación alguna», y que las cantidades individualizadas «serán fijadas por el Ministerio de Medio Ambiente, en cuantía suficiente para garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados, previa consulta a las Comunidades Autónomas y a los Ministerios competentes por razón de la materia» (artículo 6).

Como se recoge en la exposición de motivos, el rango legal viene determinado «por la incidencia de determinadas medidas contenidas en esta norma en el régimen general sobre recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos, establecido en la Ley 42/1975, de 19 de noviembre; por la imposición a los productores de envases y de materias primas para su fabricación de hacerse cargo de los residuos de envases y envases usados y, finalmente, por el establecimiento de un régimen sancionador específico». Antes se aclara que «esta ley incorpora las normas sustantivas de la citada disposición comunitaria, esto es, aquéllas que de acuerdo con el Derecho español deben venir cubiertas por el principio de reserva de ley, dejando para un posterior desarrollo reglamentario aquellas otras que por su carácter más contingente o adjetivo no deben quedar sujetas a dicha reserva».

No se menciona si las exigencias del principio de reserva de ley se refieren al sistema de financiación de los sistemas integrados de gestión y a las cantidades que los agentes comerciales afectados por la Ley deben cobrar a sus clientes, lo que nos daría si acaso una pauta «formal» para interpretar la norma en cuestión y encauzar «la cantidad a cobrar» hacia las categorías tributarias de nuestro ordenamiento o hacia el precio público o privado.

En las líneas que siguen se discurrirá sobre el carácter y la naturaleza de «la cantidad a cobrar» y de «la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional», que constituye la fórmula de financiación de los «sistemas integrados de gestión».

Se partirá de los elementos que describen ambas prestaciones patrimoniales en la referida Ley, se considerará la Directiva comunitaria que le sirve de base en la medida en que puede aclarar y aportar luz sobre el sistema de gestión de residuos y los objetivos pretendidos por la regulación de esta materia en su conjunto, sin olvidar el estado de las categorías tributarias desde las últimas pautas que ofrece nuestro Tribunal Constitucional en sus más recientes pronunciamientos.

II. La Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases y la Directiva 94/62/CE

Sin perjuicio de que centremos el objeto de estas líneas cuanto antes, conviene recoger sucintamente las pretensiones de esta Ley y su fundamento con el fin de comprender el sentido de la norma, así como formular una serie de consideraciones generales que por su interés merecen no obviarse al comentar las prestaciones patrimoniales impuestas por esta Ley.

En primer lugar, la Ley 11/1997 da respuesta a la necesidad de adaptar al ordenamiento interno la Directiva comunitaria 94/62, de 20 de diciembre, que explicita uno de los compromisos adquiridos por los Estados miembros en el Quinto Programa comunitario de acción en materia de medio ambiente⁵.

Incluye en su ámbito de aplicación todos los envases y productos de envases y su prioridad es la de prevención de la generación de residuos de envases. Otras Directivas específicas se refieren a aceites usados (PCB y PTC)⁶, pilas y acumuladores o lodos de depuradora, que completan el cuadro de concreción de la Directiva marco de 1975⁷, con la que se refiere a residuos tóxicos o peligrosos⁸.

- (4) Vid. ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995. Es interesante la sistematización de los tributos ambientales que este profesor suscribe, y que resume en tres grandes áreas de preocupación: 1.La emisión, efluentes, vertidos de sustancias contaminantes en el ecosistema; 2.Proceso de manufactura y consumo de bienes ambientales perniciosos; 3.Actividades de servicio público administrativo y de explotación económica colectiva (pág.94). Asimismo, es de obligada consulta para el estudioso de los tributos medioambientales el trabajo de BAYONA DE PÉROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^o.T.: «Gasto público y medio ambiente», *Noticias de la Unión Europea* número 122/1995.
- (5) De ahí que sobre esta materia se suele hablar de armonización normativa programada. DOCE número C 138, de 17 de mayo de 1993, pág. 1, revisado en 1996, COM (95) 647, de 24 de enero de 1996.
- (6) Poloclorobifenilos y policloroterfenilos.
- (7) Directiva del Consejo 75/442/CEE, relativa a los residuos, de 15 de julio de 1975 (DOCE número L 194/47, de 25 de julio de 1975), modificada por la 91/156/CEE, de 18 de marzo de 1991, esta última incumplida por España y Francia por la no adopción de las medidas de orden interno dentro del plazo otorgado por la Directiva, según ha declarado el TJCE en sentencias de 5 de junio de 1997 (Boletín de Actividades del TJCE número 16/1997, págs.13 y 14).
- (8) La Comisión Europea acaba de proponer una Directiva sobre residuos generados por los coches, el 9 de julio de 1997.

Como indica la exposición de motivos de la Ley, la Directiva tiene por objeto armonizar las normas sobre gestión de envases y residuos de envases de los diferentes Estados miembros, con la finalidad de prevenir o reducir su impacto sobre el medio ambiente y evitar obstáculos comerciales entre los distintos Estados miembros. Asimismo, impone a éstos la obligación de establecer medidas, abiertas a la participación de todos los sectores sociales y económicos afectados, de devolución, recogida y recuperación de residuos de envases y envases usados con el fin de dirigirlos a las alternativas de gestión más adecuadas. Y entre estas medidas, entendidas en su sentido amplio, se encuentran las obligaciones patrimoniales, pecuniarias, explicitadas en el capítulo IV de la Ley sobre las que tratamos de pronunciarnos.

Es importante insistir en que el objeto de la Directiva es armonizar las medidas nacionales, esto es, eliminar todo aquello que se oponga a que éstas consigan efectos similares en su aplicación; precisamente se basa en el artículo 100 A TCE (previsto para la armonización normativa con vistas a la realización del mercado interior⁹) y se enmarca en un Programa de

acción que recoge una voluntad política por parte de los gobiernos de los Estados miembros previamente a la adopción de medidas normativas concretas¹⁰.

Como es acorde con sus características (artículo 189 TCE), deja libertad a los Estados miembros en cuanto a la forma y medios elegidos para alcanzar los objetivos previstos en la misma¹¹.

La Directiva 94/62/CE considera la necesidad de que todos aquéllos que intervienen en la producción, el uso, la importación y la distribución de envases y productos envasados adquieran mayor conciencia del grado en que dichos envases se transforman en residuos, y de que acepten, de conformidad con el principio de que «quien contamina paga», la responsabilidad de dichos residuos.

La aplicación de las medidas concretas supondrá y exigirá, en los casos en que proceda, una estrecha cooperación de todas las partes implicadas, con un espíritu de responsabilidad compartida.

A este espíritu da respuesta la Ley española estableciendo unos «sistemas integrados¹² de gestión¹³», cuya finalidad es la recogida periódica de envases

- (9) Por ello la Directiva se adopta conjuntamente por el Consejo y el Parlamento Europeo de acuerdo con el procedimiento de codecisión previsto en el artículo 189 B TCE. En el artículo 100 A TCE, que constituye la base jurídica de la Directiva a que nos venimos refiriendo, se establecen tres salvaguardias que reflejan la oposición de Holanda, Alemania y Dinamarca a disminuir sus envidiables niveles de protección medioambiental: 1º Se ha de partir de niveles de protección elevados. 2º Las medidas de armonización pueden excepcionarse cuando un Estado miembro estime necesario aplicar medidas nacionales, justificadas por la protección del medio de trabajo, del medio ambiente o las razones «importantes» detalladas en el artículo 36 TCE. 3º Se autoriza que las medidas de armonización incluyan cláusulas de salvaguardia que autoricen a los Estados miembros a adoptar medidas provisionales. Sobre la polémica elección de las bases jurídicas de las Directivas medioambientales «100 A o 130 S» el TJCE tuvo ocasión de afirmar que «la elección de la base jurídica de un acto debe basarse en elementos objetivos ... en particular el objetivo y el contenido del acto ... según su objetivo y contenido ... el recurso al artículo 100 A no está justificado cuando el acto a adoptar sólo tiene de forma accesoria, por efecto, la armonización de las condiciones del mercado dentro de la Comunidad» (As. C-155/91, Comisión c. Consejo, rec.1993, pág.1-939).
- (10) Nos referimos al «Quinto Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible» [primera versión en COM (92), 20 de mayo de 1992], que se diferencia de los anteriores en lo siguiente: 1º Se centra en los agentes y actividades que agotan los recursos naturales y causan otros daños al medio ambiente, en vez de esperar a que surjan los problemas. 2º Intenta cambiar las actuales tendencias y prácticas nocivas para el medio ambiente con objeto de proporcionar las mejores condiciones para garantizar el bienestar y el crecimiento socioeconómicos de la generación actual y las futuras. 3º Tiene por objeto modificar las pautas sociales de comportamiento por medio de la participación óptima de todos los sectores de la sociedad con ánimo de compartir responsabilidades, incluidas las Administraciones públicas, las empresas públicas y privadas y la población en general como ciudadanos y consumidores. 4º La responsabilidad deberá compartirse por medio de una gama más amplia de instrumentos que deberán aplicarse al mismo tiempo para resolver asuntos y problemas concretos. Es interesante anotar que este Programa parece optar definitivamente por el futuro desarrollo de los instrumentos económicos y fiscales, si bien reconoce, con absoluto respeto a la soberanía estatal en materia tributaria, que, en el caso de los cánones, su establecimiento corresponde a los Estados miembros.
- (11) Interesa especialmente el contenido del artículo 15 de la Directiva 94/62/CE, titulado «instrumentos económicos», en el que atribuyendo la máxima libertad a los Estados miembros en cuanto a los instrumentos a elegir, se afirma que el Consejo aprobará instrumentos económicos a fin de fomentar la realización de los objetivos de la Directiva y que a falta de tales medidas, los Estados miembros podrán adoptar, con arreglo a los principios que rigen la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente, entre otros el principio de que quien contamina paga, y respetando las obligaciones derivadas del Tratado, medidas encaminadas a la realización de los mismos objetivos.
- (12) El calificativo de integrado significa que el sistema incluye todo tipo de residuos, sus fuentes de generación y garantiza una diversidad de tratamientos.
- (13) En el Derecho comparado europeo, existen sistemas de gestión para la eliminación de residuos de similares características en Alemania, Francia, Austria y Bélgica. Calificar la naturaleza jurídica de estos sistemas no es tarea fácil. *A priori*, y a la espera de mayor definición en el desarrollo reglamentario, parece que estaríamos ante contratistas de



usados y residuos de envases en el domicilio del consumidor o en sus proximidades. En estos sistemas pueden participar los agentes económicos que operen en los sectores interesados, con excepción de los consumidores y usuarios y de las Administraciones públicas. Las entidades locales podrán participar en estos sistemas mediante la firma de convenios de colaboración con la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema¹⁴.

En el marco de esta colaboración, éstas realizarán la recogida selectiva de los residuos de envases y envases usados incluidos en el sistema integrado de gestión y el transporte hasta los centros de separación y clasificación o, en su caso, directamente a los de reciclado y valorización¹⁵. Al respecto, la Directiva 94/62/CE obliga a los Estados miembros a incluir un capítulo específico sobre la gestión de envases y residuos de envases (artículo 14) que garantice que todo poseedor de residuos los remita a un recolector privado o público o a una empresa de gestión, o se ocupe, él mismo, de su eliminación, asegurando que los residuos se gestionen sin poner en peligro la salud del hombre y sin perjudicar al medio ambiente y, en particular, sin crear riesgos para el agua, el aire o el suelo, ni para la fauna y la flora; sin provocar incomodidades por el ruido o los olores y sin atentar contra los lugares y los paisajes¹⁶.

La Ley española da así cumplimiento al artículo 7 de la Directiva 94/62/CE, que obliga a los Estados miembros a establecer «sistemas abiertos a la participación de los agentes económicos de los sectores afecta-

dos y a la participación de las autoridades públicas competentes».

Otra forma en que la Ley 11/1997 expresa el mencionado principio de que «quien contamina paga» se encuentra en la obligación para los consumidores de productos envasados de pagar una «cantidad» por cada envase objeto de transacción que sólo es objeto de devolución si se restituye el envase usado o el residuo de envase.

En España, la normativa común sobre residuos se contiene en la Ley 42/1975, de 14 de noviembre, de Recogida y Tratamiento de Residuos Sólidos Urbanos¹⁷, en la redacción dada por el Real Decreto Legislativo 1163/1986, de 13 de junio¹⁸, que distribuye competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Administraciones locales¹⁹. Es importante advertir que la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local²⁰, atribuye a los municipios las competencias sobre recogida de residuos, calificándolas como servicio mínimo de todos los municipios. En cuanto al tratamiento de residuos es obligatorio para los municipios de más de 5.000 habitantes²¹.

Una vez hechas estas consideraciones, es el momento indicado para describir con mayor detalle las obligaciones de naturaleza «contributiva» o «económica» que impone la nueva Ley y sus caracteres, pues sólo así podrá emitirse un juicio de valor, desde nuestra modesta opinión, sobre su verdadera naturaleza jurídica y su adscripción a cualesquiera categorías o instituciones de Derecho público o privado. Entendemos conveniente la transcripción literal de las disposiciones

servicios sujetos a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

- (14) Podría haberse incluido a las entidades locales como potencialmente participantes en los sistemas integrados de gestión directamente en el artículo 7 de la Ley en lugar de negar su posibilidad de participar (son Administraciones públicas) y excepcionarla en otra disposición, como se ha hecho por el artículo 9. El texto hubiera ganado en armonía y claridad.
- (15) La Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, define la valorización como «todo procedimiento que permita el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos de envases, incluida la incineración con recuperación de energía, sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente. En todo caso, estarán incluidos en este concepto los procedimientos señalados en el anexo II B de la Decisión 96/350/CE de la Comisión, de 24 de mayo, así como los que figuren en una lista que, en su caso, se apruebe por Real Decreto (artículo 2.7)».
- (16) Así ha de entenderse por cuanto que el artículo 14 de la Directiva 94/62/CE remite al 7 de la Directiva 75/442/CEE del Consejo, de 15 de julio de 1975, relativa a los residuos, que a su vez remite al artículo 4. Esta última Directiva está publicada en el DOCE serie L, número 194/47, de 25 de julio de 1975.
- (17) BOE de 21 de noviembre de 1975.
- (18) BOE de 23 de junio de 1986.
- (19) No hay que olvidar que el artículo 45.2 CE establece que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva», y en consecuencia todos los poderes públicos están implicados en la defensa y mejora de los recursos naturales.
- (20) BOE de 3 de abril de 1985. Corrección de errores BOE del 11 de junio.
- (21) El profesor MARTÍNEZ LAGO, partiendo de que el ámbito que nuestra Constitución deja para que las Haciendas Locales cuenten con impuestos para proteger objetivos medioambientales es bastante escaso, sugiere como fórmula a tener en cuenta, «la eventual constitución de un Fondo de Conservación Medioambiental, nutrido por los recursos que pudieran derivar de impuestos ecológicos que establecieran las Comunidades Autónomas, cuya administración se encomendase a un órgano de coordinación intermunicipal, o la propia vía de participación municipal en tributos autonómicos» en: «La protección fiscal del medio ambiente en el Derecho comparado: algunos supuestos», *Revista de Derecho Financiero y Tributario, Red fiscal, Opiniones en Derecho* número 1, mayo de 1997 (file:C:\SERVE\SUPPORT\temp\OPINIONE.HTM)

objeto de consideración, que iremos comentando a continuación:

Artículo 6º. Obligaciones

«1. Los envasadores y los comerciantes de productos envasados o, cuando no sea posible identificar a los anteriores, los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados, estarán obligados a:

- Cobrar a sus clientes, hasta el consumidor final, una cantidad individualizada por cada envase que sea objeto de transacción. Esta cantidad no tendrá la consideración de precio ni estará sujeta, por tanto, a tributación alguna.

- Aceptar la devolución o retorno de los residuos de envases y envases usados cuyo tipo, formato o marca comercialicen, devolviendo la misma cantidad que haya correspondido cobrar de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior (...)

3. Las cantidades individualizadas a que se refiere el apartado 1 serán fijadas por el Ministerio de Medio Ambiente, en la cuantía suficiente para garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados, previa consulta a las Comunidades Autónomas y a los Ministerios competentes por razón de la materia».

Un primer apunte nos merece alguna de las aseveraciones de esta disposición. Se afirma que «esta cantidad no tendrá la consideración de precio ni estará sujeta, por tanto, a tributación alguna». Siguiendo la pauta del artículo 23 de la Ley General Tributaria, que remite a los criterios de interpretación del CC, habría que entender que sea cual sea la naturaleza de esa «cantidad», no se considera «precio» a efectos de integrar la base imponible del impuesto indirecto que generalmente recaería en estas entregas de bienes, esto es, respecto al IVA, pues es en el ámbito de aplicación de ese impuesto donde la contraprestación a las entregas de bienes resulta gravada²², pero tampoco, se dice, podría ser gravado por otro impuesto ni otro tributo a resultas de una interpretación literal. Quizás el legislador haya querido prever la creación por parte de entidades locales o Comunidades Autónomas de graváme-

nes que vayan a recaer sobre esta cantidad, pero también surgen otras dudas.

Por ejemplo, ¿qué ocurre con la imposición directa?, ¿es que resulta no sujeta o exenta esta parte de renta que puede llegar a aflorar al sujeto pasivo en forma de «cantidad individualizada» cobrada a los clientes y no reembolsada, que de otro modo «de considerarse precio» tributaría por el IS o el IRPF? Si el legislador quiso referirse a la tributación indirecta debió explicitarlo de otro modo, pues donde la Ley no distingue con claridad no ha de obligarse al intérprete a distinguir. Los defectos de técnica jurídica no pueden dañar a los destinatarios que con buena fe y con diligencia se atengan a la interpretación que les resulte más favorable, y tanto más cuando es resultado de la más literal. También resulta oportuno anotar que si esta obligación pudiera ser calificada de prestación patrimonial de carácter público (artículo 31.3 CE) alguna objeción cabría formular a la deslegalización del elemento cuantitativo, pues por mucho que se predique el carácter relativo del principio de reserva de Ley, al menos en materia tributaria, ni siquiera aparece predeterminado dentro de límites precisos²³. El criterio de la suficiencia en términos de garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados no nos parece lo suficientemente preciso como para delimitar el elemento cuantitativo de la prestación patrimonial con respeto al principio de reserva de ley.

Sobre este particular, advierte ADAME MARTÍNEZ que el problema reside en determinar con exactitud la cuantía del daño causado al medio ambiente, o sea, «la cuantificación monetaria de la externalidad» en cuanto parámetro de la capacidad contaminante, siguiendo el parecer de SERRANO MORENO, según el cual los riesgos de una cuantificación inexacta del daño ambiental son bien patentes, ya que «en el supuesto de proceder a una evaluación por debajo del daño real estaremos corriendo el riesgo de estimular la contaminación, ya que siempre resultará más rentable el abono del impuesto que la reparación del daño. Por el contrario, un cálculo por encima del daño marginal neto producido por la actividad del contaminador (...) daría lugar a una

(22) El artículo 78 de la Ley reguladora del IVA, número 37/1992, de 28 de diciembre, después de afirmar la regla general de que «la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas», se pronuncia sobre diversos supuestos que, en particular, se incluyen en el concepto de contraprestación, entre los que conviene traer a colación los siguientes: «los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido» (apartado Dos.4º) y «el importe de los envases y embalajes incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba» (apartado Dos.6º). Ello significa que la «cantidad a cobrar» referida en el artículo 6 de la Ley de envases y residuos de envases hubiera estado incluida en la base imponible del IVA de no ser por la precisión de que tal cantidad «no estará por tanto a tributación alguna». Se trata de una medida fiscal que adopta la forma de determinación de una «no sujeción» a imposición, que favorece la reutilización y el reciclado de los envases, de las que se fomenta por el artículo 4 de la Ley 11/1997.

(23) El Tribunal Constitucional se ha pronunciado con rotundidad inadmitiendo las habilitaciones en blanco (vid. por ejemplo STC de 19 de diciembre de 1985). La «cuantía suficiente para garantizar el retorno» necesariamente habrá de ser importante, pues de lo contrario no se incentivaría la devolución de los envases y residuos de envases.

paralización de la actividad productiva por falta de rentabilidad²⁴.

Para el profesor PÉREZ DE AYALA la razón que a menudo lleva a que el gravamen de las actividades contaminantes se haga a través de impuestos sobre los bienes específicos obtenidos en el proceso industrial se encuentra, precisamente, en estas dificultades para efectuar un cálculo aproximado del perjuicio ocasionado por la actividad contaminante²⁵.

Dos consideraciones más merecen hacerse. En primer lugar, cabe traer a colación que el incumplimiento de las obligaciones establecidas en esta disposición se considera infracción muy grave (artículo 19), sancionable con multa desde 10.000.0001 a 100.000.000 de pesetas (artículo 20). De otro lado, es importante advertir que la disposición adicional primera excepciona la aplicación de estas obligaciones que se describen en el artículo 6 y, en su caso, las que se incluyen en la sección 2ª del capítulo IV, en tres supuestos:

- 1ª Los «envases industriales o comerciales, salvo que los responsables de su puesta en el mercado decidan someterse a ello de forma voluntaria». Sólo cuando estos envases tengan la consideración de «residuos» sus poseedores estarán obligados a entregarlos de acuerdo con el sistema establecido por el artículo 12²⁶.

- 2ª Los envases reutilizables a los que sea de aplicación lo establecido en las Ordenes de 31 de diciembre de 1976 y de 16 de julio de 1979, modificadas por sendas Ordenes de 30 de noviembre de 1981, por las que se regulan las garantías obligatorias de envases y embalajes en las ventas de cerveza y bebidas refrescantes y de aguas de bebidas envasadas, respectivamente.

- 3ª Los envases reutilizables no industriales o comerciales, para los que los envasadores y comerciantes establezcan sistemas propios de depósitos, devolución y retorno, previa autorización de las Comunidades Autónomas en las que se implanten estos sistemas.

Quizás la exclusión de estos «productos»²⁷ en el ámbito de aplicación de las obligaciones impuestas por esta Ley se encuentre en que para ellos está previsto un sistema de garantías obligatorias y de depósitos que probablemente den respuesta a los objetivos perseguidos por la normativa medioambiental sin necesidad de acudir al instrumento tributario. El sistema de garantías se concreta en la exigencia de garantizar en metálico los envases recuperables y embalajes cedidos por importes libremente fijados por las empresas envasadoras, que, en ningún caso, serán superiores al valor de su coste de reposición. Los envases y embalajes son, en todo momento, de la empresa envasadora, que en ningún caso los vende, por lo que, una vez consumida la bebida, debe procederse a la devolución de dichos envases y embalajes a la empresa propietaria de los mismos, con derecho al reintegro de la garantía²⁸. Por su parte, el sistema de depósitos es aquél en que el comprador da al vendedor una suma de dinero, que se reembolsa cuando se devuelve el envase vacío²⁹.

Artículo 7: Naturaleza de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados

«1. Los agentes económicos indicados en el apartado 1 del artículo 6 podrán eximirse de las obligaciones reguladas en dicho artículo cuando participen en un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados derivados de los productos por ellos comercializados (...) 2. Los sistemas integrados de gestión tendrán como finalidad la recogida periódica de envases usados y residuos de envases, en el domicilio del consumidor o en sus proximidades, se constituirán en virtud de acuerdos adoptados entre los agentes económicos que operen en los sectores interesados, con excepción de los consumidores y usuarios y de las Administraciones públicas³⁰. 3. Los envases incluidos en un sistema integrado de gestión deberán identificarse mediante símbolos acreditativos, idénticos en todo el ámbito territorial de dicho sistema, sin perjuicio de las

- (24) ADAME MARTÍNEZ, F.D.: «El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares», *Civitas REDF* número 79/93, pág. 443.
- (25) PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J.J.L.: «La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales», *Noticias de la UE* número 122/1995, pág.96.
- (26) La entrega ha de hacerse en condiciones adecuadas de separación por materiales a un agente económico para su reutilización, a un recuperador, a un reciclador o a un valorizador autorizados.
- (27) El TJCE ya se ha pronunciado en el ámbito de aplicación de los artículos 30 y ss. del TCE, considerando «mercancías» no sólo los envases, sino también los «residuos», aunque algunas dudas fueran planteables con el argumento de que los residuos no son «bienes» sino «males» y, por tanto, su tenedor es quien paga para poder deshacerse de ellos, mientras que en un contrato de venta «normal», el comprador paga para adquirir la mercancía. Vid. por ejemplo, las sentencias dictadas en los asuntos C-2/90, Comisión c. Bélgica (rec.1992, pág.1-4431), que concernía a la prohibición de importar residuos en Valonia, o el C-302/86, Comisión c. Dinamarca (rec.1988.pág.4607).
- (28) Cfr. artículos 1, 4 y 5 de la Orden de 16 de julio de 1979 sobre la garantía obligatoria de envases y embalajes en la comercialización (BOE número 302, de 18 de diciembre de 1979).
- (29) Según define el artículo 1º, 2.e) del RD 319/1991, de 8 de marzo, por el que se establecen acciones sobre la producción, comercialización, empleo, reciclado y relleno de los envases para alimentos líquidos (BOE número 64, de 15 de marzo de 1991).
- (30) Como ya hemos avanzado, las entidades locales sí pueden participar en los sistemas integrados de gestión en los términos previstos en el artículo 9 de la Ley.

competencias de las Comunidades Autónomas en sus respectivos ámbitos territoriales. 4. Reglamentariamente podrá establecerse que determinados productos envasados sólo puedan acogerse a la exención regulada en el apartado 1 cuando su composición química o del material que han contenido no representen unas características de peligrosidad o toxicidad que comprometan el reciclado o la disposición de las distintas fracciones residuales constitutivas de los residuos municipales o supongan un riesgo para la salud de las personas o del medio ambiente».

De acuerdo con esta disposición, los agentes que participen en el sistema de gestión de residuos descrito en la Ley estarán exentos de la obligación de «cobrar una cantidad» a sus clientes. Suponemos que la razón se encuentra en que el sistema precisamente garantiza el cumplimiento de los objetivos de recogida, reciclado y eliminación de residuos querido por la Ley y la Directiva a que se refiere, y además estos agentes deben financiar el sistema aportando una cantidad que será la misma en todo el ámbito territorial del sistema integrado de que se trate. Si no hay «coste social» al que atender no hay obligación de repercutir contributivamente en los consumidores, por lo que si adquieren estos productos envasados identificados con un símbolo característico no estarán sujetos a contribución alguna. Si finalmente calificamos de tributaria la obligación impuesta, algún comentario cabría sobre el incumplimiento del principio constitucional de igualdad, generalidad y capacidad contributiva que le es inherente, por mucho que se tratara de una de las figuras tributarias que tratan de proteger el medio ambiente.

Estos sistemas integrados de gestión han de ser autorizados por el órgano competente de cada una de las Comunidades Autónomas en los que se implanten territorialmente, concediéndose estas autorizaciones por un período de cinco años. Ello indica que estamos en presencia de un servicio administrativo de cuya gestión se encargan entidades privadas, elemento que habrá que considerar en el caso en que tengamos que pronunciarnos sobre la naturaleza de la «prestación patrimonial» impuesta por la Ley que comentamos. No obstante, afirmar cuál es la naturaleza jurídica de estos sistemas es tarea difícil por la peculiaridad de la posición de las entidades públicas que «colaboran» con los mismos. Como ya hemos avanzado, se nos antoja que esta figura recae en el ámbito de los contratos con las Administraciones públicas más que en el ámbito concesional. En cualquier caso, parece que desde instancias comunitarias se pretende que la responsabilidad de la

prevención y eliminación de residuos recaiga sobre todos aquéllos que intervienen en la producción, el uso, la importación y la distribución de envases y productos envasados, con un espíritu de responsabilidad compartida³¹.

Artículo 10: Financiación

«1. Los sistemas integrados de gestión se financiarán mediante la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional, acordada, en función de los diferentes tipos de envases, por la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema, con los agentes económicos participantes en el mismo.

Esta cantidad, idéntica en todo el ámbito territorial del sistema integrado de que se trate, no tendrá la consideración de precio ni estará sujeta a tributación alguna, y su abono dará derecho a la utilización en el envase del símbolo acreditativo del sistema integrado.

2. Los sistemas integrados de gestión de residuos y envases usados financiarán la diferencia de coste entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y desechos sólidos urbanos en vertedero controlado, establecido en la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, y el sistema de gestión regulado en la presente sección, incluyendo entre los costes originados por este último, el importe de la amortización y de la carga financiera de la inversión que sea necesario realizar en material móvil y en infraestructuras.

A estos efectos, los sistemas integrados de gestión deberán compensar a las entidades locales que participen en ellos por los costes adicionales que, en cada caso, tengan efectivamente que soportar de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, en los términos establecidos en el correspondiente convenio de colaboración (...).

En este supuesto, se parte de la premisa de que el sujeto contaminante es el productor, y la formulación de principio «quien contamina paga» le obliga a soportar la carga de financiar un sistema que «remedie» su conducta contaminante³².

Respecto a la no consideración de precio, a la afirmación de que la «cantidad» no estará sujeta a tributación alguna y a la determinación cuantitativa, cabe plantearse las mismas dudas y suscitar los mismos comentarios que se han formulado antes en relación con la prevista en el artículo 6 de la Ley.

(31) Vid. la exposición de motivos de la Directiva 94/62/CE.

(32) La Directiva marco 75/442/CEE, de 15 de julio, señala en su artículo 11 que el coste de la eliminación de los residuos deberá recaer sobre el poseedor que los remitiera a un recolector o a una empresa dedicada al tratamiento, almacenamiento o depósito y/o los poseedores anteriores o el productor del producto generador del residuo. De ahí que se haya podido deducir que «se trata de tributos con una finalidad más "compensadora" que "incentivadora", al igual que sucede con diversos "cánones" de vertidos establecidos por los Estados miembros» (HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTÓN, F.: «La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución», *Noticias de la UE* pág.50).

Artículo 18: Instrumentos económicos

1. Las Administraciones públicas podrán adoptar, en el ámbito de sus respectivas competencias, medidas de fomento para favorecer la realización de los objetivos fijados en esta Ley³³.

2. Se podrán establecer instrumentos u otras medidas económicas, incluidas, en su caso, las fiscales, cuando algún material de envasado no consiga alcanzar el objetivo mínimo del 15 por 100 de reciclado establecido para cada material de envasado en el párrafo b) del artículo 5°.

Del conjunto de estas disposiciones parece que por medio de los instrumentos económicos y fiscales se intenta contribuir a que los productos internalicen los costes medioambientales en su precio, de modo que los productos más nocivos para el entorno se vean obligados a soportar más carga económica por el perjuicio que causan al medio ambiente. Lo que no queda tan claro es que las «obligaciones económicas» y «no sujeciones o exenciones tributarias» que se describen en los artículos 6 y 10 se consideren técnicamente instrumentos económicos de los mencionados en el artículo 18 o, más bien, medidas independientes.

Como se ha puesto de relieve, «la dialéctica en torno a la utilización de instrumentos "económicos y fiscales" para la protección del medio ambiente lleva más de diez años en el candelero a raíz de la conferencia internacional de la OCDE sobre "Medio Ambiente y Economía", celebrada en 1984, al incidir en la necesidad de intensificar la eficacia de las estrategias medioambientales³⁴, y actualmente su tipología depende de sus objetivos y del «coste medioambiental» a que se refieran. En un cuadro sinóptico que publica el ICE³⁵ se clasifican con criterios muy esclarecedores los instrumentos fiscales y de mercado para apoyar estrategias medioambientales. Atendiendo únicamente a los fiscales nos hacemos eco de su clasificación «sin perjuicio que a los efectos de precisar las categorías tributarias hubiera que hacer alguna que otra precisión» que distingue: (ver página siguiente).

De acuerdo con este esquema simplificado de los instrumentos fiscales que apoyan estrategias medioambientales, en una primera aproximación a «la cantidad a cobrar» aludida en el artículo 6 de la Ley española a la que venimos refiriéndonos, y a «la aportación de una cantidad por producto envasado» del artículo 10³⁶, parece que deberían incluirse en la modalidad de canon por servicio prestado en la medida en que su objeto es cubrir los costes de un servicio administrativo de recogida y tratamiento de envases usados y residuos de envases. No obstante, en el caso de la prevista en el artículo 6 de la Ley, también podría argumentarse que se trata de un canon sobre producto al aplicarse en virtud de las características y objetivos descritos en el cuadro anterior. Claro es que la palabra canon no aporta demasiada luz sobre la categoría jurídico-tributaria de las prestaciones objeto de nuestro estudio. De cualquier forma, sin perjuicio de lo que hemos ido anticipando, en las líneas que siguen se abundará sobre los caracteres de esta figura para pronunciarnos finalmente sobre su verdadera naturaleza jurídica, de acuerdo con los parámetros de nuestro ordenamiento jurídico.

III. Las categorías tributarias en el ordenamiento jurídico español

El artículo 26 de la Ley General Tributaria clasifica los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, describiendo los caracteres de cada categoría en particular y aludiendo en su apartado 2º a las «denominadas exacciones parafiscales» para afirmar su naturaleza impositiva «cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo». El tributo constituye, así, un género cuyas especies son las tres mencionadas. La diferencia entre cada una de ellas, como tradicionalmente se ha puesto de relieve, radica en el hecho cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir. Si éste pone de relieve un índice representativo de capacidad económica como la renta, el patrimonio o el consumo estaremos ante un impuesto (vg. IRPF, IS, ISyD, IVA, etc.).

- (33) Recogiendo esta idea, el artículo 4 de la Ley 11/1997, refiriéndose a las medidas de fomento de la reutilización y del reciclado, establece que: «Las Administraciones públicas podrán establecer aquellas medidas de carácter económico, financiero o fiscal que sean necesarias con la finalidad de favorecer la reutilización y el reciclado de los envases, sin perjudicar al medio ambiente». Queremos apuntar que habrá que respetar en cualquier caso el principio de reserva de ley, y en este sentido si se pretendieran establecer medidas fiscales concretadas en la fijación de cánones, impuestos o en la concesión de exenciones, bonificaciones o cualquier otra forma de incentivo fiscal, habrá de ser previamente aprobado y concretado por Ley.
- (34) Vid. SIERRA LUDWIG, V.: «La utilización de instrumentos fiscales y de mercado en la política ambiental», *Boletín ICE Económico* número 2484, del 25 de diciembre de 1995 al 14 de enero de 1996, pág. 39. La misma Comisión Europea reconoce la necesidad de explorar la posibilidad de recurrir en mayor medida a los impuestos medioambientales en su «Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios», de 22 de octubre de 1996 (COM (96) 546 final).
- (35) *Ibidem.*, pág.43.
- (36) El gravamen de los «productos envasados» estuvo vigente en España como una modalidad del impuesto sobre la publicidad que recaía sobre el consumidor aunque éste no se beneficiaba de la publicidad. Nació en 1892, fue desarrollado en 1920 y entró en colisión con la Contribución de Usos y Consumos en 1940, y siempre formando parte del llamado Impuesto del Timbre. Una buena exposición de antecedentes y régimen puede encontrarse en *Legislación del Timbre del Estado*, por FRANCISCO RODRÍGUEZ CIRUGEDA, Barcelona, 1946, págs. 486 y ss..

Tipos	Clases	Características y objetivos
1. Cánones	1.1. De vertido 1.2. Por uso 1.3. Por serv. prestado 1.4. Sobre productos 1.5. Administrativos 1.6. Disuasorios	Pagos sobre vertidos al entorno, calculados en función de la cantidad y/o calidad de los contaminantes. Utilización y consumo de recursos naturales, p. ej. agua. Pagos destinados a cubrir costes del tratamiento colectivo o público de los desechos y deterioros. Aplicados al precio de los productos contaminantes en fase de fabricación o utilización o como contraprestación a la creación de un servicio para su eliminación. Dirigidos a compensar acciones de control y autorizaciones administrativas.
2. Impuestos	2.1. Sobre emisiones 2.2. Indirectos: Bienes/servicios	Constituye una variedad de los cánones «por productos» para fomentar o disuadir ciertas producciones o consumos con efectos negativos en el entorno. En función de la contaminación generada. Suelen aplicarse al final de la cadena y por autoridades desvinculadas de la centralización tributaria estatal. Aplicables al consumo, ventas o IVA: ej: a combustibles sólidos, pilas, baterías, abonos ... Se cargan con mayor intensidad que a los productos «beneficiosos» (ej: gasolina sin plomo). Objetivos: de tipo ambiental o de repercusión inducida.
3. Exenc./deducc.	Incentivos	Desgravaciones fiscales y deducciones lineales. Aplicables en la «imposición directa». Suele dirigirse a incentivar mejoras tecnológicas de equipamientos y de producciones y servicios favorables al entorno.
4. Subvenciones	Incentivación a fondo perdido.	Aplicación de la legislación. Superación de los límites marcados por la legislación. Adaptación tecnológica, de equipamientos y de producciones. Apoyo al I + D y a campañas.

Por el contrario, si el presupuesto de hecho es inconcebible sin referencia a una actividad administrativa o a la prestación de un servicio público, estaremos ante una tasa si el beneficiario es una determinada persona a la que la actividad o el servicio le reporta una ventaja especial (vg. por Inspección técnica de vehículos, por expedición de licencia de obras, etc..) o ante una contribución especial si los que se benefician o aumentan el valor de sus bienes por un gasto de inversión de carácter público, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de un servicio administrativo, constituyen un cierto número de personas³⁷ (vg. red de alcantarilla-o o red de alumbrado público).

Cualquier categoría jurídica de carácter tributario ha de respetar el principio de reserva de Ley y el resto

de los principios constitucionales que rigen el establecimiento de los tributos, tales como el de capacidad contributiva, generalidad, igualdad, progresividad y prohibición de su carácter confiscatorio (artículo 31 CE). Bien es verdad que proliferan en nuestros días los tributos no financieros, esto es, los que obedecen a razones más allá del interés recaudatorio con vistas a financiar los gastos públicos, y también lo es que inmediatamente surgen respecto a ellos dudas sobre si su establecimiento y características de su exacción respetan los principios constitucionales.

Sobre la finalidad financiera de los tributos la doctrina viene entendiendo que «el tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar una política de crea-

(37) Si los beneficiados fueran todos los vecinos no habría lugar al establecimiento de contribuciones especiales. Como ha señalado la STS de 5 de abril de 1982, «su exigibilidad presupone el beneficio especial para algunas personas o sector de la población, pues de otra suerte el propio concepto de beneficio especial se destruiría si se entendiese que el beneficio común o general es equivalente a aquél».

ción de empleo, estimular el desarrollo económico de una determinada zona geográfica, fomentar determinadas actividades, etc.³⁸.

Por su parte, el Tribunal Constitucional no ha dudado en admitir la finalidad extrafiscal (no-financiera) de los tributos, así como en afirmar la legitimidad del empleo del sistema tributario y de un tributo concreto con fines de política económica, con el argumento de que esta posibilidad se reconoce expresamente por el artículo 4 de la Ley General Tributaria y se deduce de los principios rectores de la política social o económica que se enuncian en el capítulo III del Título I de la Constitución Española (artículos 39 a 52)³⁹.

Sin embargo, no es menos cierto que sigue sin precisarse ni delimitarse con claridad el contenido de lo que constituye la extrafiscalidad (lo no-financiero). Entendemos⁴⁰ que, aunque nos hallamos indudablemente en el reino de la imprecisión, cabe afirmar lo siguiente: tributos financieros son los que se establecen como medios para recaudar ingresos públicos (crf. artículo 4 de la Ley General Tributaria), quedando íntegramente sujetos al sostenimiento de los gastos públicos. Tan pronto como se sacrifique parte de la recaudación del tributo al servicio de otro u otros objetivos, se estará ante un tributo no-financiero⁴¹. Por

el contrario, no se alterará su configuración normal u ordinaria por el hecho de servir a la política social rectamente entendida⁴². Los tributos no-financieros son aquéllos cuyo objetivo prioritario es encauzar comportamientos humanos hacia metas más convenientes. Son los que responden al denominado principio del «coste social»⁴³, que justifica que las exigencias derivadas de los principios amparados por el art. 31.1 CE se desdibujen en atención a un interés superior. Los llamados tributos ecológicos (vertidos, medio ambiente, tierras infrautilizadas, etc.), disuasivos del alcohol o sobre el juego, han de ser clasificados entre los de carácter no-financiero, por cuanto persiguen distintos objetivos ajenos a la financiación de los gastos públicos.

Cabe plantearse la duda de si cuando un tributo determinado considera como objetivos prioritarios otros no-financieros pierde su finalidad financiera⁴⁴, o ésta se añade a la finalidad principal inherente al concepto mismo de tributo. Entendemos que se trata de una cuestión de prioridad de objetivos que pueden ser compatibles entre sí, y que la finalidad financiera nunca desaparece del todo, pues todo tributo, al configurar su hecho imponible, habrá de tener en cuenta en mayor o menor medida al menos cierta capacidad contributiva⁴⁵, aunque no pueda olvidarse que es característica común a todos los tributos no-financieros,

- (38) MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., y POVEDA BLANCO, F.: *Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 30 y 31.
- (39) Es ilustrativo el pronunciamiento contenido en el fundamento jurídico 13º de la STC 37/1987, de 26 de marzo, según la cual: «es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1) ... Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria ... A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución».
- (40) Como ya nos hemos pronunciado con anterioridad en *Quincena Fiscal* nº 6/1997, comentando la STC sobre el «gravamen complementario de las tasas de máquinas de azar», pág. 44.
- (41) LAUFENBURGER, H., consideró legítimo utilizar el impuesto con fines extrafiscales, siempre que lo fuera en circunstancias precisas y limitadas, no dudando en proclamar como consecuencia propia y evidente de tales tributos, la reducción de su rendimiento recaudatorio, que poco debe importar «desde el momento en que se compense con la realización del fin extrafiscal» (*Théorie économique et psychologique des Finances Publiques*, Paris, Ed. Sirey, 1956, págs. 163-179).
- (42) En la actualidad, la incorporación de fines no-financieros «de política económica y social» de modo permanente en las figuras tributarias permitiría concluir que estamos ante figuras mixtas por sus fines. Las diferencias serían de intensidad o prioridad de unos fines frente a otros en el fundamento del tributo.
- (43) De acuerdo con este principio, el tributo puede constituir un instrumento adecuado para luchar contra conductas indeseadas o reprobables desde un juicio social o moral (vid. entre otros, el estudio del profesor LUIS MATEO en: «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española*, nº 71/1981, págs. 17-29).
- (44) Al menos en pura hipótesis, pues no cabe duda que la lucha contra el alcoholismo, el juego o la contaminación por medio de un tributo, genera expectativas de recaudación y de partidas presupuestarias positivas.
- (45) Como afirma tan claramente el profesor EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA «se trata, en último término, de interpretar correctamente el artículo 4 LGT, para llegar a las conclusiones siguientes: 1º, el tributo es un instrumento jurídico muy delicado, revestido de especiales garantías por el ordenamiento, que sirve ante todo y sobre todo para atender a la cobertura del gasto público, sobre la base de la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlo; 2º, el tributo, además de atender a la cobertura del gasto público, puede servir para otros fines, siempre que éstos encuentren el debido respaldo constitucional y no desvirtúen la estructura y fin primordial del instrumento jurídico utilizado», en: «Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria* nº 2/1996, Aranzadi. Vid. asimismo la aportación de este mismo profesor y de JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, en: *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 1975, vol.I, pág. 105, donde afirman que «en los tributos de ordenamiento, la utilización del dato teleológico es, en contra de lo que a primera vista pudiera pensarse, más difícil para el intérprete. Porque en este caso, queda constituido por una multiplicidad de objetos de política económica o política social, cuya concreción y definición como dato o instrumento a utilizar en una interpretación jurídica puede resultar, ya de por sí, bastante difícil, salvo que la Ley los hubiera puesto

en la noción que se les asigna, la de «medir su éxito en términos de no recaudación»⁴⁶.

Hechas estas consideraciones, podemos constatar que en la actualidad estamos viviendo una profunda transformación de las categorías tributarias como consecuencia de la presentación «en la sociedad normativa» de figuras jurídicas que se visten de «gravamen»⁴⁷, «cánones»⁴⁸, o como en nuestro caso de un modo más impreciso, «cantidades a cobrar» o «aportaciones» que obedecen a objetivos que no siempre son coincidentes con el clásico de los tributos de recaudar. Y no es que el *nomen iuris* determine la naturaleza jurídica del tributo en concreto, pero sería deseable que el legislador procurara clasificarlo según las categorías enumeradas en la Ley General Tributaria o al menos «afinar» al describir los caracteres de éste en el caso particular. Si a ello unimos el hecho certero de que la normativa comunitaria, especialmente en materia de medio ambiente, está considerando formas de financiación o «instrumentos fiscales» que los Estados habrán adoptar para que se consigan los objetivos consensuados institucionalmente, con la terminología que le es propia y que a menudo no es coincidente con la interna de cada Estado, no cabe más que concluir que hemos de estar abiertos a esta nueva realidad e intentar «traducirla» -en el margen de libertad que la Directiva otorga- a nuestros esquemas conceptuales con los parámetros de nuestro esquema tributario constitucional y legal.

A continuación, se describen los criterios de la sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995, en la medida en que vino a revolucionar la delimitación de una de nuestras categorías tributarias, la tasa, con el conflictivo precio público, y a elevar las categorías tributarias a un concepto mucho más genérico, cual es el de prestación patrimonial de Derecho público que se menciona en el artículo 31.3 de nuestra Constitución.

4. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995

La sentencia del Tribunal Constitucional número 185, de 14 de diciembre de 1995, que declaró inconstitucionales determinados preceptos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, tuvo ocasión de pronunciarse sobre la tan discutida distinción entre tasas y precios públicos desde el concepto más genérico de prestaciones patrimoniales de Derecho público que se alude en el artículo 31.3 CE para imponer que éstas se exijan mediante Ley. Desde esta sentencia se abre camino a la revisión de nuestras categorías tributarias, asentadas sobre criterios legales no siempre coincidentes y discutidos por la doctrina, tanto en sus elementos identificativos como en su fundamento.

Refiriéndose al concepto de tributo, en la sentencia del TC se relativiza el empeño por encorsetar «figuras normativas que imponen prestaciones patrimoniales coactivas» en categorías tributarias, al afirmar que «el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría -impuestos, tasas y contribuciones especiales-, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público (...). La aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión «tributos» del artículo 133.1 CE y la más genérica de «prestaciones patrimoniales de carácter público» del artículo 31.3 CE»⁴⁹.

Respecto a las exigencias de la reserva de ley, se afirma que «la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla, es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de la reserva de ley», por lo que se concluye que «la coactividad es la

de manifiesto con suficiente precisión».

- (46) Según el profesor CESAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en: «Los tributos con fines no-financieros», *Economía española, cultura y sociedad*, Libro Homenaje a JUAN VELARDE FUERTES, Eudema, pág. 114. Sobre esta idea insiste el profesor JAVIER PÉREZ ARRAIZ cuando afirma que si por medio de un impuesto ecológico no se llega a producir una recaudación de cero «existen ciertas dudas sobre la finalidad ecológica del tributo en cuestión ... los impuestos ecológicos deben perseguir un cambio de conducta en el contribuyente que sea más acorde con las exigencias medioambientales; si ese cambio no se puede producir, estaremos en presencia de un impuesto con mera finalidad recaudatoria», en: «La extrafiscalidad y el medio ambiente», *Revista de Hacienda Local* número 78/1996, págs. 708 y 709.
- (47) Por ejemplo, el gravamen del 3% que se impone a las sociedades que revaloricen sus activos, o el denominado «gravamen complementario» que impuso para las máquinas recreativas tipo «B».
- (48) El término, como indica el profesor EUGENIO SIMÓN ACOSTA, no tiene un contenido preciso, pero desde luego expresa una idea que trasciende de lo que simplemente es una exacción coactiva para poner de relieve el elemento de contraprestación que encierra el pago que se está efectuando, en: «consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica», *Civitas, REDF* número 32, pág. 604. Sobre el objeto del canon y su destino vid. Recomendación 75/436/EURATOM, CECA, CEE, de 3 de marzo, completada por la Recomendación 79/3/CEE, de 19 de diciembre de 1978. Como apunta DOMINGO CARBAJO VASCO, de la traducción de la voz francesa «charges» (cargas) medioambientales se plantean problemas de transcripción en nuestro ordenamiento tributario agravados por la proliferación en España para esta modalidad de exacciones del concepto de «canon» inexistente en nuestro Derecho tributario, en: «La armonización fiscal comunitaria en la imposición indirecta y sus consecuencias para España», *Noticias de la UE*, número 125/1995, pág. 28.
- (49) Fundamento jurídico 3º.

nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público⁵⁰.

Con pretensión aclaratoria, aunque no omnicompreensiva, se afirma que la coactividad viene determinada cuando concorra alguno de los siguientes factores⁵¹:

a) Si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación no ha sido realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación no ha concurrido tampoco su libre voluntad al solicitar el servicio administrativo de cuya realización surge dicha obligación.

Trasladando este factor a la obligación de los «clientes» de pagar una cantidad por cada envase objeto de transacción, bien es verdad que han decidido comprar un producto envasado de forma libre, pero si el supuesto de hecho de la prestación patrimonial impuesta es el servicio administrativo de recogida y transformación de envases y residuos, puede afirmarse que los clientes, sujetos pasivos de la prestación patrimonial impuesta, no son libres de solicitar el servicio administrativo de finalidad medioambiental, sino que su recepción les resulta obligatoriamente impuesta por ley: «La obligación de pagar la prestación nace sin que exista una actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación»⁵², de ahí que pueda afirmarse que estamos ante una obligación *ex lege* impuesta coactivamente.

b) Si la actividad o servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar, o, dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada y social.

Puede considerarse que el servicio de recogida de envases y residuos de envases es indispensable, al igual que lo es el de recogida de basuras. La variante, en nuestro caso, se encuentra en que la recogida puede canalizarse por medio de sistemas integrados de gestión y materializarse en el domicilio de los consumidores o en sus proximidades, y que en este caso, los consumidores no habrán de pagar coactivamente cantidad alguna en la compra de productos envasados que estarán identificados con símbolos acreditativos. Tampoco soportarán carga financiera alguna si devuelven el envase al vendedor, pues ellos mismos «colaboran» en el servicio de recogida, evitando «en parte» el «coste social» de dañar el medio ambiente.

c) También deben considerarse coactivamente impuestas las prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es, a estos efectos, una libertad real y efectiva. Según palabras del Tribunal, una situación puede considerarse de monopolio si media la supeditación a la obtención de una concesión o una autorización que corresponde otorgar a entes públicos, para desarrollar un servicio o actividad públicos.

Este tercer criterio reafirma nuestra opinión de que estamos ante una obligación *ex lege*, pues el acceso a los «sistemas integrados de gestión» está supeditado a la concesión de una autorización. Por otro lado, respecto a la obligación pecuniaria de los consumidores de productos envasados, se podría argumentar que éstos pueden elegir el producto identificado con un símbolo acreditativo de su pertenencia a un «sistema integrado de gestión» que les exime de esta obligación, en lugar del producto no identificado que les genera la obligación pecuniaria que supondrá una carga financiera real de no devolver el envase, y que en consecuencia, de esta manera están haciendo real su libertad en la elección. Sin embargo, no es menos cierto que la libertad de consumir el producto envasado no puede considerarse ni efectiva ni real y que habrá productos envasados que el consumidor comprará sin que la opción entre el «identificado con símbolo acreditativo» y el «no identificado» sea posible.

Así pues, de todo lo que hemos ido avanzando hasta el momento, podemos afirmar que, al menos, estamos en presencia de una prestación patrimonial de carácter público, *ex lege*, coactivamente impuesta y que su finalidad es medioambiental. Ahora bien, habrá que precisar si se trata de una prestación tributaria, y en este caso ante qué categoría tributaria -impuesto, tasa, contribución especial- nos encontramos.

Llegados a este punto, se hace preciso repasar los caracteres de las prestaciones que consideramos:

A) Las del artículo 6 de la Ley 11/1997.

1.-Se trata de una obligación *ex lege* (prestación patrimonial de carácter público).

2.-Soportada por los consumidores de productos envasados (obligados por repercusión). El situar el coste social -en forma de tributo- del daño ambiental en la fase de consumo en lugar de hacerlo en la fase de fabricación vulnera la función resarcitoria que encierra el principio de «quien contamina paga»⁵³.

(50) El mismo fundamento jurídico 3º.

(51) Para facilitar nuestro juicio sobre la prestación cuya naturaleza tratamos de delimitar, aprovecharemos los razonamientos del TC para ir concretando qué ocurre en el supuesto que contemplamos.

(52) De nuevo estamos citando el fundamento jurídico 3º.

(53) Seguimos el criterio del profesor PÉREZ DE AYALA, partiendo de la premisa de que el sujeto contaminante es el productor

3.-Recae sobre las transacciones comerciales (gravamen indirecto de naturaleza real).

4.-Su finalidad consiste en motivar la devolución del envase (función de estímulo) y/o que el consumidor participe en los gastos de medidas colectivas para financiar los servicios de recogida de envases y residuos de envases, ya sean los ordinarios establecidos en la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, ya sean los «integrados de gestión» descritos en la Ley 11/1997.

5.-Por ello, se devuelve el importe de la prestación si se retorna el envase usado o el residuo de envase. De acuerdo con esta característica, parece que estamos en una relación de carácter bilateral en la que la carga económica se hace depender de la voluntad manifestada indirectamente por el consumidor del producto envasado, de solicitar el servicio de recogida o prescindir de él cargando con la obligación personal de entregar el envase usado o el residuo a persona autorizada⁵⁴. Si ello fuera así, podríamos estar ante un precio público, pero bien al contrario, la misma Ley se encarga de afirmar que no estamos ante un precio, y además, la sentencia del TC de 14 de diciembre de 1995 exige para ello que simultáneamente concurren dos requisitos: voluntariedad en la solicitud del servicio y que no esté monopolizado por el sector público, fallando al menos el segundo de ellos en la medida en que se ha de solicitar una autorización administrativa para poder integrarse en el sistema, nota intrínseca al servicio que refleja ejercicio de autoridad o reserva en favor del sector público⁵⁵. Además, ante obligaciones *ex lege* carece de sentido expresarse en términos de negocios jurídicos bilaterales⁵⁶.

6.-Se afirma que «no tiene la consideración de precio». No estamos ante un depósito, ante una garantía ni ante un precio ni privado ni público. Si se ha podido afirmar que estamos ante una prestación patri-

monial de carácter público, no sólo son rechazables las calificaciones de precio sino las de depósito o garantía.

7.- El elemento cuantitativo de la prestación se fijará por el Ministerio de Medio Ambiente, en cuantía suficiente para garantizar el retorno de los residuos de envases y envases usados. El elemento cuantitativo queda, pues, sujeto a este parámetro de suficiencia para cubrir los servicios administrativos de gestión de los residuos, que inmediatamente recuerda a los límites cuantitativos exigidos a las tasas⁵⁷.

En la medida en que la presencia del servicio administrativo determina la existencia del hecho imponible de esta obligación, parece que debemos pensar en que estamos ante una tasa. Sin embargo, no podemos llegar a esa conclusión sin atender, previamente, a las exigencias de «afectación o beneficio a los sujetos pasivos» por ser obligatorio el servicio o la recepción por los administrados y no poder prestarse por el sector privado por existir reserva a favor del sector público⁵⁸.

Así pues, la mera existencia del servicio no basta para que se produzca el hecho imponible de la tasa (STS de 19 de enero de 1957), sino que ha de realizarse su prestación efectiva (STS de 4 de octubre de 1983). En lo que se refiere a la tasa por recogida de basuras, que es el supuesto que mayor analogía tiene con el que contemplamos, reiterada jurisprudencia afirma que el hecho imponible se produce por la efectiva realización del servicio, aunque el destinatario no lo utilice ni se beneficie de él (STS de 2 de octubre de 1972). Más recientemente se han pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia de Canarias (sentencia de 17 de febrero de 1995) y de Castilla y León (sentencia de 20 de diciembre de 1993). En la primera de las sentencias anotadas se afirma que el hecho de que la empresa demandante transporte por sí misma los residuos y que

y no el consumidor. El resultado es un impuesto indirecto de repercusión obligatoria sobre el consumidor, el cual respondería frente a la sociedad de su comportamiento nocivo para el bien ambiental, en: «La traslación...», *op.cit.*, págs. 97-99. La Directiva 94/62/CE parte de esta premisa, aunque su espíritu es corresponsabilizar no sólo al sector de los envases sino a los consumidores, obligando a los Estados miembros a adoptar medidas para que los usuarios reciban la información necesaria, en particular sobre los sistemas de devolución, recogida, valorización y reciclado de los envases y de los residuos de envases y el significado de los marcados de los envases (cfr.artículo 13 de la Directiva).

- (54) Salvando las distancias, nos recuerda a la posibilidad de redimir en metálico las prestaciones personales y de transporte que todavía existen en municipios de reducida dimensión (vid. artículos 118 a 120 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), sólo que operando en sentido contrario. En el caso que contemplamos se «redime» la obligación de pagar la «cantidad individualizada por cada envase» si se realiza la prestación personal (de hacer) de entregar el envase usado o el residuo de envase a persona autorizada, pues se obtiene la devolución de aquellas cantidades.
- (55) Es indicativo que el artículo 86.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, declare la reserva en favor de las entidades locales del «servicio de recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos».
- (56) Vid. como refrendo de esta aseveración las consideraciones que el profesor GONZÁLEZ GARCÍA formula criticando los fundamentos jurídicos 3º y 4º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 9 de septiembre de 1993, en: «Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia», *op.cit.*, págs.34 y 35.
- (57) Conforme al denominado principio de «equivalencia» el importe total de las tasas no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate (vid. artículos 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos y 24 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales). Sobre las dificultades en la determinación del elemento cuantitativo y sus implicaciones nos hemos pronunciado en el apartado anterior.
- (58) Vid. artículo 26.1.a) de la Ley General Tributaria, después de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

exista una contraprestación económica por la realización del servicio constituyen circunstancias completamente marginales a efectos de fijar la naturaleza jurídica de la tasa (cfr. FJ 1º y 2º). En la segunda, que la actividad municipal de recogida de basuras o residuos sólidos urbanos es la única que puede financiarse a través de las tasas, pero no la de su posterior eliminación, que no beneficia directamente a ningún particular y no es de recepción obligatoria (cfr. FJ 2º).

El que el servicio afecte de modo particular a un sujeto pasivo es requisito de la tasa desde su configuración en el artículo 26 de la Ley General Tributaria. En el ámbito de las Haciendas Locales conviene recordar lo que dispone el artículo 20.2 de la Ley reguladora (Ley 39/1988, de 28 de diciembre) sobre el concepto de afección particular: «se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

Criticando la sentencia del TSJ de Castilla y León, el profesor CARMELO LOZANO entiende que estamos en presencia de un servicio de carácter «indivisible» que beneficia a todos los habitantes del municipio sin que se pueda deslindar la afectación concreta a cada uno de ellos, de ahí que no proceda calificar la prestación de tasa. Argumenta que el modelo conmutativo de financiación que subyace en la tasa y en el precio público no encuentra campo de actuación en este servicio⁵⁹ y debe acudir, por tanto, a su financiación por los Presupuestos Generales del Estado. De los múltiples criterios que desde una perspectiva normativa y doctrinal han permitido el deslinde entre tasa e impuesto, quizás el más clásico y sólido sea la afección particular o individual de un servicio administrativo al sujeto pasivo.

Aplicando el mencionado criterio a las prestaciones exigibles como «contraprestación»⁶⁰ a los servicios administrativos de reducción de envases y gestión de los residuos de envases estamos de acuerdo con CARMELO LOZANO en que es difícil argumentar que estos servicios públicos afectan individualmente a los sujetos pasivos, por lo que parece que estaríamos en presencia de un impuesto y no de una tasa.

B) Las del artículo 10 de la Ley 11/1997.

1.- Se trata de una obligación *ex lege* (prestación patrimonial de carácter público).

2.- A cargo de los agentes económicos que participan en los sistemas integrados de gestión (sujetos pasivos).

3.- Su finalidad es financiar los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados, que se encargan de la recogida y garantizan la clasificación, el transporte, el almacenamiento, la valorización y la eliminación de los residuos de envases, incluida la vigilancia de estas operaciones y de los lugares de descarga después de su cierre.

4.- La cantidad «se acordará en función de los diferentes tipos de envases, por la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema con los agentes económicos participantes en el mismo».

5.- Se cuantifica en función de cada producto envasado puesto por primera vez en el mercado nacional (gravamen indirecto de naturaleza real).

6.- Se afirma que «no tiene la consideración de precio». No estamos ante un depósito, ni ante una garantía, ni ante un precio ni privado ni público. Las anteriores consideraciones han permitido afirmar que estamos ante una prestación patrimonial de carácter público, por lo que son rechazables no sólo las calificaciones de precio, sino las de depósito o garantía.

Todas estas características nos recuerdan de inmediato el fenómeno de la parafiscalidad, un sistema que nace al margen del presupuesto público para financiar unos servicios determinados, con los peligros que ello encierra respecto al incumplimiento de los principios constitucionales aplicables a los tributos, especialmente el de capacidad económica, que tanta transcendencia tiene en los impuestos. En este caso, estaríamos en presencia de una tasa afectada a la financiación de un servicio de naturaleza pública, ya que los contribuyentes que han de pagar resultan afectados por el servicio administrativo al que se les permite acceder previa concesión de la autorización administrativa a que se refiere el artículo 8 de la Ley 11/1997. De nuevo se nos suscitan dudas sobre la constitucionalidad de que el sujeto que «acordará» el elemento cuantitativo de la prestación sea la entidad gestora del sistema junto con los agentes participantes en el mismo⁶¹.

(59) En su comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León número 1136/1993, de 20 de diciembre, publicado en *Jurisprudencia Tributaria*, Revista Quincenal de Aranzadi, nº 3/1993, págs. 943 y 944.

(60) Entrecorramos esta expresión, que aunque es muy gráfica y por ello la hemos utilizado, es más bien propia de los negocios conmutativos y no conviene a los pagos de naturaleza tributaria.

(61) Podría entenderse que la entidad gestora junto con los agentes económicos se encargarán de liquidar «la aportación» para financiar el sistema, pero la literalidad del precepto (artículo 10.1) induce a interpretar que serán todos ellos los que determinen la cuantía. No parece ésta una solución respetuosa con la corresponsabilidad a que obliga la Directiva ni con nuestra reserva constitucional de Ley. Sobre este principio desde la perspectiva comunitaria vid. IBÁÑEZ GARCÍA, S.: «Las normas tributarias de la UE y el principio de reserva de ley en materia tributaria», *Crónica Tributaria* número 80/1996.

V. La experiencia del Derecho comparado en el ámbito comunitario

Ciñéndonos a las distintas formas en que aparecen explicitados los tributos sobre residuos sólidos, para hacer efectiva la obligación de los Estados miembros de la UE de atender a los costes de eliminación de los residuos por parte del poseedor (actual o anterior) de los mismos o por su productor, impuesta por vía de Directiva, entre las distintas experiencias, cabe reseñar⁶²:

a) Dinamarca: existe un impuesto sobre residuos industriales y domésticos y, desde 1990, un impuesto sobre ciertos materiales de construcción para promover el reciclaje.

b) Holanda: en el ámbito agrario, se grava el excedente de fosfato contenido en el pienso producido en la respectiva explotación, por encima del que le esté permitido utilizar en la tierra.

c) Francia: existe un impuesto local sobre los residuos sólidos urbanos que grava a todas las propiedades sujetas al impuesto inmobiliario sobre la propiedad edificada. La base imponible es la renta neta que sirve de base al impuesto mencionado. Los sujetos pasivos son los titulares de dominio y los usufructuarios. En 1992 se introdujo un impuesto sobre descarga de residuos sólidos urbanos y asimilados que consiste en una exacción parafiscal que deben liquidar las empresas de recogida de residuos. Sus ingresos afectan al tratamiento de residuos por las autoridades locales y el Estado.

d) Alemania⁶³: existe un canon por eliminación de residuos especiales y saneamiento de antiguos vertederos industriales que se exige en Renania del Norte-Westfalia, como consecuencia de la legislación de residuos que sólo permite a los particulares el tratamiento o almacenaje de ciertos residuos previa obtención de la correspondiente licencia y previo pago del canon, cuya recaudación está afectada a la financiación de las

medidas enumeradas en la Ley. Esta normativa no se basa en el principio de «quien contamina paga», sino en la consideración de que quien obtiene beneficios de los residuos debe financiar la conservación de la naturaleza⁶⁴.

e) Italia: existe una tasa sobre residuos sólidos urbanos, que parte de la clasificación de los residuos en tres categorías «residuos sólidos urbanos, especiales y tóxico-nocivos» e introduce un sistema enclavado sobre la obligación de solicitar una autorización expresa para llevar a cabo diversas actividades. Como supuesto digno de mención existe un impuesto de fabricación de bolsas de plástico aplicable desde 1992 a todo tipo de producciones de bolsas y envases de plástico no biodegradables.

En particular, impuestos ambientales sobre envases desechables existen en Bélgica, Finlandia, Islandia, Liechtenstein, Noruega y con efectos a partir de 1988 en España⁶⁵. La experiencia está demostrando que los impuestos y gravámenes se están utilizando cada vez más en los Estados miembros de la Unión Europea, lo cual parece que está ampliando las posibilidades de llevar a cabo una política ambiental con una mejor relación coste-eficacia. Este tipo de fiscalidad se estima que puede resultar adecuada para llevar a la práctica el principio de que «quien contamina paga», puesto que se incluyen los costes ambientales en el precio de los bienes o servicios. Los instrumentos fiscales se consideran incentivos a los productores y consumidores cuyo efecto es orientar la elección hacia actividades más sostenibles desde el punto de vista ambiental⁶⁶.

VI. Naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales impuestas por la Ley 11/1997

De acuerdo con lo que se ha ido argumentando en las líneas anteriores, y sin perjuicio de lo que se ha

- (62) Nos basamos en el estudio de MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «La protección fiscal del medio ambiente...», op. cit. págs 6 y 7.
- (63) Alemania ha sido de los países que más han promovido en Europa la defensa del medio ambiente con instrumentos fiscales. Puede encontrarse más información sobre la fiscalidad alemana que afecta a los envases y sus residuos en: ROUSSO, A.S. and S.P. SHAH, «Packaging Taxes And Recycling incentives: the German Green Dot Program», *National Tax Journal*, vol. 47 n.3/1994, pág. 689-701, o en: CHILTON, KENNETH, «Making Manufacturers Responsible for Recycling: Passing the Garbage Buck», *Solid Waste Association of North America, 1995, US/Canadian Fed Solid Waste Management Conference*, 1995, pág.17-32. En 1991, una ordenanza alemana instituyó un agresivo programa de recogida y reciclaje de embalajes y envases. Es interesante destacar la creación de un sistema integrado por aproximadamente seiscientas compañías que están autorizadas para colaborar con las entidades locales en la recogida de material reciclable en un sistema denominado «The Duals System Deutschland» («DSD»). Las compañías que deseen participar en el «DSD» deben solicitar una autorización para utilizar el símbolo «green spot» en sus envases, que avala el carácter reciclable de sus componentes. En los primeros dos años de su funcionamiento los costes del sistema superaron las expectativas. Para financiarlo, las compañías productoras debían abonar unas cantidades en función del volumen envasado. Desde octubre de 1993 se exigen nuevas prestaciones a las industrias envasadoras en función del material utilizado (plástico, metal ...) y del volumen de cada envase o embalaje. El sistema se ha exportado en lo esencial a Bélgica y Austria, y por sus características parece que ha influido a nuestro legislador.
- (64) Como ha puesto de relieve KLUTH, W.: «Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana», ponencia presentada al Primer Congreso Internacional sobre La Protección fiscal del medio ambiente, celebrado en Madrid, los días 22, 23 y 24 de enero de 1996 (traducción de P.M. HERRERA MOLINA) pág. 11.
- (65) Según OECD (Implementation Strategies for Environmental Taxes), 1996, versión actualizada.
- (66) En opinión de la Comisión, según recoge en su Comunicación sobre Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Unico, de 26 de marzo de 1997 [COM (97) 9 final].

ido anticipando al respecto, cabe concluir que estamos ante tributos por cuanto que la pretensión recaudatoria es incuestionable, desde que se ha de financiar el sistema de retorno y eliminación de residuos de envases. La finalidad medioambiental es, asimismo, un elemento indiscutible, pues la necesidad de eliminar los residuos que dañan el medio ambiente es la principal causa de la necesidad de financiar un servicio público con esta finalidad, abierto o no a la participación de entidades privadas, que aporta el calificativo de «afectado» al tributo.

Y dentro de las categorías tributarias nos encontramos en presencia de un impuesto que recae sobre la comercialización de los envases y, en su caso, sobre los residuos de envases, pues aunque ha de considerarse el servicio administrativo para la eliminación de los residuos de envases y de todas las formas en que el mismo se concreta, esto es, la recogida, clasificación, transporte, almacenamiento, valorización y eliminación de los residuos de envases, incluida la vigilancia de estas operaciones y de los lugares de descarga después de su cierre (todas ellas de gestión en el sentido del artículo 2 de la Ley), el reciclado, la recuperación de energía o la eliminación, no existe una afección directa de los servicios hacia los contribuyentes, exigencia del concepto de tasa desde la Ley General Tributaria en su redacción de 1963.

Desde esta afirmación, se suscitarían críticas de inconstitucionalidad por infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria (31.3 y 133 CE) al no definirse ni en lo más básico cuáles son los elementos cuantitativos de ese impuesto⁶⁷.

Por otro lado, respecto a las aportaciones de los que participen en un «sistema integrado de gestión», sí que existe una relación inmediata entre los que se benefician de la posibilidad de participar en un sistema

integrado de gestión y los servicios administrativos de tratamiento de envases y residuos de envases, lo que nos lleva a la calificación de tasa. Asimismo, concurren determinadas notas que nos llevan a calificarla de afectada, pues no se ingresan sus importes en el Tesoro público, sino que su producto se afecta a la financiación de finalidades concretas, rompiéndose el principio de no afectación de los tributos (artículo 27 de la Ley General Tributaria⁶⁸). Además, se rompe el principio de unidad de caja al quedar al margen de las previsiones presupuestarias⁶⁹.

Como señalan PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, «la existencia de tributos con destino determinado supone una quiebra, desde el punto de vista presupuestario, del principio contable de unidad de caja, con sus secuelas políticas y administrativas de todos conocidas. Sin embargo, contemplado el problema desde el ángulo de la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, los tributos con afectación concreta, considerados en sí mismos y supuesto «como resulta obvio» que el fin al que se destinen sea de naturaleza pública, en nada menosaban aquel deber. Otra cosa es que razones de oportunidad política aconsejen en un determinado momento la proliferación o restricción de este tipo de tributos, en base a la cuantía de su recaudación, su posición dentro del sistema tributario, su mejor o peor aceptación por los contribuyentes, el carácter más o menos social del fin al que se destina la recaudación o, incluso, la existencia de una especial relación de interés entre los pagos realizados por los contribuyentes y el gasto a cuya financiación se destinan las sumas recaudadas»⁷⁰.

Entendemos, desde estas consideraciones, que la Ley española de envases y residuos de envases ha optado por crear nuevos tributos con finalidad medioambiental, en buena medida «afectados» a la financiación de un sistema integrado de gestión de residuos

- (67) Por mucho que se afirme el carácter relativo de la reserva de ley, hay que recordar que al menos deben definirse en ella los elementos configuradores del tributo, tanto los cualitativos como los cuantitativos (recordemos, entre otras, las SSTC 6/1983, de 4 de febrero, 19/1987, de 17 de febrero o 37/1987, de 26 de marzo).
- (68) Conforme a esta disposición «el rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que a título excepcional y mediante una Ley se establezca una afectación concreta».
- (69) Cabe recordar que en la ya derogada Ley reguladora de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958 (BOE número 311, de 29 de diciembre), se consideran exacciones parafiscales «los derechos, cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración del Estado y los organismos y personas citados en el párrafo anterior «organismos autónomos, entidades de Derecho público, funcionarios públicos o asimilados como contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecta de manera particular al obligado» que no figuren en los Presupuestos Generales del Estado ni les sean aplicables, en todo o en parte, las normas que regulen los impuestos de la Hacienda Pública y que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden» (artículo 1). De ahí las figuras «pecuniarias» de la Ley 11/1997 nos recuerden a esta definición de exacciones parafiscales.
- (70) En: *Derecho Tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, pág. 188. Otros autores rechazan con rotundidad la afectación de los tributos, como SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., que afirma que «la afectación de los ingresos es una fuente potencial de ineficacia en la toma de decisiones de índole fiscal», en: «La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* número 242, pág. 837. En el más extremado supuesto de las exacciones parafiscales la doctrina mayoritaria suele manifestar su rechazo por su dudosa constitucionalidad. Vid. por ejemplo, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., que argumentan que su establecimiento supone una quiebra al Estado de Derecho y al principio de seguridad jurídica, en: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, séptima edición, Madrid, 1996, págs.122 y ss.

de envases y envases usados. Aunque el Informe de la OCDE sobre fiscalidad y el medio ambiente se muestra claramente en contra del principio de afectación de los ingresos, estima que «la afectación de un nuevo impuesto medioambiental a gastos populares puede constituir una estrategia para suscitar un mayor apoyo político a la medida, que si los ingresos vinieran simplemente a añadirse a los recursos generales del Estado. Canalizando los ingresos hacia los gastos «desesables», la medida puede captar mayores cuotas de opinión pública, incluso si subsiste el riesgo de una ineficacia en el gasto o en la imposición del impuesto»⁷¹.

Sin perjuicio de las críticas de inconstitucionalidad que han sido planteadas, esperemos que, al menos, la determinación cuantitativa de las prestaciones pecuniarias impuestas por la Ley no llegue a contravenir plenamente el básico principio de capacidad económica y que la opción política no despliegue efectos que puedan llegar a ser sancionadores⁷².

VII. Conclusiones

Se recogen sucintamente nuestros puntos de vista sobre los aspectos estrictamente pecuniarios de la Ley española de envases y residuos de envases:

1º.- Ante la falta de definición legal, se hace preciso deslindar cuál es la naturaleza jurídica de la cantidad a cobrar por los agentes intervinientes en la comercialización de productos envasados, que no tiene la consideración de precio ni está sujeta, por tanto, a tributación alguna, en los términos del artículo 6 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos sobre envases, y la de las cantidades que deben aportar los agentes que se incluyan en el «sistema integrado de gestión» contemplado en el artículo 10 de la misma Ley.

2º.- En la medida en que la Ley impone coactivamente estas obligaciones al prestarse el servicio público de recogida y eliminación de estos productos sin que exista una actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, han de considerarse prestaciones patrimoniales de carácter público. Se trata de ins-

trumentos económicos al servicio de la defensa del medio ambiente, por lo que cabría afirmar que estamos ante tributos de carácter finalista. Y todo ello con apoyo en las SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, y 37/1987, de 26 de marzo.

3º.- En el caso de las prestaciones descritas en el artículo 6 de la Ley que han de pagar los adquirentes-consumidores de envases, se trata de un impuesto, pues el servicio administrativo de recogida y tratamiento de residuos de envases y envases usados no afecta individualmente a los obligados «envasadores y comerciantes y consumidores por repercusión», sino que de él dimana un beneficio común o general. Viene a reflejar el «coste social» derivado del daño que produce el contaminador-pagador.

4º.- Respecto a las prestaciones que financian los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados, estamos en presencia de tasas afectadas o finalistas, caracterizadas por los elementos siguientes:

a) Su destino es financiar el servicio administrativo de recogida, tratamiento y eliminación de envases y residuos de envases. Los ingresos percibidos están, pues, afectados a finalidades muy concretas contando con un régimen jurídico singular aunque falto de concreción.

b) Los ingresos percibidos quedan al margen de la previsión en los presupuestos públicos.

c) Los elementos esenciales de estas exacciones no están determinados en la Ley, como procedería en toda prestación patrimonial de carácter público, aunque su exacción deba de hacerse con arreglo a la Ley.

5º.- En ambos casos, se estima que las exigencias constitucionales sobre la reserva de ley en materia tributaria no han sido plenamente respetadas, aunque la fuente normativa de los gravámenes tenga amparo en los objetivos y principios contemplados en la Directiva comunitaria.

6º.- Pese a que en España y en el marco comunitario los tributos afectados han sido fuertemente criticados por su establecimiento al margen de los princi-

(71) La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias, tra. PICHOT, F., y RAPADO, J.R.: Mundiprensa, Madrid, 1994, págs. 74 y 103. También es oportuno anotar la advertencia que el comisario encargado del mercado interior y de cuestiones fiscales, Mario Monti, hizo en prensa en el sentido de advertir que hay que cuidar que las medidas tributarias medioambientales no provoquen distorsiones que incumplan las reglas comunitarias que rigen el mercado interior y el Derecho comunitario de una manera general, comentando la Comunicación de la Comisión Europea de 26 de marzo de 1997, sobre los impuestos y gravámenes medioambientales, que aborda esencialmente la fiscalidad que recae sobre los productos y que ya se ha mencionado anteriormente.

(72) De acuerdo con las opiniones que recoge FERNÁNDEZ LÓPEZ, la finalidad de los impuestos ecológicos no suele llevar ínsita un matiz represivo que los asemejaría a los instrumentos de índole sancionadora, sino más bien preventivo; es decir, sin perder de vista la necesaria concurrencia de una mínima capacidad contributiva, se trata de crear una conciencia individual en el sujeto del tributo ecológico que le impulse a actuar en respeto al medio ambiente, en: «La fiscalidad autonómica en materia medioambiental: su aplicación en Galicia», *Crónica Tributaria* número 80/1996, pág. 12, aunque también se ha opinado lo contrario, a saber, que los tributos no-fiscales no son impuestos y que podrían ser asimilados a «multas» sin infracción previa, al cumplir funciones correctoras, disminuyendo, moderando u obstaculizando una determinada actividad o conducta humana (cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., comentando el artículo 31 CE en la obra general *Comentarios a la Constitución*, dirigida por OSCAR ALZAGA, Edersa y Cortes Generales., vol. III).

prios de Derecho presupuestario, razones de oportunidad política y de finalidad medioambiental pueden avalar plenamente una opción legislativa que, sin duda, confiere a las entidades locales autonomía en la financiación de programas de defensa del medio ambiente.

7º.- Aunque la fiscalidad ambiental se aplica en todos los Estados miembros de la Unión Europea, las medidas nacionales deben integrarse con las políticas comunitarias sobre competencia y mercado único para evitar distorsiones y favorecer una aplicación equilibrada y eficiente de los instrumentos fiscales a nivel nacional, regional o local.

8º.- La Directiva comunitaria 94/62/CE y sus ambiciosos objetivos de eliminación de residuos y de corresponsabilidad en el proceso han potenciado las medidas fiscales adoptadas en la Ley española de envases y residuos de envases, deslizándose desde el ordenamiento comunitario medioambiental medidas normativas que obligan a revisar la dogmática sobre las categorías tributarias de nuestro sistema fiscal español⁷³. La misma necesidad se hace patente en los esquemas administrativistas para afirmar cuál es la naturaleza jurídica de los «sistemas integrados de gestión».

Así pues, las construcciones jurídicas clásicas de nuestro Derecho público deben ir «haciendo hueco» a las nuevas figuras que se recogen en normas comunitarias y que encajan mal en el encorsetamiento normativo al que nos obliga la Ley General Tributaria y otras normas de carácter general. De momento, y a la espera de la aplicación de la nueva Ley y de los pronunciamientos de los tribunales al respecto, hemos tratado de anticiparnos en la determinación de la naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales impuestas.

Finalmente, cabe constatar que las políticas al servicio del medio ambiente, que en España se amparan en los artículos 43 y 45 de la Constitución, en buena medida están predeterminadas por el Derecho

de la Comunidad Europea, que está utilizando unas modalidades de servicio público que no se corresponden plenamente con las construcciones del Derecho administrativo tradicional⁷⁴. La misma previsión del legislador que se anticipa a la necesidad pública que generarían los envases y residuos de envases, está dando lugar a que surjan fórmulas que liberen en el futuro al sector público -principalmente a las entidades locales- de obligaciones que tendría que financiar con recursos tributarios a cargo de sus presupuestos de gastos. La Ley 11/1997 trata de evitar los costes que irremediablemente se producirían si no se diera una solución -anticipada- a la recogida y el tratamiento de los envases usados.

Por ello, tal vez, no podemos encajar las fórmulas financieras de hoy en el repertorio de instrumentos tributarios de ayer. Se está intentando liberar a la Hacienda Pública de obligaciones futuras al servicio de la salud y del medio ambiente, y para ello se encomienda a la propia colectividad una cooperación que evite o haga innecesaria la intervención directa de las Administraciones públicas en época futura.

La Ley, cumpliendo con la Directiva comunitaria, llama a la sociedad para que no se den los resultados negativos o impactos ambientales que la Administración pública tendría que corregir por la responsabilidad que a esta última alcanza en esta materia⁷⁵. Este encuadramiento de la actividad estatal mediante transposición de las Directivas comunitarias -en el caso examinado de la 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo-, plantea una cuestión más que todavía no ha calado en toda su extensión en nuestra doctrina jurídico-tributaria, y es la incidencia de las normas tributarias emanadas de la Comunidad Europea en el principio de reserva de Ley en materia tributaria que establecen los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española⁷⁶.

- (73) Como sugiere DOMINGO CARBAJO VASCO, «Habrà sonado la hora de crear una nueva categoría de tributo, de carácter extrafiscal, afecto a fines medioambientales dentro del artículo 26 de la LGT?», en: «La armonización fiscal comunitaria...», *op.cit.*, pág. 28, nota 10. Vid. Asimismo, su trabajo en: «La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas», *Impuestos* número 21/1993, págs. 7 a 17.
- (74) Vid. al respecto la aportación de LÓPEZ RAMÓN, F.: «La política de medio ambiente en la Comunidad Europea y su incidencia en el Derecho español», en la obra colectiva *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Madrid, 1986, vol. III.
- (75) Este planteamiento entendemos se encuentra presente en el estudio de LOPERENA ROTA, D.I., en la obra colectiva de Homenaje al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, *Estudios sobre la Constitución Española*, Civitas, vol. II, 1991, págs. 1455 y ss.
- (76) Vid. Sobre la cuestión el artículo de SANTIAGO IBÁÑEZ MARCILLA: *Las normas ... op.cit.*, págs. 59 y ss.