

**MARIANO JIMÉNEZ ZELEDÓN**

*Abogado y politólogo de Costa Rica  
Doctorando en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid*

**ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1998**

**Extracto:**

UNA de las consecuencias de las Sentencias del Tribunal Constitucional núm. 185/95 y núm. 182/97, consiste en reconocer la posibilidad de la existencia de prestaciones patrimoniales de carácter público (impuestas por poder público mediante ley) a cargo de sujetos privados, sin que exista la mínima intermediación de Administraciones Públicas.

Dentro del ámbito de libertad del legislador en la configuración de prestaciones patrimoniales de carácter público, éste ha procedido a aprobar la Ley de Envases y Residuos de Envases, cuyos artículos sexto y décimo contienen obligaciones pecuniarias, o más propiamente, prestaciones patrimoniales de carácter público, cuya ejecución material le ha sido encargada a los propios agentes económicos privados.

La calificación de las obligaciones pecuniarias contenidas en la Ley de Envases y Residuos de Envases como prestaciones patrimoniales de carácter público, tiene como consecuencia práctica la sujeción de éstas al principio de reserva de ley, de modo que la indeterminación de los elementos esenciales de las mismas (aspectos cuantitativos y materiales del elemento objetivo del supuesto de hecho) cuestiona profundamente su constitucionalidad.

En suma, en la Ley de Envases y Residuos de Envases nos encontramos con prestaciones patrimoniales de carácter público, de carácter extrafiscal, no reconducibles dentro de las categorías clásicas del Derecho tributario (impuestos, tasas o contribuciones especiales) en el ordenamiento jurídico español.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Análisis del contenido del artículo 6 de la Ley Envases y Residuos de Envases.
  1. ¿Prestación patrimonial de carácter público o prestación patrimonial en el ámbito privado?
  2. Categoría de la prestación patrimonial de carácter público.
- III. Análisis del contenido de los artículos 7 y 10 de la Ley de Envases y Residuos de Envases.
  1. ¿Prestación patrimonial de carácter público o prestación patrimonial en el ámbito privado?
  2. Categoría de la prestación patrimonial de carácter público.
- IV. Elementos caracterizadores de las prestaciones patrimoniales de carácter público de la Ley de Envases.
  1. Elemento objetivo.
  2. Elemento subjetivo.
- V. Principio de reserva de ley y aspectos fiscales de la Ley de Envases y Residuos de Envases.
  1. Consideraciones generales sobre la reserva de ley tratándose de prestaciones patrimoniales de carácter público.
  2. Indeterminación de los aspectos cuantitativos del elemento objetivo del supuesto de hecho.
  3. Indeterminación del aspecto material del elemento objetivo del supuesto de hecho.
- VI. Compatibilidad de las prestaciones patrimoniales de carácter público de la Ley de Envases y Residuos de Envases con el IVA y la sexta directiva comunitaria.
  1. Comparación de las prestaciones patrimoniales de la Ley de Envases y Residuos de Envases con el IVA español.
  2. Compatibilidad de las prestaciones patrimoniales de la Ley de Envases y Residuos de Envases con la sexta directiva comunitaria.
- VII. A manera de conclusión.

Bibliografía.

Jurisprudencia.

Legislación y recopilaciones.

## I. INTRODUCCIÓN

Cumpliendo con el mandato establecido en la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases, aunque en forma tardía <sup>1</sup>, el legislador español procedió a aprobar la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases <sup>2</sup>.

Esta última ley en relación con los residuos de envases y envases usados regula dos sistemas básicos: el de depósito, devolución y retorno (art. 6) y el sistema integrado de gestión (arts. 7 y 10).

En ambos sistemas se establecen obligaciones pecuniarias a cargo de agentes económicos privados, sin embargo, de la lectura de tales artículos no se desprende con nitidez si nos encontramos frente a tributos, y en este caso, a cuáles categorías corresponden, o si por el contrario, se está en presencia de institutos de Derecho privado.

---

<sup>1</sup> Sobre este punto, **la Directiva 94/62/CE, del Parlamento europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases**, estableció lo siguiente: «Artículo 22. Transposición al Derecho Nacional. 1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, antes del 30 de junio de 1996. Informarán inmediatamente de ello a la Comisión».

<sup>2</sup> Esta ley ha sido reformada del modo que sigue:

- a) Por **Ley 66/1997**, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que prorrogó la vigencia de las obligaciones del capítulo IV al 1 de mayo de 1998;
- b) Por **Ley 10/1998**, de 21 de abril, Ley de Residuos que modificó el apartado 1, artículo 6 y el apartado 1, artículo 10, e introdujo una disposición adicional séptima sobre planes empresariales;
- c) La **Ley 50/1998**, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual añadió un apartado 4 al artículo 10 y una letra h) al apartado 2 del artículo 19, finalmente, dispuso que estas reformas entrarían en vigencia a partir del 1 de abril de 1999.

Además, téngase en cuenta el Real Decreto 728/1998, de 30 de abril, Reglamento para el desarrollo y ejecución de la Ley 11/1997; la Orden del Ministerio del Medio Ambiente de 27 de abril de 1998; y, la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 30 de septiembre de 1998.

La Directiva Comunitaria 94/62/CE contempló la posibilidad de establecer instrumentos económicos (fiscales) para el cumplimiento de los objetivos perseguidos:

«Artículo 15. Instrumentos económicos. El Consejo, actuando sobre las bases de las disposiciones pertinentes del Tratado, aprobará instrumentos económicos a fin de fomentar la realización de los objetivos definidos en la presente Directiva. 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.»<sup>3</sup>

En la propia directiva no se determinaron tales «instrumentos económicos», pero se autorizó al legislador español para su establecimiento en el marco de cumplimiento de los objetivos de la misma.

Según se desprende de la redacción del artículo 18 de la Ley de Envases y Residuos de Envases, toda medida fiscal, se dejó para el futuro:

«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 Ley.
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.»<sup>4</sup> (El énfasis es nuestro).

*A contrario sensu*, ¿debe entenderse entonces que la presente ley no contiene «medidas fiscales»? Inmediatamente surge otra pregunta: ¿cómo deben caracterizarse y catalogarse las obligaciones pecuniarias de los citados artículos 6, 7 y 10 de la Ley de Envases?

Precisamente, en este ensayo nos avocaremos a determinar el encuadramiento jurídico de las obligaciones pecuniarias contenidas en la Ley de Envases y Residuos de Envases.

---

<sup>3</sup> Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases, artículo 15.

<sup>4</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 18.

## II. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 6 DE LA LEY DE ENVASES Y RESIDUOS DE ENVASES

### 1. ¿Prestación patrimonial de carácter público o prestación patrimonial en el ámbito privado?

El Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, ha señalado «...que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.»<sup>5</sup>

Se está en presencia de esta nota distintiva en los siguientes supuestos:

- «a) ...si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado en forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación. [...]
- b) [cuando] el bien, la actividad o el 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 o social. [...]
- 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.»<sup>6</sup>

Teniendo presente el concepto de coactividad y su contenido, procede la transcripción del artículo 6 de la Ley de Envases:

«Artículo 6. Obligaciones.

1. Los envasadores y los comerciantes de productos envasados o cuando no sea posible indentificar 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 y en concepto de depósito, una cantidad individualizada por cada envase que sea objeto de transacción.»<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Tribunal Constitucional, núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, fundamento jurídico 3.

<sup>6</sup> Véase nota 5.

<sup>7</sup> El párrafo segundo de este artículo fue modificado mediante la disposición final séptima de la Ley 10/1998, de 21 de abril, constituyendo los cambios más importantes la eliminación de la última frase que señalaba que la cantidad pagada por los envasadores o quienes participen en la cadena de consumo de los envases no tendrá «la consideración de precio

En primer lugar, obsérvese que el citado artículo 6 se intitula, «obligaciones», y posteriormente, en su inciso 1, se señala que constituye una «obligación» de los envasadores, comerciantes o los responsables de la primera puesta en el mercado de los de los productos envasados, a «Cobrar a sus clientes, hasta el consumidor final una cantidad individualizada por cada envase que sea objeto de transacción».

Téngase en cuenta que no se está en presencia de una actividad o servicio que sea requerido objetivamente indispensable para satisfacer necesidades básicas<sup>8</sup> o que el ente público se encuentre en una posición de monopolio de hecho o derecho<sup>9</sup>, pero sin duda alguna, sí se trata de una **obligación ex lege**<sup>10</sup>.

---

ni estará sujeta, por tanto a tributación alguna.» punto que examinaremos respecto a la compatibilidad con el IVA en el epígrafe VI. El otro cambio se refiere a la aclaración de que la cantidad pagada tiene la condición de un depósito. En este asunto el legislador ha querido aclarar la naturaleza jurídica del pago efectuado, aclaración innecesaria porque era obvio que se trataba de un depósito. El aspecto trascendental consiste en determinar si estamos o no frente a una prestación patrimonial de carácter público; en este sentido, la forma externa que adopta el pago no predetermina la verdadera naturaleza de la obligación impuesta. La única conclusión que se pueda extraer hasta el momento es que el legislador ha continuado rehuyendo definir a las prestaciones de la ley en comentario como prestaciones patrimoniales de carácter público, o mucho menos, como tributo.

<sup>8</sup> La doctrina ha señalado que la recogida de basuras o residuos sólidos urbanos es un servicio de recepción obligatorio «...en función de la salubridad del vecindario en general y [por ser] un servicio público reservado a los entes locales.» Véase Tulio ROSEMBUJ, *Los Tributos y la Protección del Medio*, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 1995, pág. 216, nota 421. «La Ley de Bases del Régimen Local de 1985 atribuyó al municipio las competencias sobre recogida de residuos, calificándolas como servicio mínimo de todos los municipios. El tratamiento de los residuos es, además, un servicio obligatorio para los municipios de más de 5.000 habitantes. ...la regulación sustantiva es la de la Ley 42/1975 y, normalmente, los servicios se prestan en régimen de monopolio municipal [posibilidad admitida expresamente por el artículo 86.3 de la Ley de Bases de Régimen Local].» Enrique ALONSO GARCÍA, *El Derecho Ambiental de la Comunidad Europea*, Madrid, Fundación Universidad Empresa/Editorial Civitas, S.A., volumen II, 1993, págs. 164-165. Con fundamento en lo expuesto, se ha indicado que 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 y 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.» Marta VILLAR EZCURRA, «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho Comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envase», *Q.F.*, Pamplona, Editorial Aranzadi, núm. 18, octubre de 1997, pág. 20. En realidad el servicio de recogida de envases *stricto sensu* no puede considerarse un servicio indispensable para satisfacer necesidades básicas, lo que se confirma con la transposición de la Directiva 94/62/CE mediante Ley 11/1997, con la cual se ha buscado otorgar un mayor grado de responsabilidad a los agentes económicos productores de los envases y residuos de envases, así como a los consumidores de los mismos, razón por la cual la recolección y gestión de los envases se atribuye a los sujetos privados y no exclusivamente a los entes públicos (Véase Ley de Envases y Residuos de Envases, art. 7, inciso 2). De todas formas, el concepto de «necesidad básica» resulta indeterminado, por lo que es relativo en relación con el tiempo y espacio, no sólo respecto de diferentes sociedades, sino también al interior de una.

<sup>9</sup> También en sentido contrario, se ha señalado que por requerir los sistemas integrados de gestión de una autorización administrativa nos encontramos ante un monopolio de derecho de la actividad por parte de un ente público. Véase VILLAR EZCURRA, *op.cit.*, pág. 20. En realidad, tratándose del análisis del artículo 6 tal consideración no resulta procedente, dado que en éste lo que se regula es un «sistema de depósito», que no requiere de autorización administrativa, razón por la cual existe una confusión por parte de la autora citada entre el contenido del artículo 6 y el regulado en los artículos 7 y 10.

<sup>10</sup> En igual sentido, VILLAR EZCURRA, *op.cit.*, pág. 20.

En este sentido, sólo el hecho de que nos encontremos frente a una obligación impuesta coactivamente (no existe libertad real de realizar el presupuesto de hecho de la norma), resulta suficiente para determinar la presencia de una prestación patrimonial de carácter público. El paso siguiente consiste en determinar el tipo de prestación patrimonial de carácter público de la que se trata.

## 2. Categoría de la prestación patrimonial de carácter público.

La sección primera del artículo 6, establece un sistema de depósito, devolución y retorno. Teóricamente el pago soportado por los distribuidores y consumidores finales, debe serles reintegrado, cuando devuelven el envase, por lo que dicha suma asume la función de un depósito <sup>11</sup>.

Sin embargo, al definirse el contenido del artículo 6 como una prestación patrimonial de carácter público, no sólo debe excluirse la posibilidad de que se trate de un ingreso privado <sup>12</sup> o de un precio público, sino que también, no resulta factible caracterizarlo como una caución legal <sup>13</sup>, término que poco nos dice sobre la naturaleza jurídica de la prestación de dicho artículo.

Como no existe opción de que se trate de una prestación patrimonial de naturaleza privada, dado el carácter coactivo de la misma, ¿se debe dilucidar el tipo de prestación patrimonial que se ha configurado en la ley?

<sup>11</sup> «El sistema de depósito-reembolsable es un *mix* del tributo y subvención: se podría sostener que usando al mismo tiempo el instrumento de la tributación y de la subvención se da con una mano lo que se quita con la otra (MUSU). El consumidor paga un depósito al momento de efectuar la compra. Aquí entra la figura tributaria, introducida en esta etapa, que podrá serle devuelto, reembolsando, cuando retorna o restituya el envase vacío del producto a un centro de recuperación o de desechos. El reembolso del depósito es la subvención. La garantía de la restitución está dirigida a la reducción del daño ambiental que, de otra forma, se produciría por los desperdicios o vertidos ilegales.» ROSEMBUJ, *op.cit.*, pág. 216. Si bien coincidimos que nos encontramos frente a un sistema de depósito, o al menos, que tiene tal funcionalidad, tal situación no prejuzga sobre la naturaleza tributaria de la prestación impuesta, y todavía más, no es factible considerar de subvención la devolución de las sumas de dinero por devolución del envase, como si se tratara de un hecho externo, al supuesto de hecho. En este punto, sostenemos que la devolución se encuentra configurada en el mismo supuesto de hecho, no siendo externo a este.

<sup>12</sup> En la distinción entre tasas e ingresos de Derecho privado en los entes públicos, A.D.GIANNINI definía a los segundos como aquellos «...constituidos por retribuciones que se deben a un ente público en virtud de un negocio jurídico privado». GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducción y Estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda de la séptima edición italiana de 1956. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 54. Tradicionalmente se ha distinguido entre ingresos de Derecho público y privado respecto a los entes públicos, pero nada obsta para que dicha diferenciación se traslade al campo de los sujetos privados, los cuales podrían financiarse con ingresos privados y con ingresos públicos, en este último caso, no solo vía gasto del Estado, sino también, cuando una ley expresamente establezca prestaciones patrimoniales de carácter público a su favor. La ley al establecer una prestación patrimonial de carácter público a favor de un sujeto privado, por la existencia de coactividad en tal prestación, excluiría la calificación de «negocio jurídico privado» a la relación que se crearía entre el sujeto privado y aquellos sobre quienes recae el cumplimiento de la prestación impuesta. Sobre una crítica a la distinción expuesta véase a Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, «Las categorías tributarias en el derecho italiano: recientes tendencias» en *RDFHP*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., núm. 242, oct.-dic. 1996, pág. 857.

<sup>13</sup> Véase César GARCÍA NOVOA, «Comentarios a los aspectos fiscales de la Ley de Envases», *R.I.* Madrid, *La Ley-Actualidad*, núm. 23, diciembre de 1997, págs. 86-112.

En primer lugar, debe excluirse la calificación de tasa o contribución especial dado que en ambos supuestos se requiere de la presencia de una actividad administrativa <sup>14</sup>, inexistente en el artículo 6, dado que las obligaciones recaen sobre agentes privados.

Tampoco podría tratarse de un impuesto <sup>15</sup>, dado que no existe un ente público con título competencial <sup>16</sup> que asuma el derecho de crédito frente a los administrados.

En realidad, quienes «cobran a sus clientes», los distribuidores encargados de la puesta en circulación de los envases, son todos agentes económicos privados que operan en el mercado. En este sentido, la gestión de esta prestación patrimonial de carácter público, le es asignada a tales agentes privados.

En esta dirección, la ley es poco clara sobre este sistema de «depósito», respecto de tres situaciones:

- a) Se establece una obligación para el consumidor final de devolver el envase, obligación que aunque establecida por ley, resulta imposible de controlar, debido a que incide en un ámbito privado de los ciudadanos de difícil vigilancia para cualquier Administración en un régimen político democrático.
- b) El sistema de depósito gira en torno a la devolución por parte del consumidor final; sin embargo, a pesar de que la ley crea una obligación no establece una sanción correlativa en el artículo 19. Salvo parcialmente, para los «envases industriales o comerciales», cuando éstos pasen a ser considerados residuos, en cuyo caso el incumplimiento de la obligación de devolución de los mismos es considerada como infracción grave, de conformidad con el artículo 19, inciso 3. Sin embargo, resulta absurdo que estos envases, que por excepción, serán considerados residuos -es decir, cuando los envasadores se acojan voluntaria-

---

<sup>14</sup> Véase Juan MARTÍN QUERALT, *et. al.*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, S.A., sexta edición, revisada y puesta al día, 1995, págs. 96-97 y 108-109.

<sup>15</sup> VILLAR EZCURRA, *op.cit.*, pág. 25, afirmó que se trata de un impuesto. Posteriormente, ante los cambios introducidos por la Ley 10/1998, esta misma autora sostuvo acertadamente que se estaba ante una prestación patrimonial de carácter público, aunque seguidamente, señaló que su naturaleza jurídica era la de un depósito. Véase Marta VILLAR EZCURRA, «Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de Envases», *Q.F.*, Pamplona, Editorial Aranzadi, S.A., núm. 12, junio 1998, pág. 53.

<sup>16</sup> Véase Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario General*, Parte General, Madrid, Editorial Civitas, S.A., cuarta edición, 1994, pág.136. También, puede tenerse presente un criterio clásico sobre este tema: «Siendo la relación impositiva fundamentalmente una relación de obligación, presupone la existencia de dos sujetos: uno, el sujeto activo, al que la ley atribuye determinados derechos o poderes; otro, el sujeto pasivo, al que la ley impone determinadas obligaciones. Y como la relación impositiva tiene su base jurídica en la potestad financiera del Estado, se desprende que el sujeto activo de la relación sólo puede serlo el propio Estado o un ente público al que la ley confiera la expresada potestad, en tanto que pueden ser sujetos pasivos todas las personas sometidas de algún modo a la repetida potestad. La potestad financiera constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado y tiene por ello la misma extensión que este último.» GIANNINI, *op. cit.*, pág. 93.



mente al sistema de depósito-, se les aplique una sanción a los poseedores finales que no los devuelvan, mientras, que no ocurre lo mismo con los poseedores de envases no industriales o comerciales a los cuales cubre la ley <sup>17</sup>.

- c) Por otro lado, la ley no señala qué trato debe otorgársele a las sumas de dinero «cobradas», que no son devueltas a los consumidores, cuanto éstos no devuelven los envases. En este caso, podría generarse un enriquecimiento ilícito por parte de agentes privados, problema que no resuelve la ley.

En suma, no estamos frente a una contribución especial, tasa o impuesto, pero sí frente a una prestación patrimonial de carácter público.

El Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 185, de 14 de diciembre de 1995, señaló que el concepto de prestación patrimonial de carácter público no es sinónimo del de tributo:

«El artículo 31.3 CE, apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales -en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas-, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de "prestación patrimonial de carácter público". Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los "tributos" y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 CE); sin embargo, no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, 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. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemática 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.» <sup>18</sup>

En esta dirección, se ha de concluir que nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público, diferente de un tributo, cuya gestión corresponde a un agente privado <sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Si los envases comerciales o industriales causan un mayor problema de contaminación lo lógico hubiera sido no excluirlos en la disposición final primera, por lo que la diferencia de trato respecto a los consumidores finales o poseedores de envases usados no tiene fines ambientales, sino que se debe a una falta de cuidado en la redacción de la ley.

<sup>18</sup> **Tribunal Constitucional, núm. 185, de 14 de diciembre de 1995**, fundamento jurídico 3.

<sup>19</sup> En relación con el concepto de «prestación impuesta» que implícitamente desarrolla el Tribunal Constitucional, en la Sentencia núm. 185/1995, señala Carlos PALAO, que contiene una dimensión amplia «porque somete al principio de legalidad prestaciones en régimen de Derecho privado cuando sean "coactivas"...». Carlos PALAO TABOADA, «Los precios públicos y el principio de legalidad», *Q.F.*, Pamplona, Editorial Aranzadi, núm. 17, octubre 1996, pág.14.

### III. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LOS ARTÍCULOS 7 Y 10 DE LA LEY DE ENVASES Y RESIDUOS DE ENVASES

#### 1. ¿Prestación patrimonial de carácter público o prestación patrimonial en el ámbito privado?

Mientras en la Sección primera del Capítulo IV se regula lo relativo a un mal perfilado sistema de depósito, en la Sección segunda de dicho Capítulo, se regula lo relativo a un sistema alternativo al primero de gestión integral de residuos:

«Artículo 7. Naturaleza.

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.»<sup>20</sup>

Nótese que se trata de un sistema alternativo, de apariencia voluntaria, para la gestión de residuos.

En primer lugar, debe resaltarse que de la relación de los artículos 6 y 7, se concluye que la ley establece coactivamente dos sistemas de gestión de envases: un sistema de depósito (art. 6) y un sistema integrado de gestión (art. 7).

Si bien, los distribuidores de envases tienen «libertad» de escoger alguno de los dos sistemas, no obstante, deben escoger alguno de ellos. Es decir, no existe una libertad a la no escogencia, razón por la cual la alternatividad de los sistemas no afecta a la afirmación de que la ley obliga a escoger, en consecuencia el supuesto de hecho de la norma que da lugar a la obligación no es realizado en forma libre.

---

Específicamente en cuanto a las prestaciones de la Ley de Envases y Residuos de Envases, GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, pág. 108, con base en la doctrina italiana citada por AGUALLO AVILÉS admite la posibilidad de que antes de base privada perciban prestaciones de carácter público. Muy importante, tener presente la Sentencia del **Tribunal Constitucional**, núm. 182/1997, de 28 de octubre, fundamento jurídico 15, en la que se señaló tal posibilidad: «Siempre que, al mismo tiempo -debemos precisar aquí-, como se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones «de carácter público», dice el art. 31.3 CE), la prestación, **con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe**, tenga una inequívoca finalidad de interés público.» (El énfasis es nuestro).

<sup>20</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 7.1.

En este punto resulta importante explicar la forma de financiación de dicho sistema integrado:

«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.»<sup>21 22</sup>

Resultando obligatoria la participación en el sistema de gestión integral de residuos del artículo 7, una vez que se opta por este sistema, entonces, la «aportación» señalada en el artículo 10, no es voluntaria, de modo que se trata de una prestación patrimonial de carácter público.

Sin embargo, a diferencia de los sistemas de depósito<sup>23</sup>, en los sistemas integrados de gestión de residuos se da la participación de entes públicos -territoriales-, a saber, las Comunidades Autónomas:

«Artículo 7. Naturaleza.

2. Los sistemas integrados de gestión... deberán ser autorizados por el órgano competente de cada una de las Comunidades Autónomas en los que se implante territorialmente, previa audiencia de los consumidores y usuarios.

Las Comunidades Autónomas comunicarán al Ministerio de Medio Ambiente las autorizaciones que hayan concedido.»<sup>24</sup>

La existencia de los mismos sistemas de gestión se ve condicionada por la aprobación de un acto administrativo de autorización, de modo, que la ley asigna esta competencia a las Comunidades Autónomas, mientras, que la participación de los entes locales resultaría eventual:

---

<sup>21</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 10.1.

<sup>22</sup> Según reforma introducida por Ley 10/1998, el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 10, quedó redactado como sigue: «El abono de esta cantidad, idéntica en todo el ámbito territorial del sistema integrado de gestión de que se trate, dará derecho a la utilización del símbolo del sistema integrado.» Fue eliminado de este párrafo, al igual que en el artículo 6.1, que las cantidades cobradas no «tendrán la consideración de precio ni estará sujeta a tributación alguna».

<sup>23</sup> De la regulación de los diferentes sistemas, el de depósito y el sistema integrado de gestión, se percibe una preferencia del legislador por el segundo; de todas formas, la impracticabilidad del sistema de depósito, de hecho convierte al segundo, como único sistema con viabilidad legal de ejecución.

<sup>24</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 7.2.

«Artículo 9. Participación de las Entidades Locales.

1. La participación de las Entidades locales en los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados se llevará a efecto mediante la firma de convenios de colaboración entre éstas y la entidad a la que se le asigne la gestión del sistema.

[...]

2. Las Entidades locales que no participen en un sistema integrado de gestión, convendrán con la Comunidad Autónoma a la que pertenezcan un procedimiento para posibilitar el cumplimiento, respecto de los residuos de envases generados en su ámbito territorial...
3. La participación de la Entidades locales en los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados se llevará a cabo a través de las Comunidades Autónomas a las que pertenezcan...»<sup>25</sup>

Sin duda, no existe una libertad real para aquellos agentes económicos privados que pagan la obligación pecuniaria contenida en el artículo 10 en comentario, de modo que lo regulado en este artículo constituye una prestación patrimonial de carácter público. Sin embargo, falta por determinar el alcance de la participación de los entes territoriales en la configuración de tales prestaciones, para determinar los tipos de prestaciones coactivas frente a las que nos encontramos.

## 2. Categoría de la prestación patrimonial de carácter público.

1. La autorización dada por la Comunidad Autónoma es constitutiva respecto al funcionamiento de un sistema integrado de residuos. Además, la gestión del sistema integrado de residuos debe llevarla a cabo una entidad con personalidad jurídica sin ánimo de lucro<sup>26</sup>. Por otro lado, en cuanto a la vigilancia de los sistemas integrados se establece:

«Artículo 11. Control y seguimiento por las Administraciones Públicas y por los consumidores y usuarios. Las Comunidades Autónomas asegurarán la participación de las Entidades locales y de los consumidores y usuarios en el seguimiento y control del grado de cumplimiento de los objetivos a alcanzar y de las obligaciones asumidas por los sistemas integrados de gestión, sin perjuicio de otras formas de participación que se consideren convenientes.

<sup>25</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 9.

<sup>26</sup> Véase Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 8, inciso 1, párrafo segundo.

Asimismo, la Administración General del Estado podrá participar en el seguimiento de los objetivos y obligaciones de los sistemas integrados de gestión.»<sup>27</sup>

Así las cosas, la actividad administrativa en el campo de la gestión de los sistemas integrados queda reducida al otorgamiento de la autorización y vigilancia de los mismos en relación con el cumplimiento de los objetivos de reducción de envases del artículo 5<sup>28</sup>.

Esto ocasiona un problema en la determinación de la naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales de carácter público reguladas en el artículo 10, dado que si las Comunidades Autónomas se encargaran directamente de la gestión de los sistemas integrados de residuos, no habría problema en señalar que las aportaciones pagadas por los agentes económicos (distribuidores) constituyen una tasa.

No obstante, la gestión de tales sistemas compete directamente a los agentes económicos privados citados en el artículo 6, inciso 1, a saber, los envasadores y comerciantes de productos envasados o los responsables de la primera puesta en el mercado de los productos envasados. No sólo deben integrar y gestionar el sistema integrado, sino que además, deben realizar una aportación obligatoria a la entidad que administra el sistema. La Comunidad Autónoma se limita a otorgar la autorización para el funcionamiento y supervisión de los mismos<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 11.

<sup>28</sup> La Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 5 establece:

«Artículo 5. Objetivos de reducción, reciclado y revalorización. Antes del 30 de junio del año 2001 deberán cumplirse, en el ámbito de todo el territorio del Estado, los siguientes objetivos de reducción, reciclado y valorización:

- a) Se valorizará el 50 por 100 como mínimo, y el 65 por 100 como máximo, en peso, de la totalidad de los residuos de envases generados.
- b) En el marco del anterior objetivo global, se reciclará el 25 por 100 como mínimo y el 45 por 100 como máximo, en peso, de la totalidad de los materiales de envasado que formen parte de todos los residuos de envases generados, con un mínimo de un 15 por 100 en peso de cada material de envasado.  
Como objetivo intermedio señalado en el párrafo anterior, antes de que transcurran treinta y seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, se reciclará un mínimo del 15 por 100 en peso de la totalidad de los materiales de envasado que formen parte de todos los residuos de envase generados, con un mínimo de un 10 por 100 en peso por cada tipo de material envasado.
- c) Se reducirá, al menos el 10 por 100 en peso de la totalidad de los residuos de envase generados.»

<sup>29</sup> El único pago que efectúan los sistemas integrados a la Comunidad Autónoma se encuentra regulado en el artículo 10 de la ley en comentario: «Artículo 10. Financiación. [...] 3. La autorización de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados quedará sujeta a la prestación de una fianza, aval bancario u otro tipo de garantía, en cuantía suficiente, a juicio de la Administración autorizante, para responder del cumplimiento de las obligaciones de contenido económico que, frente a las Administraciones públicas, se deriven de la actuación de los sistemas integrados de gestión.» El pago de dicha fianza es común en el campo de las contrataciones privadas y públicas como garantía de cumplimiento de las obligaciones contractuales asumidas frente a un tercero. Se entiende que dicha garantía debe ser devuelta una vez finalizado satisfactoriamente el contenido de las prestaciones pactadas entre Administración y entidad gestionante del sistema integrado.

Tampoco se trata de un impuesto dado que la relación jurídica surgida de la ley no se establece entre un ente público y los envasadores, sino entre estos y la entidad que administra el sistema integrado.

En esta dirección, utilizando como fundamento lo expuesto por el Tribunal Constitucional, en la Sentencias núm. 185/95, de 14 de diciembre y núm. 182/97, de 28 de octubre, de nuevo nos encontramos frente a una prestación patrimonial de carácter público, que no se asimila a ninguna de las categorías tributarias clásicas, cuya gestión corresponde a la entidad sin fines de lucro encargada del sistema integrado.

Se establece una diferencia cualitativa entre la exacción parafiscal del artículo 6 y la del 10, dado que en este último, la percepción del ingreso -prestación patrimonial de carácter público- por parte de la entidad administradora del sistema integrado de gestión requiere de una autorización administrativa constitutiva, mientras, que en el artículo 6, el cobro por cada envase se realiza de hecho respecto de aquellos envasadores que expresamente no se acogieron al sistema alternativo del artículo 10.

2. Como excepción de lo expuesto debe citarse el sistema de financiación de los entes locales que participan en el sistema integrado de gestión:

«Artículo 10. Financiación. [...]

2. Los sistemas integrados de gestión de residuos de envases 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.»<sup>30</sup>

De conformidad con la norma citada, esa diferencia de coste que deben cubrir los sistemas integrados de gestión de residuos a los entes locales, podría enmarcarse dentro de una doble figura tributaria<sup>31</sup>, a saber, como tasa -servicio administrativo por la gestión del residuo- y contribución especial -financiación de obras de inversión-. No obstante, visto el apartado 2 del artículo 9 de la ley en comentario, cuando señala que «las entidades locales que no participen en un sistema integrado de gestión...», se concluye, *a contrario sensu*, que la participación de tales entes es optativa.

<sup>30</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 10.2.

<sup>31</sup> Pablo CHICO DE LA CÁMARA, «Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE», en *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 122, pág. 56, califica al canon de vertidos de la Ley de Aguas con esta doble configuración.

De modo, que al ser la participación de los entes locales voluntaria y celebrarse la suscripción de un convenio de colaboración con los agentes privados, se entiende que en este caso debe producirse una negociación, por lo que se estaría ante un precio privado, el cual según la ley -que establece mínimos- debe cubrir no sólo la gestión del sistema sino también las inversiones <sup>32</sup>.

#### IV. ELEMENTOS CARACTERIZADORES DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO DE LA LEY DE ENVASES

##### 1. Elemento objetivo.

###### 1.1. Aspecto material.

En el sistema de depósito la riqueza gravada es el consumo, específicamente el consumo de envases, dado que se cobra una cantidad por determinar, hasta el consumidor final. (art. 6, inciso 1, párrafo segundo).

En el sistema integrado de gestión, el supuesto de hecho consiste en la puesta en el mercado por primera vez de productos envasados.

En ambos casos se trata de presupuestos específicos y simples.

En cuanto a los envases gravados por esta ley, el artículo 2 los define de la siguiente forma:

«1. Envase: todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se consideran también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin. Dentro de este concepto se incluyen únicamente los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios.» <sup>33</sup>

<sup>32</sup> Podría surgir una duda respecto al artículo 10 de la Ley de Envases y Residuos de Envases, dado que utiliza la palabra «financiarán», es decir, en forma imperativa, y la propia ley no aclara, qué sucede si los entes locales deciden participar en el sistema integrado de gestión, dado que no se explica si el convenio de colaboración, a pesar de su denominación, se vuelve una obligación para los agentes económicos; ante esta situación se estaría en presencia de un monopolio de derecho, y el precio privado referido se transformaría en una tasa/contribución especial. Sin embargo, en principio, y ante el silencio de la ley, por tratarse de un convenio, su misma naturaleza nos indica que se trata de un precio privado.

<sup>33</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 2.1.

Se trata de una definición amplia y genérica que prácticamente incluye todo tipo de envases y embalajes. Sin embargo, en este mismo artículo e inciso, párrafo segundo, se especifica la definición de envases industriales o comerciales:

«Se consideran envases industriales o comerciales aquellos que sean de uso y consumo exclusivo en las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas o ganaderas y que, por tanto, no sean susceptibles de uso y consumo ordinario en los domicilios particulares.»<sup>34</sup>

Esta última definición resulta importante, dado que la misma ley en la disposición adicional primera, establece una exención respecto de los envases industriales o comerciales, por lo que el ámbito de la ley podría llegar a reducirse ostensiblemente, circunscribiendo la eficacia de la misma a los envases primarios, es decir, los que llegan al consumidor final, siendo prácticamente una ley dirigida hacia los envases utilizados en las zonas urbanas.

### *1.2. Aspecto espacial.*

El ámbito de aplicación de esta ley lo constituye el territorio del Estado español, tal como se desprende del artículo 1, inciso 2:

«2. Quedan dentro del ámbito de aplicación de esta Ley todos los envases y residuos de envases puestos en el mercado y generados, respectivamente, en el territorio del Estado.»<sup>35</sup>

### *1.3. Aspecto temporal.*

En el caso del sistema de depósito, el devengo se genera en el momento de la puesta a consumo de los envases, en sus diferentes fases.

Tratándose del sistema de gestión integrado, el devengo se genera únicamente con la primera puesta a mercado del envase.

---

<sup>34</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 2.1.

<sup>35</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 1.2.



#### 1.4. Aspecto cuantitativo.

Como se expondrá más adelante, no existe una base imponible, dado que la definición de la misma queda en manos del Ministerio de Medio Ambiente (art. 6, inciso 3) o de la propia entidad sin fines de lucro, que se hace cargo de un sistema integrado de gestión de residuos. (art. 10, inciso 1), siendo en última instancia la Comunidad Autónoma, la que aprueba el sistema de financiación (art. 8, inciso 1, párrafo noveno).

## 2. Elemento subjetivo.

### 2.1. Sujetos activos.

Uno de los mayores problemas que suscita esta ley radica en el hecho de la determinación del sujeto activo. En realidad no existe un sujeto activo en el sentido clásico del término, es decir, un ente público con poder financiero <sup>36</sup>.

En este punto debemos preguntarnos si la existencia de una prestación patrimonial de carácter público necesariamente requiere de un sujeto activo/ente público.

En relación con la configuración dada por el legislador a tales prestaciones, la respuesta en principio debe ser negativa. El legislador ha impuesto determinadas prestaciones patrimoniales, a cargo de sujetos privados, pero correlativamente, no ha señalado a un ente público con derecho de crédito sobre las cantidades a satisfacer por los sujetos pasivos.

De modo que, la ley responsabiliza del cobro de las prestaciones patrimoniales creadas a los propios agentes económicos que generan la contaminación de envases, incluso, calificando como infracción muy grave su incumplimiento [art. 19, inciso b) de la Ley de Envases y Residuos de Envases].

En otras palabras, el legislador ha configurado prestaciones patrimoniales de carácter público, sin un ente público como titular del respectivo derecho de crédito, y responsabilizando directamente de su cobro y administración a agentes económicos privados.

Todavía en el caso de los sistemas integrados de gestión, podría argumentarse que existe una delegación del ente público territorial en la entidad sin fines de lucro que recibe la autorización para gestionar un sistema de este tipo; sin embargo ello no es así, dado que normas sustantivas confieren directamente la responsabilidad a la citada entidad sin fines de lucro, mientras, que limita el papel de la Comunidad Autónoma a dar la autorización y posterior supervisión.

---

<sup>36</sup> Véase MARTÍN QUERALT, *et. al.*, **Derecho Tributario**, Pamplona, Editorial Aranzadi, segunda edición, 1997, pág. 125.

## 2.2. Sujetos pasivos.

En los sistemas de depósito son los consumidores de envases en todas sus fases, mientras que en los sistemas de gestión, los sujetos pasivos son los propios envasadores que participan en el sistema de gestión integrado.

Existen otros sujetos que sin haber ejecutado el cobro a los consumidores en los sistemas de depósito o el cobro a los miembros de un sistema integrado, la ley les impone obligaciones pecuniarias:

«Artículo 12. Entrega de residuos de envases y envases usados. [...]

Si los anteriores agentes económicos por razón de los materiales utilizados, no se hicieran cargo de los residuos de envases y envases usados, éstos se podrán entregar a los fabricantes e importadores o adquirientes en otros Estados miembros de la Unión Europea de envases y materias primas para la fabricación de envases, quienes estarán obligados a hacerse cargo de los mismos, a precio de mercado, en los términos que reglamentariamente se establezcan.»<sup>37</sup>

Esta obligación resulta absurda por las siguientes razones:

- a) De conformidad con los artículos 6, 7 y 10 de la misma ley, cuando no se determine el agente que produce o distribuye los envases, el primer responsable lo es quien realiza la primera puesta en el mercado.
- b) Habiéndose determinado quienes realizaron la primera puesta en el mercado, y la subsiguiente cadena de distribuidores hasta el consumidor final, resulta que en el caso del sistema de depósito ha existido un cobro de una cantidad por envase. Con la redacción del presente artículo se obliga a un agente que eventualmente no ha participado en dicha cadena, por lo que no ha cobrado suma alguna, a pagar una cantidad a «precio de mercado» de conformidad con disposiciones reglamentarias. Es decir, se le obliga a un pago indeterminado, dado que el precio de mercado es un concepto muy volátil, además, no calificaría como precio de mercado, puesto que es un reglamento el que lo va a definir.
- c) Si se trata de envases inscritos dentro de un sistema integrado de gestión, la responsabilidad corresponde al sistema, y en última instancia, a los agentes participantes en el mismo, razón por la cual no se les puede excluir de responsabilidad por sus propios envases, y obligar a otros agentes no participantes en el sistema a hacerse cargo de los mismos, obligándolos a pagar determinadas sumas de dinero.

---

<sup>37</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 12.

## V. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y ASPECTOS FISCALES DE LA LEY DE ENVASES Y RESIDUOS DE ENVASES

### 1. Consideraciones generales sobre la reserva de ley tratándose de prestaciones patrimoniales de carácter público.

El artículo 31 de la Constitución Política señala:

«3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.»<sup>38 39</sup>

Mientras, que en el artículo 133 de la CE se establece:

«1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.»<sup>40</sup>

Por otro lado, el Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 185/95, de 14 de diciembre, estableció que el concepto de prestación patrimonial era más amplio que el de tributo, de modo que el primero era el género y el segundo la especie.

Téngase presente que el deber constitucional de contribuir se encuentra citado en el artículo 31.1 de la CE, es decir, en conjunto con las prestaciones patrimoniales de carácter coactivo.

De modo, que para el establecimiento de una prestación patrimonial de carácter público, el legislador no puede legislar arbitrariamente, sino que debe tomar como punto de partida el deber de contribuir, en relación con los principios constitucionales:

---

<sup>38</sup> **Constitución Política de 27 de diciembre de 1978**, Madrid, Biblioteca Nueva, SL, 1997, pág. 24.

<sup>39</sup> Sin duda, este artículo es transcripción de su equivalente en la Constitución Política de Italia de 1947, que establece: «Artículo 23. Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta, sino es con arreglo a la ley.» María Isabel ÁLVAREZ y María Fuencisla ALCÓN JUSTAS, **Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea. Textos y Comentarios**, Madrid, Dykinson, 1996, 418 págs.

<sup>40</sup> **Constitución Política de 27 de diciembre de 1978**, Madrid, Biblioteca Nueva, SL, 1997, pág. 79.

«Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.»<sup>41</sup>

De modo, que si para el género -prestaciones patrimoniales de carácter público- el legislador habrá de tomar en cuenta el deber de contribuir, así como los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad y de no confiscatoriedad, con mucho mayor razón los mismos son de aplicación a la especie, es decir, a los tributos.

Tanto en los artículos constitucionales 31.3 y 133.1 se contiene un principio de reserva de ley, que deriva del principio de autoimposición (Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 185/95), el cual sostenemos que es el mismo para el género como para la especie, sólo que debe entenderse en forma relativa:

«...nuestra Constitución se ha pronunciado en esta materia de una manera flexible, descartando el establecimiento de una reserva absoluta, como la existente respecto a otro sector del ordenamiento, y ha optado por incorporar una reserva relativa. La citada reserva comprende la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre a plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.»(SSTC 6/83 y 19/87)<sup>42</sup>.

## 2. Indeterminación de los aspectos cuantitativos del elemento objetivo del supuesto de hecho.

Puesto que el Tribunal Constitucional, en Sentencias 37/81, de 16 de noviembre y 179/85, de 19 de diciembre, ha señalado que «son los elementos esenciales del tributo los que han de ser regulados mediante norma de rango de ley»<sup>43</sup>, de igual forma, debe entenderse tal situación respecto a los elementos esenciales de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Si bien incluso respecto a la relativización del principio de reserva de ley el Tribunal Constitucional ha llegado a afirmar la posibilidad de regular reglamentariamente ciertos elementos del tipo:

<sup>41</sup> Constitución Política de 27 de diciembre de 1978, Madrid, Biblioteca Nueva, S.L., 1997, pág. 24.

<sup>42</sup> Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 221/1992, de 11 de diciembre, fundamento jurídico 7.

<sup>43</sup> Véase Tribunal Constitucional, Sentencias núm. 37/1981, de 16 de diciembre, y núm. 179/1985, de 19 de diciembre.

«En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador, análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata.»<sup>44</sup>

No es factible, aun teniendo en cuenta las consideraciones del Tribunal Constitucional sobre la relativización del principio de reserva de ley, que sea constitucionalmente aceptable, que en lo más mínimo se deje de regular los elementos cuantitativos del supuesto de hecho, tal y como se hace en la Ley de Envases y Residuos de Envases:

a) En cuanto a la financiación del sistema de depósito de la Sección primera del Capítulo IV:

«Artículo 6. Obligaciones. [...]

3. Las cantidades individualizadas a que se refiere el apartado 1 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.»<sup>45</sup>

b) En relación con la financiación del sistema integrado de la Sección segunda del Capítulo IV:

«Artículo 10. Financiación.

1. Los sistemas integrados de gestión se financiarán mediante la aportación por los envasadores de una cantidad por cada producto envasado...»<sup>46</sup>

<sup>44</sup> Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 221/1992, de 11 de diciembre, fundamento jurídico 7.

<sup>45</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 6.3.

<sup>46</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 10.1.

«Artículo 8. Autorización.

1. La autorización de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados contendrá, al menos, las siguientes determinaciones, que deberán haber sido puestas de manifiesto por los agentes económicos en su solicitud de autorización:

[...]

Mecanismos de financiación del sistema integrado de gestión y garantía.»<sup>47</sup>

En las normas transcritas de la Ley de Envases y Residuos de Envases, el legislador ha dejado la determinación de los aspectos cuantitativos del supuesto de hecho, tanto en los sistemas de depósito como en los sistemas integrados de gestión de residuos, al Ministerio de Medio Ambiente, a las entidades administradoras del sistema integrado y a la Comunidad Autónoma.

A pesar de que se establecen prestaciones patrimoniales de carácter público, la ley no delimita ni siquiera los parámetros básicos para la determinación de las sumas a pagar por los obligados, razones por las cuales no se cumplen los requisitos constitucionales mínimos.

### 3. Indeterminación del aspecto material del elemento objetivo del supuesto de hecho.

No sólo respecto a los aspectos cuantitativos existe indeterminación en la ley, sino también, en relación con los aspectos materiales del elemento objetivo del supuesto de hecho.

En este sentido corresponde realizar la cita del siguiente artículo de la Sección segunda del Capítulo IV sobre el sistema integrado de gestión:

«Artículo 8. Naturaleza. [...]

Reglamentariamente podrá establecerse que determinados productos envasados sólo pueden acogerse a la exención regulada en el apartado 1 cuando su composición química o del material que han contenido no presenten 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 el medio ambiente.»<sup>48</sup>

<sup>47</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 8.1.

<sup>48</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, artículo 8.

En otras palabras, vía reglamento, el Poder Ejecutivo podría determinar el objeto imponible de la prestación patrimonial de carácter público en los sistemas integrados de gestión. Sin embargo, resulta absurdo que se limite la inclusión de un determinado tipo de envase en el sistema integrado por las razones apuntadas (peligrosidad para la salud de las personas o el medio ambiente), dado que eventualmente habría un mejor tratamiento y control de los envases, que en el sistema de depósito, en el cual no existe mayor regulación respecto del mismo, y se da una interacción mayor entre los agentes económicos y consumidores finales.

También, en la disposición final primera el Poder Ejecutivo se arroga facultades en la determinación del elemento material del supuesto de hecho:

«4. El Gobierno podrá establecer que determinados envases, por sus especiales características de tamaño, composición o diseño, queden excluidos del ámbito de aplicación de lo establecido en el artículo 6 o, en su caso, en la Sección 2 del Capítulo IV, siempre que quede suficientemente garantizado el cumplimiento de los objetivos de reducción, reciclado y valorización fijados en el apartado 1 del artículo 5 de esta ley.»<sup>49</sup>

## VI. COMPATIBILIDAD DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO DE LA LEY DE ENVASES CON EL IVA Y LA SEXTA DIRECTIVA COMUNITARIA<sup>50</sup>

### 1. Comparación de las prestaciones patrimoniales de carácter público de la Ley de Envases y Residuos de envases con el IVA español.

#### 1.1. *Ámbito.*

La comparación con el IVA se realizará respecto a la prestación patrimonial de carácter público del artículo 6 de la Ley de Envases y Residuos de Envases, dado que en el mecanismo de financiación del artículo 10 del mismo cuerpo legal, existe un cobro único con la primera puesta del envase en el mercado que no se repercute.

<sup>49</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, disposición final primera.

<sup>50</sup> Sexta Directiva, 77/338/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977 en materia de Armonización de las Legislaciones de los Estados Miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: Base imponible uniforme.

## 1.2. Elementos comparativos.

- a) La prestación del artículo 6 persigue un evidente fin extrafiscal <sup>51</sup>, sin afán recaudatorio, mientras, que el IVA tiene un claro fin recaudatorio.
- b) Ambos son indirectos dado que no gravan manifestaciones inmediatas de riqueza, sino el consumo.

Sin embargo, se presenta una diferencia cualitativa y cuantitativa sobre el consumo gravado, dado que la prestación patrimonial de carácter público grava un consumo específico, a saber, la puesta a consumo de los envases definidos por la ley.

- c) Ambos tienen un carácter real y objetivo dado que el elemento objetivo del hecho imponible o del supuesto de hecho no hace referencia a personas determinadas y no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo.
- d) El IVA es un impuesto instantáneo de declaración periódica, mientras, la prestación del artículo 6 resulta instantánea, mas no es de declaración periódica.
- e) El ámbito territorial de ambos es el del Estado.
- f) Tanto el IVA como la prestación patrimonial son multifásicos, sin embargo, en el IVA, debido a que se permite la deducción del impuesto soportado por el sujeto pasivo, de hecho, en cada fase hace que se grave únicamente el valor añadido <sup>52</sup>, mientras, que en la prestación patrimonial, propiamente no existe la deducción de la cantidad pagada, y mucho menos, se busca gravar el valor añadido.

En apariencia existe semejanza entre el IVA y la prestación patrimonial, pero sustancialmente no existe un real mecanismo de repercusión en esta última, dado que lo que se da es el cobro de una cantidad fija, que se reproduce en cada fase del consumo (fábrica, distribuidor, comerciante, consumidor final), sin tener en cuenta el valor añadido, ni la suma global. Existe un precio fijo y se cobra un sobreprecio por el envase de conformidad con la ley, sólo que esa suma pagada es la misma en cada fase, sin que por ello aumente el valor del envase o de su contenido.

---

<sup>51</sup> Se ha presentado por la doctrina una dicotomía entre fines fiscales y no fiscales, sin embargo, en el caso de la figura que se estudia, debemos entender que la obligación pecuniaria tiene un fin recaudatorio con el cual se pretende financiar el sistema de depósito y sistema integral de gestión. Se trata de normas recaudatorias (en sentido amplio) para cumplir con un fin extrafiscal, cual es la reducción de envases. En este sentido, lleva razón cuando se ha señalado que la fiscalidad y extrafiscalidad «son dos fenómenos inescindibles que se presentan como dos caras de una misma realidad.» Gabriel CASADO OLLERO, «Los fines no fiscales de los tributos», *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*. Libro-homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Ministerio de Economía/Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I, 1991, pág. 104.

<sup>52</sup> Véase QUERALT, *Derecho...*, pág. 365.



- g) Aunque se presentara un fenómeno de doble imposición sobre los envases, no por ello existiría un problema de constitucionalidad <sup>53</sup>.
- h) Las prestaciones se exigen a todos los envases, en la misma cantidad, independientemente, de si se trata de envases nacionales o provenientes de otros Estados miembros de la Unión Europea <sup>54</sup>.
- i) «Las devoluciones en el impuesto sobre el valor añadido se hacen necesarias a los efectos de resolver el problema que se plantea en aquellos supuestos en los que el importe de las cuotas de IVA soportadas, y con ello derecho a deducción, exceden en forma continuada del importe al que ascienden las cuotas de IVA devengadas.» <sup>55</sup>

La devolución de la prestación patrimonial no reúne esas características, es decir, no deriva de un desajuste entre cuotas soportadas y deducidas, sino que se asemeja a una exención, en el sentido, de que el sujeto que devuelva el envase se encuentra exento del pago respectivo, debiendo el agente económico proceder a la devolución de la suma cobrada.

En otras palabras, el mecanismo de devolución no es un hecho externo al supuesto de hecho sino que se encuentra definido como parte de éste. Si el aspecto material del elemento objetivo del supuesto de hecho es el consumo de envases, la misma ley al definir el supuesto de hecho, establece un supuesto de exención, siendo el presupuesto de hecho exento la devolución del envase, dado que con ello se cumplen las finalidades de la Ley de Envases y Residuos de Envases establecidas en el artículo 5.

## 2. Compatibilidad de las prestaciones patrimoniales de la Ley de Envases y Residuos de Envases con la sexta directiva comunitaria.

La Directiva 77/338/CEE de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las Legislaciones de los Estados miembros sobre impuestos que gravan el volumen de ventas, establece en su artículo 33:

<sup>53</sup> El hecho de que la Ley 10/1998 reformara el primer inciso del artículo 6 de la Ley 11/1997, eliminando la frase de que las cantidades pagadas no están sujetas a tributación alguna, aunque pueda existir el problema señalado de doble imposición, no afecta la compatibilidad de esta prestación con la Sexta Directiva por las razones señaladas en los otros puntos.

<sup>54</sup> Puede verse la Sentencia citada del TJCE, Sala Quinta, de 17 de septiembre de 1997, citada en *Impuestos*, Madrid, La Ley-Actualidad, núm. 8, abril 1998, pág. 95: «Vigésimoprimer: En cambio, las cargas pecuniarias que resultan de un régimen general de tributos internos que gravan sistemáticamente, según los mismos criterios, los productos nacionales y los productos importados están sujetas a lo dispuesto por los arts. 95 y ss. del Tratado (Sentencia Celbi ...). Estas normas prohíben que un Estado miembro grave directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares o que puedan proteger otras producciones nacionales. El criterio de aplicación del art. 95 es, por consiguiente, el carácter discriminatorio o proteccionista de dichos tributos (véase, en especial, la S. de 16 de diciembre de 1992, LORNOY y otros, C-17/91, Rec. pág. 1-6.523, ap. 19)»

<sup>55</sup> QUERALT, *Derecho...*, pág. 393.

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios...»<sup>56</sup>

Adicionalmente, deben citarse los siguientes criterios:

- «– En las Sentencias **Dansk Denkavit** de 31 de marzo de 1992 y **Bozzi** de 7 de mayo de 1992 el Tribunal se funda en tres criterios para establecer si el Impuesto en cuestión es o no un impuesto sobre el volumen de ventas: "el IVA se aplica de manera general a las transacciones que tienen por objeto los bienes y servicios; es proporcional a los precios de los bienes y servicios; es percibida en cada fase del proceso de producción y de distribución; en fin, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y servicios".
- En cambio, no es un impuesto sobre el volumen de ventas "aquel que no constituye un impuesto general (...); aquel que no se percibe en cada estado del proceso de producción y de distribución puesto que **grava anualmente el conjunto de ingresos** (...); [ni] aquel que no alcanza el valor añadido en cada fase de transacción" (Sentencia **Giant**).»<sup>57</sup>

Con fundamento en lo expuesto resulta que no existe incompatibilidad entre la prestación patrimonial del artículo 6 de la Ley de Envases y la Sexta Directiva Comunitaria, por las siguientes razones:

- a) La prestación de la Ley de Envases grava un consumo específico y no general.
- b) La prestación de la Ley de Envases no grava el volumen de negocios, no interesa las ventas o los ingresos en sí mismos considerados, sino únicamente el consumo de unidades individuales de envases.

<sup>56</sup> Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ y Luis María PÉREZ HERRERO, *Normas de Armonización Fiscal Europea*, Barcelona, Cedecs, S.L., junio 1997, págs. 153-154.

<sup>57</sup> Pedro Manuel HERRERA MOLINA y Fernando SERRANO ANTÓN, «El tributo "ecológico" balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 119, pág. 48.

- c) Aunque en ambos se gravan todas las fases que van de la salida de la fábrica al consumidor final, en la prestación del artículo 6, no opera un mecanismo de repercusión, por lo que el fin no es gravar el valor añadido en cada etapa.
- d) En la prestación patrimonial del artículo 6, en la misma definición de hecho imponible, existe un supuesto de hecho imponible exento -devolución envase-, que no constituye una excepción, sino que prácticamente es la regla.

## VII. A MANERA DE CONCLUSIÓN

El Tribunal Constitucional con la Sentencia 185/1995, reafirmada y ampliada en la Sentencia 182/1997, estableció un concepto de prestación patrimonial de carácter público amplio, no sólo al señalar que los tributos forman parte de aquél <sup>58</sup>, sino también, por la misma conceptualización de «prestaciones coactivas».

Prestaciones coactivas o impuestas en las cuales el legislador goza de amplia discrecionalidad de configuración.

Los límites a tal discrecionalidad vienen dados por el principio de reserva de ley <sup>59</sup>, que impone una determinada competencia constitucional para su introducción en el ordenamiento jurídico -poder público con suficiente título competencial- y mediante instrumento idóneo -ley-:

«En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial cuenta para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes...

<sup>58</sup> «Para definir aquella especial exacción coactiva que tradicionalmente se ha llamado tributo no es suficiente fijarse en la coactividad del mismo, ante todo porque la coactividad caracteriza una categoría más amplia de «prestaciones patrimoniales impuestas...». Gian Antonio MICHELL, *Curso de Derecho Tributario*. Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, pág. 39.

<sup>59</sup> Sobre la distinción del origen legal o contractual de los precios públicos se señalaba que la misma «...tiene importancia desde la perspectiva de la reserva de ley, que cubre la totalidad de las prestaciones tributarias, pero no sólo éstas, sino también cualesquiera otras "prestaciones patrimoniales de carácter público". Con esta expresión, consagrada en el artículo 31.3 de la Constitución, se alude a la idea de "imposición por el ente público" -en sentido material y no formal de "impuesto" o "tributo"-, lo que permite extender la exigencia de ley a todas las prestaciones no asumidas voluntariamente por el sujeto.» Ramón FALCÓN Y TELLA, «Tasas, Precios Públicos y Reserva de Ley», *Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1991, pág. 66.

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 reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.»<sup>60</sup>

Nótese que en el párrafo precedente se habla de «poder público» en un sentido amplio, es decir, como órgano estatal con suficiente competencia para imponer prestaciones coactivas, a saber, el Poder Legislativo<sup>61</sup>.

En la Sentencia 185/95 no se ha hecho alusión al concepto de ente público en forma unívoca<sup>62</sup>, dado que a veces se le ubica como el ente que impone la prestación<sup>63</sup> (con lo que se asemeja al concepto orgánico de poder público) y en otras ocasiones se le ubica como el ente que ejecuta materialmente la prestación coactiva<sup>64</sup>.

<sup>60</sup> Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 185/1995, de 14 de diciembre, fundamento jurídico 3.

<sup>61</sup> El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia núm. 35/1983, de 11 de mayo, fundamento jurídico 3, sobre el concepto de «poder público»: «La noción de "poderes públicos" que utiliza nuestra Constitución (arts. 9, 27, 39 a 41, 44 a 51, 53 y otros) sirve como concepto genérico que incluye a todos aquellos entes (y sus órganos) que ejercen un poder de imperio, derivado de la soberanía del Estado y procedente, en consecuencia, a través de una mediación más o menos larga, del propio pueblo. Esta noción no es sin duda coincidente con la de servicio público pero lo "público" establece entre ambas una conexión que tampoco cabe desconocer, pues las funciones calificadas como servicios públicos quedan colocadas por ello, y con independencia de cuál sea el título (autorización, concesión, etc.) que hace posible su prestación, en una especial relación de dependencia respecto de los "poderes públicos". Esta relación se hace tanto más intensa, como es obvio, cuanto mayor sea la participación del poder en la determinación de las condiciones en las que el servicio ha de prestarse y en la creación, organización y dirección de los entes o establecimientos que deben prestarlo. Cuando el servicio queda reservado en monopolio a un establecimiento cuya creación, organización y dirección son determinadas exclusivamente por el poder público no cabe duda de que es éste el que actúa a través de persona interpuesta, pero en modo alguno independiente. La necesidad de hacer más flexible el funcionamiento de estos entes interpuestos puede aconsejar el que se dé a su estructura una forma propia del Derecho privado y que se sometan a éste los actos empresariales que debe llevar a cabo para el ejercicio de su función, pero ésta, en cuanto dirigida directamente al público como tal, ha de entenderse vinculada al respeto de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo II del Título I de la Constitución, según dispone el artículo 53.1 de ésta, y, en consecuencia, los ciudadanos protegidos también frente a ella con los instrumentos que el ordenamiento les ofrece para salvaguardarla de sus derechos fundamentales frente a los actos de poder.»

<sup>62</sup> «En la recordada polémica sobre la naturaleza de las leyes tributarias, GIANNINI conviene con la opción de DI PAOLO, según la cual el Estado, sea cuando manda a todos los contribuyentes pagar los impuestos, sea cuando llama a cada uno de ellos a efectuar el pago de la prestación individualmente debida, "actúa siempre como soberano"; se trata de "dos momentos distintos de la soberanía", y toma ocasión para señalar que "en el primero es el Estado legislador que establece la ley..., en el segundo es el Estado el que realiza una actividad administrativa, y es por consiguiente uno de los sujetos de la relación, y está subordinado a la ley, cualquiera que sean los poderes que ésta le confiera"». Nicola D'AMATI, *Derecho Tributario. Teoría y Crítica*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, SA, 1989, pág. 31, nota 22.

<sup>63</sup> Véase Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 185/1995, de 14 de diciembre, fundamento jurídico 3, se lee que «...cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos...» (párrafo tercero) y «Estaremos en presencia de prestaciones coactivamente impuestas cuando la realización de supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público...» (párrafo séptimo).

<sup>64</sup> Véase Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 185/1995, de 14 de diciembre, fundamento jurídico 3, en el cual se señala «que la obligación de pagar la prestación nace, sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público...» (párrafo séptimo).

Sin embargo, lo sustancial para el establecimiento de una prestación coactiva constitucionalmente aceptable resulta de la concurrencia del Poder Legislativo, mediante la aprobación de una ley <sup>65</sup>. La concurrencia de este poder público es lo que caracteriza el «carácter público» de las prestaciones, y no que el servicio público sea gestionado por un ente público <sup>66</sup>. Mientras, que el carácter «patrimonial» viene dado por su contenido, es decir, que se trate de obligaciones pecuniarias que afecten de alguna forma el patrimonio de los ciudadanos.

De modo, que existiendo una prestación patrimonial de carácter público establecida por el «poder público» mediante ley, ¿puede interesar al ciudadano si la ejecución material de la misma es encargada a un ente público o a uno privado? <sup>67</sup>

En este sentido, una de las consecuencias de las sentencias núm. 185/95 y núm. 182/97, consiste en reconocer la posibilidad de la existencia de prestaciones patrimoniales de carácter público (impuestas por poder público mediante ley) a cargo de sujetos privados <sup>68</sup>, sin que exista la mínima intermediación de administraciones públicas <sup>69</sup>.

Dentro del ámbito de libertad del legislador en la configuración de prestaciones patrimoniales de carácter público, éste ha procedido a aprobar la Ley de Envases y Residuos de Envases, cuyos artículos sexto y décimo contienen obligaciones pecuniarias, o más propiamente, prestaciones patrimoniales de carácter público (cobrar a sus clientes hasta el consumidor final una cantidad individualizada y aportación de los envasadores por la primera puesta a mercado de los envases), cuya ejecución material le ha sido encargada a los propios agentes económicos privados (envasadores hasta el consumidor final y entidades encargadas de los sistemas de gestión) <sup>70</sup>.

<sup>65</sup> Señala BERLIRI sobre la potestad tributaria que ésta «...es el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.» Antonio BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*. Traducción, Estudio preliminar y Notas por Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Volumen I, 1964, pág. 168.

<sup>66</sup> «La forma de gestión de los servicios no es ya condicionante de la naturaleza de la prestación a satisfacer por el ciudadano». Juan RAMALLO MASSANET, «Hacia un concepto constitucional de tributo», *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Barcelona, Cedecs Editorial, S.L., 1997, pág. 43.

<sup>67</sup> O como más propiamente se ha señalado: «¿Cambia de naturaleza la prestación patrimonial satisfecha por el ciudadano -por el usuario de un servicio- según sea la forma a través de la cual se instrumenten los poderes públicos la gestión de dicho servicio?». RAMALLO, *op. cit.*, pág. 42.

<sup>68</sup> Situación que con anterioridad había puesto en evidencia AGUALLO AVILÉS: «En definitiva, ni la teoría, ni la praxis, contradicen la existencia de prestaciones para cuyo establecimiento nuestra Constitución exige ley formal, cuyo destinatario sea un particular...». Ángel AGUALLO AVILÉS, *Tasas y precios públicos*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1992, pág. 266.

<sup>69</sup> «En esta rica tipología de prestaciones patrimoniales impuestas no es siempre fácil discernir tales prestaciones distinguiéndolas de las correspondientes de Derecho privado (véanse los supuestos de los cánones telefónicos o radiotelevisivos), por un lado, y de las exacciones que constituyen más propiamente la categoría de tributos, por otro, dado que frecuentemente -como en los ejemplos citados- aquellas prestaciones asumen la fisonomía del ingreso forzoso a cargo de cierta relación con dichos entes, para la financiación de los mismos (véase Corte cost 23 de mayo de 1972, núm. 67, en Giur cost 811), que clasifica las disitintas contribuciones para los inscritos en el registro de asesores laborales.» MICHELI, *op. cit.*, pág. 38.

<sup>70</sup> Resulta interesante citar una situación similar que se presentaba en Italia: «Las Comunidades Israelitas reconocidas por el Estado, que el art. 1 del RD de 30 de octubre de 1930, núm. 1731 define como "cuerpos morales que proceden a la satisfacción de las necesidades religiosas de los israelitas según la ley y las tradiciones hebraicas", están autorizadas por el art. 24 de dicho Decreto para establecer una contribución (impuesto) sobre todos los pertenecientes a la comunidad,

La calificación de las obligaciones pecuniarias contenidas en la Ley de Envases y Residuos de Envases como prestaciones patrimoniales de carácter público, tiene como consecuencia práctica, la sujeción de éstas al principio de reserva de ley, de modo, que la indeterminación de los elementos esenciales de las mismas (aspectos cuantitativos y materiales del elemento objetivo del hecho imponible) cuestiona profundamente su constitucionalidad.

En suma, en la Ley de Envases y Residuos de Envases nos encontramos con prestaciones patrimoniales de carácter público, de carácter extrafiscal, **no reconvertibles** dentro de las categorías clásicas del Derecho tributario (impuestos, tasas o contribuciones especiales) en el ordenamiento jurídico español.

No resulta reprochable que el legislador establezca prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre y cuando, las mismas se encuentren limitadas por el principio de reserva de ley, pero sí es reprochable, los términos tan amplios respecto de las prestaciones contenidas en la Ley de Envases y Residuos de Envases, no sólo por la pésima técnica legislativa con que fueron redactadas, sino también, fundamentalmente por el intento de huida del Derecho público que se persigue.

Una situación es que se busque responsabilizar a los sujetos provocadores de la contaminación de envases (tanto productores como quienes consumen tales productos), y otra, que se establezcan prestaciones coactivas sin que existan entes públicos, sea en su ejecución o cuando menos en su supervisión, dado el estado de indefensión en que quedan quienes finalmente tienen que cumplir con las obligaciones de pago, como por las irregularidades que se pueden presentar en la administración de los recursos captados de determinadas categorías de sujetos.

Otro aspecto sustancial consiste en el atentado que sufre el Estado de Derecho con la eventual evolución hacia un estado corporativo en caso que se generalicen este tipo de prestaciones, dado que se corre el riesgo que cada grupo de presión gestione la administración de recursos generados con prestaciones coactivas de igual naturaleza a las que estudiamos en este ensayo.

A modo de *lege ferenda*, la Ley de Envases y Residuos de Envases debería modificarse de modo que los entes locales sean los responsables de la recolección de los residuos de envases, a través de un monopolio de derecho, similar al de la recogida de basura, financiando tal sistema a través de una tasa por el servicio o una contribución especial por las inversiones cobradas a los agentes productores de la contaminación.

---

es decir (art. 6), sobre todos los israelitas que tienen su residencia en el territorio de la misma, en proporción a la renta global neta de cada uno, donde quiera que aquella se produzca. La renta de la mujer se acumula a la del marido. Para la determinación de la renta se toman en consideración, además de los resultados de las liquidaciones para los impuestos directos, las rentas que puedan fundadamente presumirse sobre la base del tenor de vida o de otros indicios exteriores. De la renta global se detrae una vigésima parte por cada miembro de la familia del contribuyente que esté a su cargo, excluido el propio contribuyente y el cónyuge (art. 39 del Reglamento de 19 de diciembre de 1931, núm. 1561). La alícuota de la contribución se fija cada año por el Consejo de la Comunidad (art. 25 del RD de 3 de octubre de 1930).» GIANNINI, *op. cit.*, págs. 592-593. Aunque evidentemente en un contexto de Estado Corporativo de la Italia de los años treinta, la ley asignaba a las Comunidades Israelitas, que como «cuerpos morales», deben ser consideradas sujetos privados, la gestión y administración de un impuesto, pudiendo incluso fijar las «alícuotas de la contribución» y calificar la existencia de presunciones; ningún ente público media entre tales comunidades y sus contribuyentes, salvo, el Estado a través de lo establecido por ley.

## BIBLIOGRAFÍA

## LIBROS

- AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Tasas y precios públicos*. Valladolid, Editorial Lex Nova, 1992, 410 págs.
- ALONSO GARCÍA, Enrique, *El Derecho Ambiental de la Comunidad Europea*. Madrid, Fundación Universidad Empresa/Editorial Civitas, S.A., volumen II, 1993, 183 págs.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*. Traducción, Estudio preliminar y Notas por Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Volumen I, 1964, 554 págs.
- CASADO OLLERO, Gabriel, «Los fines no fiscales de los tributos». *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*. Libro-homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda. Madrid, Ministerio de Economía/Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I, 1991, págs. 103-152.
- D'AMATI, Nicola, *Derecho Tributario. Teoría y Crítica*. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 1989, 409 págs.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Tasas, Precios Públicos y Reserva de Ley». *Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento jurídico español*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1991, págs. 59-71.
- GIANNINI, A.G., *Instituciones de Derecho Tributario*. (Traducción y Estudio preliminar por Fernando Sainz de Bujanda de la séptima edición italiana de 1956). Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, 604 págs.
- LASARTE ÁLVAREZ, Javier (Coordinador), *Derecho Financiero, Jurisprudencia del Tribunal Constitucional 1990-1995*. Sevilla, Fundación El Monte, 1996, 236 págs.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Editorial Tecnos, S.A., sexta edición, revisada y puesta al día, 1995, 739 págs.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo y POVEDA BLANCO, Francisco, *Derecho Tributario*. Pamplona, Editorial Aranzadi, segunda edición, 1997, 455 págs.
- MICHEL, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*. Traducción y estudio preliminar por Julio Banacloche. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, 400 págs.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario General*, Parte General, Madrid, Editorial Civitas, S.A., cuarta edición, 1994, 384 págs.
- RAMALLO MASSANET, Juan, «Hacia un concepto constitucional de tributo». *Temas pendientes de Derecho Tributario*. Barcelona, Cedecs Editorial, S.L., 1997, págs. 31-46.
- ROSEMBUJ, Tulio, *Los Tributos y la Protección del Medio*. Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 1995, 280 págs.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, quinta edición ampliada y actualizada, 1995, 857 págs.



**REVISTAS**

- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, «Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE». *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 122, págs. 51-56.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTO, Fernando, «El tributo "ecológico" balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?» *Noticias de la Unión Europea*, núm. 119, págs. 41-50.
- GARCÍA NOVOA, César, «Comentarios a los aspectos fiscales de la Ley de Envases». *Impuestos*, Madrid, La Ley-Actualidad, núm. 23, diciembre 1997, págs. 86-112.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María, «Las categorías tributarias en el Derecho Italiano: recientes tendencias». *Revista de Derecho Financiero y Tributario y de Hacienda Pública*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., núm. 242, octubre-diciembre 1996, págs. 853-865.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, «Las tasas y otras prestaciones patrimoniales impuestas para 1998». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*, Madrid, Ed. Estudios Financieros, núm. 180, marzo 1998, págs. 73-90.
- PALAO TABOADA, Carlos, «Los precios públicos y el principio de legalidad». *Quincena Fiscal*, Pamplona, Editorial Aranzadi, núm. 17, octubre 1996, págs. 9-16.
- VILLAR EZCURRA, Marta, «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho Comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases», *Quincena Fiscal*, Pamplona, Editorial Aranzadi, núm. 18, octubre de 1997, págs. 9-26.
- VILLAR EZCURRA, Marta, «Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de Envases», *Quincena Fiscal*, Pamplona, Editorial Aranzadi, núm. 12, junio 1998, págs. 49-54.

**JURISPRUDENCIA**

- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia núm. 35/83, de 11 de mayo.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia núm. 221/92, de 11 de diciembre.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia núm. 185/95, de 14 de diciembre.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, Sentencia núm. 182/97, de 28 de octubre.

**LEGISLACIÓN Y RECOPIACIONES**

- DIRECTIVA 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases.
- CONSTITUCIÓN POLÍTICA de 27 de diciembre de 1978. Madrid, Biblioteca Nueva, SL, 1997, 146 págs.
- LEY 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases.
- CASADO OLLERO, Gabriel; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Código Tributario*. Pamplona, Aranzadi Editorial, S.A., 1997, 2.085 págs.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel y PÉREZ HERRERO, Luis María, *Normas de Armonización Fiscal Europea*. Barcelona, Cedecs, S.L., junio 1997, 438 págs.
- ÁLVAREZ VÉLEZ, María Isabel y ALCÓN JUSTAS, María Fuencisla, *Las Constituciones de los Quince Estados de la Unión Europea. Textos y Comentarios*. Madrid, Dykinson, 1996, 688 págs.
- CARRASCO-MUÑOZ DE VERA, Carlos, *Sistema Medio Ambiente*. Madrid, La Ley-Actualidad, SA, Tomo III, Capítulo IV, 1996, 434 págs.