

MODELOS DE TRIBUTOS AMBIENTALES SOBRE BOLSAS PLÁSTICAS Y SU POTENCIAL CONTRIBUCIÓN A LOS OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE

Daniela González Greco

Abogada (Universidad de Buenos Aires)

Máster en Medio Ambiente (Universidad

Complutense de Madrid) (España)

Título

Models of environmental taxes on plastic bags and their potential contribution to Sustainable Development Goals

Resumen

La contaminación ambiental por el consumo y disposición final de las bolsas plásticas se ha ido agravando en los últimos tiempos. Los distintos países han venido adoptando medidas para intentar revertir esta situación. Así, algunos Estados optaron por la introducción de tributos ambientales sobre bolsas plásticas. Sin embargo, los modelos creados varían con cada legislación. El presente artículo se centrará en su estudio y comparación, lo que resulta sumamente útil para entender dónde estamos y hacia dónde podemos ir respecto de la tributación ambiental, en particular en relación con su potencial contribución al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Palabras clave

Bolsas plásticas, contaminación, medidas fiscales, tributación ambiental, Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Abstract

Environmental pollution caused by the consumption and final disposal of plastic bags has been worsening during the last decades. Different countries have been adopting measures to reverse this situation. In this respect, some States decided to introduce environmental taxes on plastic bags. The purpose of this research is to understand the present and the future prospects of plastic bags taxation. This paper studies the different models established on a comparative law basis. It also analyses the potential

contribution of this type of environmental taxation to the achievement of the Sustainable Development Goals.

Keywords

Plastic bags, pollution, environmental taxation, Sustainable Development Goals.

Fecha de recepción: 29-10-2020/ Fecha de aceptación: 20-11-2020/ Fecha de revisión: 25-11-2020

Cómo referenciar: González Greco, D. (2020). Modelos de tributos ambientales sobre bolsas plásticas y su potencial contribución a los objetivos de desarrollo sostenible. *Revista Técnica Tributaria (131)*, 75-98

SUMARIO

1. Introducción
2. Una comparación entre modelos de medidas fiscales para la reducción del uso y consumo de bolsas plásticas
 - 2.1. El estado de la tributación ambiental en distintos países. En particular, casos dentro de la Unión Europea y de América Latina
 - 2.2. Diferencias en la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas
 - 2.3. Los casos de estrategias combinadas –reguladoras y económicas–, en Sudáfrica y Colombia
 - 2.4. Un caso emblemático: el precio en Uruguay
 - 2.5. El caso de España: actualidad de la tributación ambiental sobre plásticos
3. La contribución de la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible
4. Conclusiones
5. Referencias bibliográficas

1. Introducción

En la sociedad actual, parecería que las bolsas plásticas conforman parte del paisaje que podemos observar en el día a día, especialmente en las grandes urbes, pero también en áreas naturales, como playas y bosques. La practicidad que presentan estas bolsas es innegable. Sin embargo, su potencial contaminante resulta también difícil de negar. Y, sin dudas, se trata de una problemática global que debe atenderse urgentemente.

La magnitud del problema que presentan las bolsas plásticas es tal que, según el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, «se estima que cada año a nivel mundial se consumen uno a cinco billones de bolsas de plástico. Cinco billones equivalen a casi 10 millones de bolsas de plástico por minuto. Si se ataran unas a otras, le darían la vuelta al mundo siete veces por hora y cubrirían un área el doble del tamaño de Francia»¹. La preocupación principal radica en el hecho de que las bolsas de plástico tardan cientos de años en degradarse, lo que las convierte en nocivos contaminantes del suelo y del agua. Sobre esto, existe en la actualidad amplia bibliografía desarrollada en los últimos tiempos, en la que se hace especial referencia a la basura marina y al impacto negativo que presentan las bolsas plásticas sobre las especies y la biodiversidad. Este tipo de bolsas genera también contaminación visual en los centros urbanos. Asimismo, al poseer sustancias químicas que son tóxicas, se vuelven cancerígenas para la población. Con todo ello, las consecuencias negativas que presentan sobre la salud y vida de las personas y sobre el medio ambiente, son verdaderamente preocupantes.

Sin embargo, resulta reconfortante el hecho de que mundialmente hace ya algunos años se ha venido tomando conciencia sobre esta problemática, no sólo por parte de la comunidad científica y organizaciones no gubernamentales sino también por distintos organismos internacionales (especialmente en el marco de la Organización de las Naciones Unidas, ONU)² e incluso por algunas administraciones gubernamentales. De esta manera, los diferentes países han ido adoptando diversas medidas para combatir este flagelo. En palabras de Dan Nielsen (2019, 428), «(...) las bolsas plásticas han sido objeto de más de una década de iniciativas gubernamentales (y no gubernamentales) para limitar su uso, contando un total de 160 políticas públicas a nivel nacional y municipal»³. Aquello denota el grado de concienciación que se ha adquirido y una voluntad para trabajar sobre esta temática.

En tal sentido, existen tres grandes tendencias mundiales de soluciones al problema de las bolsas plásticas. En primer lugar, se puede mencionar a los

1 ONU Medio Ambiente. (2018). Plásticos de un solo uso: una hoja de ruta para sostenibilidad, p. 12.

2 Por ejemplo, véase: <https://www.unenvironment.org/interactive/beat-plastic-pollution/> (última vez consultada el 21/10/2020).

3 Dan Nielsen, T. et al. (2019). Need a bag? A review of public policies on plastic carrier bags – Where, how and to what effect? *Waste Management*, 87, 428.

acuerdos voluntarios⁴. Éstos suelen ser de tipo público-privados con el fin de motivar a que de forma voluntaria se adopten medidas acordes a la reducción y a la progresiva eliminación del uso de bolsas plásticas, tal es el caso de las medidas adoptadas en Nueva Zelanda y Finlandia, entre otros⁵.

Seguidamente, una de las modalidades actuales más utilizada que debe tenerse en consideración, es el instrumento regulador. Éste se encuentra expresado mediante la prohibición de la comercialización y utilización de bolsas plásticas, pudiendo ser ésta parcial o total, tal como se observa en la Ciudad de Buenos Aires (Argentina)⁶, Letonia⁷ y, más recientemente, en la Ciudad de México⁸.

Por último, otra de las medidas para afrontar la problemática en cuestión es a través de la implementación de un instrumento económico basado en los tributos ambientales. Asimismo, no debe dejar de mencionarse que existen casos en los que se utilizan estrategias combinadas que incluyen tanto una prohibición como la introducción de tributos.

En el presente trabajo, nos centraremos en los tributos a las bolsas plásticas. De esta manera, se tratará de dilucidar los modelos que se encuentran en la actualidad, utilizando como base algunos casos dados en países de la Unión Europea, de América Latina y el caso de Sudáfrica. Para ello, se utilizará un método comparativo, que permita delinear las características principales que presentan los distintos modelos de medidas fiscales para la reducción del uso y consumo de bolsas plásticas. Por último, observando y entendiendo que se trata de una problemática mundial, cuyas soluciones comienzan a implantarse en diversos lugares del planeta, este estudio intentará también dar cuenta de la utilidad que tienen estos tributos ambientales sobre las bolsas plásticas, para contribuir al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, establecidos en el marco de las Naciones Unidas.

4 Dentro de estos, algunos países han optado por la creación de incentivos no fiscales con el fin de fomentar el desarrollo de diseños de envases más sustentables, la disminución del uso de plásticos y el reciclaje, así lo hizo Australia en el año 2012. (KPMG. (2013). *The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties*. p. 33).

5 ONU Medio Ambiente. (2018). *Plásticos de un solo uso: una hoja de ruta para sostenibilidad*, p. 21-22.

6 La Agencia de Protección Ambiental de la Ciudad de Buenos Aires, estableció la Resolución 29/2018 (dentro de la Ley 3.147 de CABA), que dispone que los supermercados, hipermercados y autoservicios de alimentos y bebidas de la Ciudad de Buenos Aires dejarán de entregar bolsas plásticas livianas, no biodegradables, tanto a título oneroso como gratuito. Disponible en: https://www.buenosaires.gov.ar/sites/gcaba/files/reso_29-apra-18_modificacion_reso_341-apra-16.pdf (última vez consultada el 17/10/2020). Véase también: <https://www.buenosaires.gov.ar/agenciaambiental/residuos/bolsas> (última vez consultada el 20/10/2020).

7 Desde enero de 2019 rige una prohibición a las bolsas plásticas de un solo uso, con algunas excepciones por cuestiones de sanidad y salubridad. No obstante, se busca una prohibición total para el año 2025. (OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Latvia 2019*. OECD Publishing. Paris. p.163).

8 En el caso de la Ciudad de México, debido a la pandemia actual, la prohibición existente se ha dejado sin efecto de manera temporal. Para más información, véase: <https://www.infobae.com/america/mexico/2020/05/26/regresa-el-uso-de-plasticos-en-la-cdmx-tras-coronavirus-bolsas-y-popotes-vuelven-al-mercado/> (última vez consultada el 20/10/2020) y <https://www.unenvironment.org/es/noticias-y-reportajes/reportajes/ciudad-de-mexico-una-megalopolis-en-guerra-contra-las-bolsas> (última vez consultada el 20/10/2020).

2. Una comparación entre modelos de medidas fiscales para la reducción del uso y consumo de bolsas plásticas

2.1. El estado de la tributación ambiental en distintos países. En particular, casos dentro de la Unión Europea y de América Latina

Para comenzar el análisis de los tributos ambientales existentes sobre las bolsas plásticas, es preciso primeramente recordar que la principal función de la fiscalidad ambiental, no es la recaudatoria, sino la modificación de conductas, más específicamente de aquellas consideradas como nocivas para el medio ambiente, por parte de los ciudadanos. En este sentido, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2010) «*los impuestos ambientales son aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo comprobado y específico sobre el medio ambiente*»⁹. En el caso bajo estudio, se trata justamente de las bolsas plásticas. Asimismo, su función extrafiscal queda bien definida, en tanto lo que se persigue es la reducción del uso y consumo de las bolsas de plástico. Por consiguiente, el impacto de estos tributos resultará el deseado, solamente si se logra un verdadero cambio en la conducta de los individuos en relación con la utilización de las bolsas plásticas.

En la actualidad, existen numerosos casos de Estados que han decidido abordar la problemática de las bolsas de material plástico, adoptando medidas de tipo fiscal, a través de la creación de tributos¹⁰. Sin embargo, se pueden encontrar algunas diferencias en sus estructuras que es necesario desarrollar a fin de comprender los distintos modelos establecidos. Para ello, el trabajo versará sobre casuística desarrollada en algunos países seleccionados de América Latina¹¹ (Colombia y Uruguay), el caso de Sudáfrica y los de Dinamarca, España, Irlanda, Italia y Lituania, como miembros de la Unión Europea (UE).

En primer lugar, es preciso decir que en el ámbito de la Unión Europea rige desde el año pasado, la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados

9 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Santiago. p. 417-418.

10 Se debe mencionar que algunos países, no obstante no poseer a la fecha tributos ambientales que graven la comercialización y/o consumo de las bolsas plásticas, han decidido otorgar ciertos beneficios fiscales a aquellas empresas que utilicen plásticos para su reciclaje. Tal es el caso por ejemplo de Brasil. (KPMG. (2013). *The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties*. p. 33).

11 Para conocer acerca de la situación actual en América Latina y el Caribe, véase: <https://www.unenvironment.org/es/noticias-y-reportajes/reportajes/america-latina-y-el-caribe-lider-en-la-lucha-contra-las-bolsas> (última vez consultada el 21/10/2020).

productos de plástico en el medio ambiente¹², que otorga un margen de acción a los Estados miembros para decidir el tipo de medida a aplicar para conseguir los objetivos dispuestos, incluyendo la opción de adoptar instrumentos económicos. Si bien la Directiva 2015/720 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE¹³, en lo que se refiere a la reducción del consumo de bolsas de plástico ligeras continúa en vigor, de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la Directiva 2019/904 de Parlamento y del Consejo, en caso de existir contradicción entre las normas, prevalecerá esta última. Asimismo, es destacable que, la Directiva actual, en su artículo 17 dispone que su trasposición por parte de los Estados miembros deberá hacerse como muy tarde el día 3 de julio de 2021. Por lo cual, aunque ya varios países han ido adoptando medidas en este sentido, debiendo cumplir con lo dispuesto por la Directiva, es esperable que, en los próximos meses, se produzca una proliferación de nuevas medidas para la reducción del uso y consumo de plásticos por parte de los distintos miembros de la UE.

Ahora bien, adentrándonos en la comparación buscada, es importante destacar que, en rasgos generales, se observan diferencias sustanciales en el avance de la tributación ambiental en las distintas regiones, asociadas tanto al grado de desarrollo de los países en estudio, como así también a su matriz económica y su relación con los recursos naturales disponibles. Si bien la inclinación histórica de los países ha sido gravar las actividades relacionadas con el sector energético y el de los vehículos, desde hace ya varios años, distintos países –probablemente incentivados por la OCDE–, han creado impuestos sobre

12 Es importante destacar que, en relación con las bolsas plásticas, establece como objetivos generales: Artículo 1: Los objetivos de la presente Directiva son prevenir y reducir el impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, en particular el medio acuático, y en la salud humana, así como fomentar la transición a una economía circular con modelos empresariales, productos y materiales innovadores y sostenibles, contribuyendo así también al funcionamiento eficiente del mercado interior.; por su parte, el artículo 4 estipula que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para una reducción ambiciosa y sostenida; y, resulta interesante también lo dispuesto en el artículo 8.1, donde se establece la responsabilidad ampliada del productor. Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32019L0904> (última vez consultada el 22/10/2020).

13 Es de notar que la Unión Europea sin dudas ha ido avanzando y especificando cada vez más su legislación acerca de las bolsas plásticas desde al año 1994, donde su primera Directiva en la materia, relativa a los envases y a los residuos de envases, no incluía el término «bolsas», lo que llevó a una Sentencia del TJUE (29/04/2004), en el Caso Plato Plastik, donde se interpretó que el artículo 3 relativo a envases incluía bolsas de plástico. Véanse: Directiva 2015/720 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE/ en lo que se refiere a la reducción del consumo de bolsas de plástico ligeras. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0720&from=ES> (última vez consultada el 22/10/2020) y Directiva 94/62/CE del Parlamento y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:31994L0062&from=ES> (última vez consultada el 22/10/2020).

residuos y envases¹⁴, entre otros, con el fin de reducir su consumo y evitar impactos negativos sobre el medio ambiente. Es decir que, desde hace algunas décadas se han venido produciendo cambios que permiten que en la actualidad pueda observarse una tendencia por parte de los Estados de ampliar el espectro de lo que se conoce como tributación verde o tributación ambiental. En este sentido, se destaca, por ejemplo, que la recaudación en Portugal proveniente de impuestos ambientales ha aumentado un 16% de 2000 a 2007. Por su parte, Dinamarca es uno de los países más avanzados en la inclusión de impuestos ambientales dentro de su sistema tributario, incluyendo externalidades de los costos de producción y el consumo. Según informes de la OCDE en 2017 su recaudación por tributos ambientales fue de un 3,7% del PIB¹⁵. Aquello da cuenta de la utilidad que presenta este tipo de tributación para el desarrollo de un país. Más aún, es una forma de contribuir a un desarrollo más sostenible, respetuoso con el medio ambiente.

Por otra parte, en el ámbito de América Latina cabe destacar que, conforme la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), «*en las últimas reformas fiscales llevadas a cabo en la región se observa una utilización más frecuente de instrumentos fiscales de carácter ambiental*»¹⁶. No obstante, aún la tendencia son los gravámenes a la energía y a la movilidad, destacándose los impuestos a los hidrocarburos y a la minería. Según sus estudios también, en Argentina el porcentaje del PIB de tributos ambientales ha sido de 1,09% en el año 2011 y de 1,23% en 2016. Mientras que, en Colombia, ha sido del 0,55% en 2011 y de 0,69% en 2016 y, en Uruguay, en 2011 fue el 1,69% y en 2016, el 1,79%¹⁷. Lo que deja en evidencia que, si bien los números han aumentado sutilmente, la región latinoamericana aún tiene un largo recorrido por hacer en lo que concierne a la tributación ambiental, más aún si se la compara con el caso de Dinamarca ya referido.

Con todo esto, respecto de las bolsas plásticas, la tendencia más generalizada ha venido siendo la imposición de gravámenes de tipo indirecto, los que, en virtud de las problemáticas que dichas bolsas causan, podrían considerarse como tributos ambientales a la contaminación. Resta ahora ahondar en las diferencias que presentan las distintas regulaciones sobre la materia.

14 En este sentido, se habla de que «(...) *la Reforma Fiscal Ecológica, la misma se basa en tres objetivos:*

1) *La incorporación al sistema fiscal de disposiciones medioambientales, encaminadas a la modificación, cuando no supresión, de las estructuras tributarias que al seguir otorgando beneficios a sujetos contaminadores incentivan comportamientos negativos para el entorno natural.* 2) *El establecimiento de figuras impositivas respetuosas con el medio ambiente.* 3) *La inspiración en el diseño de los grandes tributos (Impuesto sobre la Renta, IVA e Impuesto sobre Sociedades) de una filosofía de protección del entorno natural en base al concepto del desarrollo sostenible.» Ferré Olive, E. (2010). Hacia una fiscalidad ambiental. *Revista de Administración Tributaria*, N° 30. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, p.100-101).*

15 OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Denmark 2019*. OECD Publishing. Paris. p. 127.

16 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *La reforma fiscal ambiental en América Latina*. Santiago. p. 25.

17 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Santiago. p. 106.

2.2. Diferencias en la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas

Si bien es cierto que mundialmente se está dando un aumento en los casos de países que optan por disponer una tributación sobre bolsas plásticas, sucede que existen diferencias entre las regulaciones a la hora de imponer estos tipos de tributos ambientales que deben tenerse en consideración.

Una primera distinción que merece la pena traer a colación es aquella que se detecta en función del tipo de legislación que se utiliza para introducir un tributo a las bolsas plásticas. Así, algunos países establecen el tributo mediante una ley específicamente relativa a las bolsas plásticas, como son los casos de Irlanda¹⁸ y Sudáfrica¹⁹, mientras que otros lo incluyen dentro de reformas a leyes impositivas anteriores como son los casos de Portugal²⁰ y Colombia²¹. Resulta un poco peculiar el caso de Italia, que recientemente ha incluido la tasa a las bolsas plásticas en su Ley de Presupuesto para el año 2020²². Por último, algunos Estados han optado por incluir la cuestión de las bolsas plásticas dentro de leyes tributarias que gravan la contaminación de forma más genérica o bien conjuntamente con envases de otros tipos, como son los casos de Dinamarca²³ y Lituania²⁴.

De conformidad con el estudio de las distintas regulaciones a los efectos de este análisis, debe resaltarse que, se puede encontrar que algunos países decidieron establecer este tributo ambiental a las bolsas plásticas como gravamen, como sucede en Irlanda; otros como Colombia lo regularon como impuesto; y, algunos han elegido hacerlo como impuestos especiales, por ejemplo, Portugal. Sin embargo, esto resulta más bien en una diferenciación de tipo teórica, ya que,

18 Waste Management (Environmental Levy) (Plastic Bag) Regulations, 2001.

19 Regulaciones sobre bolsas plásticas, 2003. Disponible en: <http://sawic.environment.gov.za/documents/1726.pdf> (última vez consultada el 27/10/2020).

20 Ley No. 82-D/2014, Reforma da Fiscalidade Verde, publicada el 31 de diciembre de 2014 y cuya entrada en vigor se produjo en febrero de 2015. Capítulo V «Contribuciones sobre bolsas de plástico ligeras» (artículos 30 a 49). Incluye un impuesto de 0.08 euros por bolsa en bolsas de plástico ligeras. Disponible en: https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/105737312/201710301716/73367161/diploma/indice?p_p_state=maximized (última vez consultada el 23/10/2020).

21 Ley 1819 de 2016. Disponible en: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140> (última vez consultada el 24/10/2020).

22 Sobre el caso de Italia, es preciso decir que contaba anteriormente con una prohibición sobre bolsas plásticas no biodegradables, Legge 27 dicembre 2006, n. 296 [disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2007/01/11/8/so/7/sg/pdf> (última vez consultada el 22/10/2020)] y Decreto Legge – 20/06/2017 [disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2017/06/20/141/sg/pdf> (última vez consultada el 22/10/2020)]. Sin embargo, dentro de su Ley de Presupuesto para el año 2020, se introdujo un impuesto a los llamados «MACSI», es decir, productos de un solo uso, donde se incluyen las bolsas de material plástico [disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2019/12/30/304/so/45/sg/pdf> (última vez consultada el 22/10/2020)]. No obstante, la norma indicaba que su entrada en vigor se produjera recién en el mes de julio del corriente año, por lo que el impacto comenzará a verse en los próximos meses. Véase: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italy-introduces-proportional-tax-on-plastic-items (última vez consultada el 22/10/2020).

23 Es de destacar que ha sido uno de los primeros países en introducir un tributo de este estilo, hacia 1993. (OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Denmark 2019*. OECD Publishing. Paris. p. 182).

24 Ley de impuestos sobre la contaminación, No. I-1188.

a los fines prácticos, estas decisiones no modifican la efectividad del tributo en cuestión.

Otra diferencia se encuentra en relación con el ámbito territorial de aplicación de la norma. En tal sentido, existen regulaciones que han creado gravámenes a las bolsas plásticas a nivel nacional, es decir, que será de aplicación para todo su territorio, como en el caso de Irlanda (en vigor desde 2002) y el de Colombia (en vigor desde 2017), entre otros. Por otra parte, algunas legislaciones si bien son nacionales, contemplan exenciones para determinados territorios del país, como es el caso de Dinamarca, donde tanto Groenlandia como las Islas Feroe se encuentran exceptuadas del pago del tributo. Y, por último, existen casos donde la normativa se establece a nivel local dentro de un país y, por ende, es aplicable únicamente a la región comprendida. Tal es, por ejemplo, el caso de España²⁵, donde la Comunidad Autónoma de Andalucía ha creado el impuesto propio a las bolsas de plástico, mediante ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas para el déficit público y para la sostenibilidad²⁶.

Otro aspecto a considerar es la diferencia existente entre los sujetos pasivos. De este modo, se observa que algunos Estados gravan a los proveedores, como Dinamarca (donde la legislación alcanza a las empresas registradas con una facturación mayor a 5.000DKK), Lituania y Portugal (en ambos casos, el sujeto pasivo recae en productores e importadores); y, otros países han optado por establecer como sujetos pasivos a los minoristas, aunque se repercute en los consumidores, ejemplos de ello son los casos de Irlanda, Sudáfrica, Colombia y, dentro de España, Andalucía. Finalmente, dentro de esta distinción, se destaca que Andalucía realiza la recaudación por la cantidad total de bolsas de plástico suministradas durante un período impositivo, mientras que los otros países han establecido un precio fijo por unidad de bolsa de plástico.

Es importante también comprender la diferencia en las bases imponibles. De tal forma, ciertos países las han establecido conforme al peso, por ejemplo, en Dinamarca la ley establece que se cobrarán 22 DKK por kilogramo de bolsas de plástico y en el caso de Italia, recientemente se determinaron unos 0.45€ (cuarenta y cinco céntimos) por kilogramo de material plástico. Por otra parte, otras legislaciones dispusieron cantidades fijas por unidad, así en Andalucía son 0.10€ (diez céntimos) por bolsa, en Irlanda son 0.22€ (veintidós céntimos) por bolsa, en Sudáfrica 46 rand y, en Colombia cada bolsa tiene un valor de \$50 (cincuenta pesos colombianos).

En relación con el ente recaudador, en la mayoría de los sistemas se trata del organismo tributario de mayor rango, ya sea, por ejemplo, el Ministerio de Finanzas (Dinamarca) o Autoridad de Impuestos y Aduana (Portugal), las Autoridades Fiscales (Irlanda), la Agencia de Aduanas y Monopolios (Italia) o la Administración Tributaria (Colombia). De esta manera, respecto de los entes recaudadores, no se encuentran mayores diferencias en los distintos modelos implantados.

25 Con respecto a España, en el presente apartado se hará referencia al caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía y, en un apartado posterior, se explicará la situación actual a nivel nacional.
26 Publicada en BOJA N.º 243, 15 de diciembre de 2010. Disponible en: https://www.juntadeandalucia.es/export/drupaljda/cehap_l-11-2010.pdf (última vez consultada el 25/10/2020).

Como ya se mencionó, dentro de la tributación ambiental es sumamente importante que se destaque su función extrafiscal, es decir, aquella que permita modular las conductas. Y, como ya se dijo también, en este caso lo que se busca es la reducción de la utilización de bolsas plásticas. En este sentido, Combria Silva (2013, 139) ha señalado que: «(...) *entre las medidas de prevención y lucha contra la contaminación, el tributo se revela como un instrumento eficaz, no sólo proporcionando los recursos necesarios para que el Estado pueda actuar (tributación fiscal), sino también para inducir conductas no contaminantes e inhibir las contaminantes (tributación extrafiscal)*»²⁷. Por esto, si bien todos los tributos aquí estudiados poseen una finalidad ambiental que es sumamente tangible, lo cierto es que no todas las legislaciones han previsto la afectación a fondos o programas medioambientales. Dentro de los que sí lo han considerado de esta manera, se encuentra el caso de Lituania, que estableció que lo recaudado será destinado a programas de gestión de residuos, apoyo a proyectos de reciclaje y a la promoción de tecnologías no contaminantes. Por otra parte, Irlanda –que continúa siendo el caso de estudio de éxito por excelencia²⁸–, lo destinó a un Fondo Ambiental, administrado por el Departamento de Ambiente, Patrimonio y Gobierno Local, para apoyar diversas actividades relacionadas con la gestión de residuos, actividades de reciclaje, investigación y desarrollo y campañas de concienciación.

Finalmente, otros de los aspectos más relevantes respecto de la tributación ambiental sobre bolsas plásticas a tener en cuenta son las reducciones y exenciones. Éstas son muy variadas de legislación en legislación, pero, es destacable que, pocos son los sistemas que permiten algún tipo de reducción. Esto último se observa en el caso colombiano, donde se establece que la tarifa de las bolsas plásticas que ofrezcan soluciones ambientales será del 0%, 25%, 50% o 75% (cero, veinticinco, cincuenta y setenta y ciento por ciento, respectivamente) del valor pleno de la tarifa, según el nivel de impacto al medio ambiente y a la salud pública, definido por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible. Y, por otra parte, Italia dispuso para las empresas activas en el sector de los plásticos, a los fabricantes de productos con un único uso destinado a tener la función de contener, proteger, manipular o entregar bienes o para productos alimenticios, el reconocimiento de un crédito fiscal del 10% (diez por ciento) de los gastos incurridos, desde el 1 de enero de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2020, por el ajuste tecnológico en el contexto del Plan Nacional de Plásticos Sostenibles. Es decir, que en el caso italiano se trata de una medida temporal, que finalizará con la culminación del año en curso.

Aunque son sólo algunos pocos casos los que se encuentran de reducciones, las exenciones sí que se observan con mayor frecuencia. Varias de las regulaciones, las establecen para cuestiones sanitarias y de salud. En este sentido, Irlanda, Portugal, Andalucía y Colombia, dispusieron una exención para bolsas de plástico utilizadas para contener pescados, carnes y aves frescas y sus deri-

27 Combria Silva, P. (2013). Las bases internacionales y supranacionales de la tributación ambiental: en el marco del continente americano. *Revista de Administración Tributaria*, N°35, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. p. 139.

28 Irlanda emprendió una campaña de comunicación tan fuerte por parte del Departamento de Ambiente, Patrimonio y Gobierno Local acerca de las razones de introducción de este tributo, que logró que, en el primer año de vigencia del gravamen a las bolsas plásticas, el consumo se redujera en un 90%.

vados frescos, frutas y hortalizas, alimentos cocinados –fríos o calientes– y congelados. También, tanto Andalucía como Irlanda y Colombia dispusieron que estarán exentas las bolsas que sean reutilizables. En algunos casos, la exención se debe al bajo volumen del importe, tal es el caso de Italia (que, para pagar, debe ser mayor a 10 –diez– euros) o, en Lituania cuando sea menor a 0.5 toneladas. Por otra parte, resultan curiosas las especificaciones de Irlanda, quien incluyó dentro de las exenciones las bolsas de plástico a bordo de barcos y aviones, en áreas de puertos o aeropuertos. Por último, es igualmente llamativo el caso de Portugal, quien dejó exentas de pago también a las bolsas utilizadas para caridad.

Hasta aquí se estudiaron las distinciones más notables en los esquemas vigentes de tributos ambientales sobre las bolsas plásticas. A partir de ello, puede preliminarmente concluirse que todas las regulaciones de este tipo poseen el mismo objetivo en común: la reducción de la utilización y del consumo de las bolsas plásticas, mediante algún gravamen o impuesto. Ello, independientemente de las distinciones y particularidades de cada caso, en especial en lo que hace a los sujetos pasivos y las bases imponibles. Asimismo, por lo general, las exenciones se establecen por motivos de sanidad y salubridad. Esto último resulta lógico, ya que son razones con entidad suficiente, básicamente por perseguir también la protección de las vidas humanas. Finalmente, otra generalidad que quedó evidenciada es que los entes recaudadores suelen ser las administraciones centrales, mediante los organismos tributarios que tengan la mayor jerarquía, como Autoridades, Ministerios, etc.

2.3. Los casos de estrategias combinadas –reguladoras y económicas–, en Sudáfrica y Colombia

Los tributos ambientales sobre bolsas plásticas pueden ser sumamente exitosos en la búsqueda de la reducción de su uso y consumo. No obstante, existen en la actualidad varias administraciones que, por diversas razones políticas, sociales y culturales, optan por la creación de sistemas combinados o mixtos. Estos sistemas se basan en la inclusión de estrategias tanto de tipo regulador, es decir, una prohibición –ya sea total o parcial (esto puede depender del material con el que se encuentren fabricadas las bolsas, de su densidad, o de otras características)– como estrategias de tipo económico, mediante la imposición de gravámenes de algún tipo. Tales son los casos de Colombia y Sudáfrica.

Tanto Colombia como Sudáfrica establecieron en sus regulaciones una prohibición de tipo parcial, ya que afecta a determinadas bolsas que poseen unas características especificadas en la misma norma. Se destaca que, en ambos países, dicha especificación está relacionada con el tamaño de la bolsa. En Sudáfrica pues, donde con anterioridad a la imposición de la legislación, se estimaba que se consumían ocho mil millones de bolsas plásticas por año (Dikgang et al., 2012), la prohibición rige desde el año 2003 para aquellas bolsas cuyo grosor sea inferior a 30 micras. Mientras que, en Colombia la prohibición recae sobre aquellas bolsas de plástico desechables, cuyo tamaño sea menor a 30x30 centímetros.

Con todo ello, debemos recordar que ambas regulaciones prevén también tributos. En el caso de Sudáfrica, se estableció un gravamen y en Colombia, un impuesto. Aunque ambos buscan una disminución en el uso y consumo de bolsas plásticas por parte de sus poblaciones, como ya se explicó, cada legislación presenta sus características particulares, lo que hace que se observen algunas diferencias. Sin embargo, estos dos casos son quizás en los que se encuentren más similitudes. Ello resulta no sólo de tratarse de ejemplos de estrategias combinadas, sino también por haber legislado sujetos pasivos y bases imponibles prácticamente idénticos (ver apartado anterior).

A partir de los casos enunciados, resulta interesante ver cómo algunos sistemas deciden incluir dos estrategias diversas. No obstante, una estrategia combinada parecería tornarse algo confusa a la hora de su efectiva aplicación. Por su parte, en lo que a Sudáfrica respecta, si bien hace ya más de quince años que aplica el gravamen, actualmente se está replanteando la medida, ya que no ha podido incidir en los ciudadanos tal como se esperaba, generando como mayor impacto no una verdadera disminución del uso de las bolsas plásticas, sino una mera estandarización en los tamaños de éstas²⁹. Lo que podría también terminar sucediendo en Colombia, si no se logra una efectiva concienciación por parte de los usuarios y consumidores de las bolsas plásticas. Por lo cual, habrá que esperar algunos años más y evaluar en un futuro si la utilización de un modelo combinado resulta una decisión acertada, aunque sin dudas, dicha evaluación deberá realizarse caso por caso.

2.4. Un caso emblemático: el precio en Uruguay

Como es sabido, uno de los principios rectores de la tributación es el de legalidad, lo que implica que no puede existir un tributo sin una ley previa, emanada por el organismo competente, que así lo establezca. En función de todos los tributos sobre bolsas plásticas analizados, como ya se vio, se puede concluir que éstos cumplían con ese requisito de poseer una base legal que los creara.

En este sentido, resulta sumamente curioso el caso de Uruguay. Allí, «de acuerdo al Compromiso Empresarial para el Reciclaje (CEMPRE) en Uruguay (conforme datos de 2008) eran volcadas al mercado alrededor de 1.400 millones de bolsas plásticas por año, 1.100 millones de las cuales son de fabricación nacional y 300 millones son importadas»³⁰, con una población que para ese entonces ascendía a más de 3 millones de habitantes³¹. Es decir, que existía una amplia circulación de bolsas plásticas por el territorio uruguayo.

Para dar respuesta a esta problemática, en el año 2018 el Poder Legislativo de dicho país sancionó la Ley 19.655, relativa a medidas para la prevención y

29 Dikgang, J. et al. (2012). Analysis of the plastic bag levy in South Africa. *Resources, Conservation and Recycling*, N°66. p. 59.

30 CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *Impuestos Verdes: viabilidad y posibles impactos en Uruguay*. Santiago. p. 52.

31 La población total en 2008 era de 3.334.052. Dato extraído del Instituto Nacional de Estadística de Uruguay. Disponible en:

<https://www.ine.gub.uy/documents/10181/39317/Uruguay+en+Cifras+09.pdf/13b159a2-19c7-441a-a7ce-86260e527747> (última vez consultada el 20/10/2020).

reducción del impacto ambiental derivado de la utilización de bolsas plásticas³². Esta norma, fue posteriormente reglamentada a través de su Poder Ejecutivo, mediante Decreto N. 3/019, de 7 de enero de 2019³³. Lo destacable del caso uruguayo es que la legislación en cuestión no establece en ningún artículo que se trate de un tributo. Sin embargo, de la lectura de su articulado, parecería desprenderse que poco difiere de los casos anteriormente estudiados.

Ahora bien, la reglamentación dispone de manera concreta un precio, estipulado en 0,82 unidades indexadas (\$3,30 pesos uruguayos) + IVA, que se ajustará anualmente. Asimismo, el cobro estará a cargo de los comerciantes, quienes tienen la obligación de discriminar en la factura correspondiente, el detalle de las bolsas entregadas, indicando su cantidad y su precio unitario. Al igual que en las legislaciones previamente referenciadas, Uruguay ha establecido también como «exclusión específica» a aquellas bolsas que contengan alimentos frescos, congelados, etc., es decir, excluyendo a determinadas bolsas por razones de sanidad, tal como se analizó en párrafos anteriores. Y, entre otras cosas, ha optado también por dejar exentas a aquellas bolsas que sean reutilizables.

Pero, además del precio dispuesto y de las exclusiones previstas, la legislación uruguaya prevé también la prohibición a la fabricación e importación de bolsas plásticas que no sean compostables o biodegradables, debiendo estas últimas contar con su debida certificación. Con todo ello, es posible considerar al sistema uruguayo como uno de tipo combinado o mixto, al igual que se vio en los casos estudiados de Sudáfrica o Colombia.

Por lo expuesto, aunque la situación de Uruguay se podría equiparar a las de aquellos países que optaron por estrategias combinadas, lo cierto es que su encuadre no resulta sencillo y, por ende, no queda del todo claro. Ello así, en virtud de que resulta algo dudoso el cumplimiento del requisito de legalidad en la creación del tributo ambiental en cuestión. A juzgar por el texto mismo de la norma, o bien hay que considerar que el legislador simplemente quiso efectivamente establecer un precio debido o bien que el legislador ha fallado en la utilización de una correcta técnica legislativa y ha querido establecer un tributo a las bolsas plásticas mediante una declaración de interés general. No obstante, el resultado sigue siendo el mismo: Uruguay ha dado un importante paso para la reducción de la utilización de bolsas plásticas. Esto, indudablemente, si logra generar el impacto adecuado en la ciudadanía y en sus visitantes, sus preciosas playas y magníficos paisajes y su biodiversidad, se lo agradecerán a un mediano y a un largo plazo.

2.5. El caso de España: actualidad de la tributación ambiental sobre plásticos

Sobre la situación particular de España, en el apartado acerca de los distintos modelos existentes, se utilizó el ejemplo de la Comunidad Autónoma de Anda-

32 Disponible en: <https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/docu9871484598465.htm> (última vez consultada el 20/10/2020).

33 Disponible en: <https://www.mvotma.gub.uy/institucional/normativa-asociada/decretos/item/10012044-decreto-n-3-2019> (última vez consultada el 20/10/2020).

lucía. Ahora, es preciso realizar una breve explicación acerca de la actualidad nacional, dado que en los últimos meses se ha avanzado en pos de la implementación de un impuesto sobre envases de plástico de un solo uso³⁴, que merece la pena tener en consideración.

Respecto de las bolsas plásticas, en España rige el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores³⁵. Este Real Decreto establece la obligación para los comerciantes de cobrar un precio por cada bolsa de plástico entregada. Sin embargo, hace apenas unos meses, el gobierno español ha comenzado a evaluar la posibilidad de crear una nueva figura tributaria: el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.

Esta decisión se ha tomado en parte por la motivación de incorporar en el ordenamiento jurídico interno español la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, cuyo plazo de transposición vence en julio del año próximo.

De esta manera, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se adoptaría mediante una modificación a la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados³⁶. El borrador de este anteproyecto de ley³⁷, por la que se modifica la ley en cuestión, ha sido sometido a consulta pública, conforme al trámite legalmente previsto. Asimismo, de manera particular, en febrero del corriente año, se abrió una consulta pública previa relativa a la implantación de un impuesto de este tipo, de la que participaron más de ciento treinta y cinco personas y entidades³⁸.

Este impuesto especial y de naturaleza indirecta sobre envases de plástico de un solo uso figura pues en el Título VIII del Anteproyecto (artículos 58 a 75) y, de conformidad con el texto de la norma, su entrada en vigor se producirá con efectos a partir del 1 de julio de 2021. En relación con su formulación, cabe destacar que el ámbito objetivo indicado abarca los envases de plástico y todos los productos de plástico no reutilizables que sirvan para contener productos líquidos o sólidos, o para envolver bienes o productos alimenticios. Aunque no se

34 Véase: <https://elpais.com/sociedad/2020-06-02/el-gobierno-lanza-un-nuevo-impuesto-sobre-los-envases-plasticos-que-preve-recaudar-724-millones-de-euros.html> (última vez consultada el 24/10/2020).

35 Publicado en BOE N.º 22, 19 de mayo de 2018. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-6651> (última vez consultada el 20/10/2020).

36 Véase: <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/arranca-la-tramitacion-del-anteproyecto-de-ley-de-residuos-para-impulsar-una-econom%C3%ADa-circular-mejorar-la-gestion-de-residuos-en-espana-y-luchar/tcm:30-509531> (última vez consultada el 24/10/2020).

37 Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/participacion-publica/200602aplresiduosysc_informacionpublica_tcm30-509526.pdf (última vez consultada el 23/11/2020).

38 Aunque la Memoria así lo indica, lo cierto es que de la lectura del Anexo I.D, que contiene las intervenciones, se puede observar que el número es algo inferior, ya que algunos nombres aparecen repetidos, aunque con comentarios distintos.

menciona específicamente a las bolsas plásticas, a mí entender estarían también incluidas dentro de los envases descritos en la norma³⁹.

De su estructura, lo más notable es que el hecho imponible será entonces la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de esos productos plásticos (respecto de estos dos últimos supuestos, siempre que excedan los 5kgs), siendo sujetos pasivos los fabricantes e importadores, como se observa por ejemplo también en el caso de Portugal. Por otra parte, la base imponible dependerá de la cantidad y se expresa en kilogramos, estableciéndose el tipo impositivo en 0,45 euros por kg. Esto es exactamente igual que lo dispuesto en el mes de enero por Italia.

Quizás una distinción peculiar del impuesto español se encuentre entre las exenciones previstas en la norma. El inciso c) del artículo 65 establece que los envases de plástico no reutilizables destinados al acondicionamiento primario de medicamentos estarán exentos, lo que no se ha observado en los casos estudiados en apartados anteriores.

De otro lado, en la Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados (Memoria), se plantea que este impuesto ayudará a la investigación y a la utilización de materiales sustitutivos del plástico. No obstante, una de las preocupaciones que se expresaron durante las consultas fue que la recaudación de este impuesto no estaría afectada a una finalidad en concreto. Como se vio con anterioridad, es sumamente importante que la afectación de este tipo de tributos esté relacionada con una mejora a la protección medioambiental. Pese a ello, en la Memoria consta que *«rige con carácter general el principio de unidad de caja o principio de no afectación de los ingresos a finalidades determinadas»*⁴⁰.

Por último, este impuesto se pretende aplicar en todo el territorio español, por lo cual habrá que ver qué sucede con el caso del impuesto andaluz ya estudiado, dado que en principio parecería que la colisión es inevitable. Sin embargo, cabe recordar que el impuesto creado por la Comunidad Autónoma de Andalucía grava el suministro de bolsas plásticas de un solo uso, no así la fabricación e importación. De cualquier modo, si se generase un conflicto, la solución podría darse mediante la aplicación del artículo 6.2 de la LOFCA⁴¹.

39 Sobre esto, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia en su Informe de 30 de julio 2020 sobre el Anteproyecto, plantea la preocupación de que no esté explicitada la inclusión o no de las bolsas plásticas y la posible contradicción con el Real Decreto 293/2018. Véase página 20 del Informe de la CNMC. Disponible en: https://www.cnmc.es/sites/default/files/3084246_9.pdf (última vez consultada el 28/10/2020).

40 Memoria del análisis del impacto normativo del Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, p. 35. Disponible en: https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/participacion-publica/200602mainanexosaplrc_informacionpublica_tcm30-509527.pdf (última vez consultada el 28/10/2020).

41 A saber: *«Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.»* Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, Publicada en BOE N.º 236, de 1 de octubre de 1980. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1980-21166> (última vez consultada el 27/10/2020).

Para finalizar, es subrayable que el Plan Presupuestario para 2021 presentado por parte de España hace apenas algunas semanas atrás (octubre 2020) ante la Unión Europea⁴², ya contempla un monto de recaudación por la introducción de esta figura tributaria, la que se incluye en un plan de «nueva fiscalidad verde» y por la que se estima una suma total de 491 millones de euros⁴³. Asimismo, recientemente, el 28 de octubre pasado, fue presentado ante las Cortes Generales el Proyecto de Presupuestos Generales del Estado⁴⁴ y, en su presentación se hace igualmente referencia, dentro de la sección de los ingresos previstos, a este impuesto sobre envases plásticos de un solo uso. Por todo lo expuesto, aunque resta aún que se desarrolle el trámite parlamentario estipulado, parece que la aprobación y puesta en marcha del impuesto a los envases plásticos de un solo uso en España es algo inminente.

3. La contribución de la tributación ambiental sobre las bolsas plásticas al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible

Hasta aquí se analizaron los diferentes sistemas de tributación ambiental sobre las bolsas plásticas. Corresponde ahora hacer una breve referencia a su relevancia de cara a la incidencia sobre la iniciativa de las Naciones Unidas plasmada en la Agenda 2030 y sus Objetivos de Desarrollo Sostenible⁴⁵ (ODS). Más específicamente, se abordará la contribución de la tributación sobre bolsas de plástico para el cumplimiento de estas metas.

La Agenda 2030 data de 2015 y es aquella mediante la cual se establecieron los ODS, convirtiéndose en el plan de acción multilateral más ambicioso de los últimos tiempos. La creación de estos nuevos Objetivos se hizo con el fin de que funcionen como una suerte de continuidad de sus precursores Objetivos de Desarrollo del Milenio, fijados para el período 2000-2015. En la actualidad, los ODS son 17. Y, además, se dispuso una totalidad de 169 metas basadas en la humanidad y el planeta.

Como ya se evidenció, la problemática de las bolsas plásticas se trata de un flagelo mundial que atenta contra el medio ambiente. Particularmente, por afectar a la biodiversidad y a las especies –tanto terrestres como marinas– y, junto con ello, produce también efectos negativos significativos sobre la vida de los seres humanos. Frente a esto, la tributación ambiental se presenta como una medida económica con una potencialidad enorme para ayudar a mejorar la situación en pos del bienestar de toda la humanidad. Además, este tipo de tri-

42 Véase: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/paginas/2020/15102020_planpresupuestario.aspx (última vez consultada el 24/10/2020).

43 Véase el Plan Presupuestario 2021, p. 54. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/EstrategiaPoliticaFiscal/2021/Plan_Presupuestario_2021_ES.pdf (última vez consultada el 24/10/2020).

44 La Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 2021 está disponible en: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PGE/ProyectoPGE2021/Documents/LIBROAMARILLO2021.pdf> (última vez consultada el 28/10/2020). El Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 está disponible en: https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2021Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/1/N_21_A_R_1_ARTICULADO%20DE%20LA%20LEY.PDF (última vez consultada el 28/10/2020).

45 Disponible en: <https://undocs.org/es/A/69/L.85> (última vez consultada el 22/10/2020).

butación ambiental presenta otra ventaja de relevancia, y es que posee una gran capacidad para contribuir al cumplimiento de los ODS.

Sobre esto último, es preciso decir que, si bien los ODS son 17 y se hallan estrechamente relacionados unos con otros, especialmente por presentar cierta transversalidad en sus enunciados, una tributación ambiental que incida sobre el uso y consumo de bolsas plásticas, ayudará a mejorar los índices de algunos de estos Objetivos de manera particular. A continuación, se detallarán los que se consideran de mayor relevancia en virtud del impacto que puede generar una tributación ambiental sobre bolsas de plástico.

Primeramente, en relación con el ODS 3 «Salud y Bienestar», cuya meta principal es garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades, la imposición de una tributación ambiental sobre bolsas plásticas permitiría generar una menor exposición a los químicos tóxicos que poseen estas bolsas y a una mejor conservación del medio ambiente en general. Especialmente, se contribuiría a alcanzar la meta 3.9, por cuanto dispone: «*para 2030, reducir sustancialmente el número de muertes y enfermedades producidas por productos químicos peligrosos y la contaminación del aire, el agua y el suelo*». No obstante, debido a la crisis actual de la pandemia producida por el COVID-19 y a un mayor aumento del uso generalizado de este tipo de bolsas, esta meta parecería estar aún bastante lejos de poder cumplirse.

Seguidamente, se destaca el ODS 6, «Agua limpia y Saneamiento». Este Objetivo busca garantizar la disponibilidad de agua y su gestión sostenible y el saneamiento para todos. En particular, la meta 6.3 dice que «*para 2030, mejorar la calidad del agua mediante la reducción de la contaminación, la eliminación del vertimiento y la reducción al mínimo de la descarga de materiales y productos químicos peligrosos, la reducción a la mitad del porcentaje de aguas residuales sin tratar y un aumento sustancial del reciclado y la reutilización en condiciones de seguridad a nivel mundial*». Se trata de un tema sumamente sensible, que actualmente se está tratando en foros internacionales de relevancia, donde se discute acerca de la basura marina y los microplásticos, lo que se deriva del desecho de distintos tipos de materiales plásticos. Por tanto, la contribución que generaría la tributación sobre bolsas plásticas queda clara. Sin embargo, el propio informe de progreso de los ODS a 2020 evidencia que: «*si no se incrementa sustancialmente la ratio de progreso, las metas del Objetivo 6 no se completarán a 2030*»⁴⁶.

También, es posible considerar que la tributación ambiental puede contribuir con el ODS 11, «Ciudades y Comunidades Sostenibles». Esto así, por cuanto dicho Objetivo persigue que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, seguros, resilientes y sostenibles. A mayor abundamiento, su meta 11.6 establece: «*para 2030, reducir el impacto ambiental negativo per cápita de las ciudades, incluso prestando especial atención a la calidad del aire y la gestión de los desechos municipales y de otro tipo*». Es decir que, si se aplicara la tributación ambiental de modo tal que genere una disminución en la cantidad de bolsas plásticas, ello se verá posteriormente reflejado en una reducción de la

46 Naciones Unidas. (2020). Informe 2020 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, p. 36.

contaminación urbana, traduciéndose en ciudades más limpias y con mejores condiciones de habitabilidad.

De todos los ODS, uno de los más destacables en relación con la tributación sobre bolsas plásticas, es el ODS 12 sobre «Producción y Consumo responsables», que busca que se garanticen modalidades de consumo y producción sostenibles. Si bien una tributación ambiental sobre bolsas plásticas ayudaría a alcanzar este objetivo de manera general, su aplicación se volverá de especial relevancia para las metas 12.4⁴⁷, 12.5⁴⁸ y 12.8⁴⁹, tratándose las dos primeras acerca de los desechos y el reciclaje y, la última, acerca de la necesidad de que las personas cuenten con información suficiente sobre el desarrollo sostenible. Por tanto, esta tributación ambiental favorecería su cumplimiento, ya que con ella se impulsa la generación masiva de conciencia en los consumidores y un aumento de la utilización de bolsas reutilizables, con la consecuente reducción de desechos de plásticos de un solo uso. Incluso, la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, indica en su propio preámbulo que las medidas que se adopten en este sentido ayudarán a alcanzar este objetivo. No obstante, el Informe de los ODS a 2020 no resulta para nada alentador, dado que indica que los desechos generados durante la pandemia producida por el COVID-19 están aumentando⁵⁰.

Por su parte, aunque con una relación menos directa, cabe mencionar también el ODS 13, «Acción por el clima». Sobre este, la tributación ambiental ayudaría en función de todos los aspectos ya mencionados porque generaría una disminución de la contaminación de los ecosistemas que sea provocada por las bolsas plásticas y contribuiría a la protección de la biodiversidad en general.

Otro de los ODS más destacables es, innegablemente, el 14 «Vida Submarina». Este Objetivo plantea la conservación y utilización sostenible de los océanos, los mares y los recursos marinos, ligado también con el ODS 6 ya visto sobre el agua limpia. Una vez más, siendo que las bolsas generan basura marina, la que afecta de forma directa a las especies y al ecosistema marino, modificándolo y dañándolo, la imposición de tributos sobre estas bolsas impactará positivamente sobre esto, favoreciendo su preservación. En igual sentido, de forma más específica, la meta 14.1 de este ODS dispone: «*para 2025, prevenir y reducir de manera significativa la contaminación marina de todo tipo (...)*». A mayor abundamiento, la Directiva 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, también hace referencia a su potencial contribución con este objetivo.

47 El texto reza: «*Para 2020, lograr la gestión ecológicamente racional de los productos químicos y de todos los desechos a lo largo de su ciclo de vida, de conformidad con los marcos internacionales convenidos, y reducir de manera significativa su liberación a la atmósfera, el agua y el suelo a fin de reducir al mínimo sus efectos adversos en la salud humana y el medio ambiente.*».

48 «*Para 2030, disminuir de manera sustancial la generación de desechos mediante políticas de prevención, reducción, reciclaje y reutilización.*».

49 «*Para 2030, velar por que las personas de todo el mundo tengan información y conocimientos pertinentes para el desarrollo sostenible y los estilos de vida en armonía con la naturaleza.*».

50 Naciones Unidas. (2020). Informe 2020 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, p. 48.

Es igualmente preciso mencionar el ODS 15, «Vida de los Ecosistemas Terrestres», al establecer éste la protección y promoción del uso sostenible de los ecosistemas terrestres, como así también el buscar frenar la pérdida de la biodiversidad biológica, entre otros aspectos. De esta manera, como ya se dijo, una disminución en la cantidad de bolsas plásticas, conlleva a un ambiente más limpio y sano, lo que implica una preservación de estos ecosistemas.

Los hasta aquí enunciados son los ODS a los que podría contribuir una tributación ambiental relativa a las bolsas plásticas. Por último, vale la pena hacer una breve referencia al caso del ODS 17 «Alianzas para lograr los objetivos», ya que su meta 17.1 se ha establecido de la siguiente manera: «*fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole*». La importancia de este ODS radica en que se presenta como la otra cara, es decir, como capaz de contribuir a desarrollar los sistemas de tributación ambiental sobre bolsas plásticas. No sólo se podrían mejorar los ya existentes, sino también que podrían introducirse estos tributos en países que aún no cuentan con medidas efectivas para atacar la contaminación por bolsas de este tipo. Para lo cual, la creación de alianzas que permitan transferir conocimiento y compartan buenas prácticas, podría ser de gran utilidad para avanzar hacia una fiscalidad más verde.

Como se puede observar, las políticas económicas –puntualmente fiscales– tendientes a la disminución y eliminación de las bolsas plásticas ayudarán de manera significativa al cumplimiento de los ODS y, por ende, al desarrollo y bienestar humano. Pero, de los distintos debates internacionales de los últimos años, ha quedado claro que estos objetivos son por demás ambiciosos y, por ende, requieren de una financiación sumamente importante para su concreción. Es por ello que la Agenda de Acción de Addis Abeba⁵¹, aprobada también en 2015 por la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo y adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, ha reconocido la importancia de que las administraciones desarrollen una recaudación fiscal moderna y más eficiente. Por este motivo, se debe destacar el rol de los tributos ambientales y, en este caso, especialmente el de aquellos impuestos sobre las bolsas plásticas. Aunque, debe reiterarse una vez más, la importancia de que su recaudación esté real y efectivamente destinada a fines específicamente ambientales, que permitan asimismo una mejora en el sistema general y una mayor contribución al cumplimiento de los ODS.

Sin embargo, como contrapartida de la obtención de financiación, es también de vital relevancia que se lleven a cabo rendiciones de cuentas periódicas y un control riguroso. Por tanto, no puede dejarse de lado el rol de las instituciones auditoras. Si bien como se desprende del análisis realizado en este trabajo de las diferentes tributaciones, los distintos países están recaudando a partir de un tributo ambiental, es importante que existan estrictos mecanismos de control y de rendición de cuentas. La tributación ambiental representa una gran oportunidad frente a los ODS, pero se trata de un desafío, donde se busque generar un sistema más transparente, que permita una mayor participación ciu-

51 Disponible en: https://unctad.org/system/files/official-document/ares69d313_es.pdf (última vez consultada el 22/10/2020).

dadana. Y es que para la concreción de los ODS es necesaria una participación activa y coordinada de los distintos sectores: público, privado y sociedad civil, ya que solo así el mundo será lo suficientemente fuerte y contará con los recursos necesarios para afrontar los desafíos que la Agenda 2030 presenta. Todo ello podrá hacer que, al mismo tiempo que se cumplimenten con los objetivos establecidos, se consiga una verdadera gobernanza en materia de fiscalidad ambiental, que contribuya a contar con reglas del juego claras y con una gestión eficaz y sostenible.

Lamentablemente, la situación actual derivada de la pandemia del COVID-19 representa un desafío histórico global para lograr lo antedicho. Además, en lo que a la disminución en la utilización y disposición de las bolsas plásticas en particular respecta, ha venido presentándose como un verdadero obstáculo, ya que por razones de sanidad y salubridad su uso se ha vuelto a incrementar. Incluso, en algunos países donde regían prohibiciones, éstas se han levantado temporalmente. Es por esto que, aunque los tiempos apremian, dado que restan sólo diez años para que finalice la Agenda 2030, habrá que esperar todavía algunos años más para poder evaluar el verdadero impacto de las últimas regulaciones fiscales ambientales en materia de reducción del uso y consumo de bolsas plásticas y su contribución al cumplimiento de los ODS y, más aún, para poder hablar de una gobernanza en este sentido.

4. Conclusiones

La problemática de las bolsas plásticas radica en los impactos negativos que éstas generan en el medio ambiente y en la salud de las personas. En las últimas décadas, dicha problemática ha aumentado la preocupación de los distintos gobiernos. De esta manera, éstos han venido aplicando diversas políticas con el fin de dar respuesta a este problema, persiguiendo la reducción y evitación del uso y consumo masivos de las bolsas de plástico. Bien sea porque estas políticas se adopten como consecuencia de lo tangible que resultan y de la concreción que presentan en el corto plazo, bien como consecuencia de haber llegado a la concienciación necesaria acerca de los efectos adversos de las bolsas plásticas por parte de las administraciones, dichas medidas se vuelven indiscutiblemente positivas. Esto es debido a que una disminución en la circulación de bolsas de plástico produce un impacto positivo considerable sobre la contaminación, ayudando a reducirla y mejorando la protección y la calidad del medio ambiente.

No obstante, como se estudió en este trabajo, los modelos de medidas son diversos. No sólo porque algunos se presentan como de tipos mixtos (Colombia y Sudáfrica), combinando estrategias regulatorias con económicas, sino porque incluso dentro de los modelos de tributación ambiental sobre bolsas plásticas se observan diferencias en sus creaciones. Así, algunos Estados optaron por aplicar un impuesto en todo su territorio (por ejemplo, Irlanda), mientras que otros dejaron exentas a determinadas áreas de sus territorios (Dinamarca). Los sujetos pasivos son diferentes también: en ocasiones se grava a los proveedores (tal como lo hace Lituania), en otras a los minoristas (el caso de Colombia). Las bases imponibles cambian y, en general, se establecen por peso, tamaño o unidad. Por su parte, quizás la similitud más notoria se encuentra en los entes

recaudadores, siendo la mayoría de las veces, el organismo tributario de mayor jerarquía. Con todo esto, aunque los modelos presentan diferencias, se puede decir que en casi todos los países donde se han implementado medidas al respecto, han tenido cierto nivel de éxito.

Además, quedó a las claras que esta tributación posee un gran potencial para contribuir al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, entendiéndolos como la agenda de acción multilateral por excelencia. Por ende, podría ser interesante pensar a futuro en algún modelo unificado y en una fabricación – a gran escala– de bolsas con productos no contaminantes y biodegradables. Es decir, traspasar estos ejemplos de estrategias nacionales o municipales y convertirlos en un tipo único, a modo de política pública global. Si bien la Unión Europea con su última Directiva ha avanzado en este sentido, no se ha definido por la aplicación de una medida en particular, dejando la elección en manos de cada Estado miembro, a los que se les está acabando el tiempo para actuar.

Sin embargo, para poder llegar a una política pública global de este tipo y, sobre todo, para lograr el efecto que se busca con los tributos ambientales sobre bolsas plásticas, que es la disminución sustancial de su utilización, es preciso reforzar también las campañas de concienciación y educación. En este sentido, una vez más, el caso de Irlanda resulta de lo más destacable por su gran éxito y rápido impacto. Pero es que lo ha hecho como se debe. Los irlandeses a través de la comunicación efectiva por parte de la administración, han comprendido la naturaleza de la imposición del gravamen y han obrado en consecuencia. Ojalá España, que ahora comienza a transitar por este camino, pueda seguir sus pasos y posicionarse como un ejemplo de buena práctica en tributación sobre bolsas de plástico.

A raíz de todo lo expuesto, veo claros dos desafíos actuales y futuros de la tributación ambiental, a saber: la educación ambiental y la cooperación entre los distintos sectores de las sociedades. Esto último implica que se lleve adelante no sólo un involucramiento por parte de los sectores público-privado, sino que se incluya también a la sociedad civil, organizaciones no gubernamentales y sindicatos. Si se logran abordar satisfactoriamente estos retos, el potencial de la tributación ambiental para generar una mayor protección medioambiental es enorme. El futuro en este sentido es bastante prometedor, habrá que esperar entonces que ese futuro no se demore demasiado en llegar.

5. Referencias bibliográficas

Alpizar, F. et al. (2020). A framework for selecting and designing policies to reduce marine pollution in developing countries. *Environmental Science and Policy*, 109, 25-35.

CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *La reforma fiscal ambiental en América Latina*. Santiago.

CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2015). *Impuestos Verdes: viabilidad y posibles impactos en Uruguay*. Santiago.

CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Santiago.

CEPAL (Comisión Económica Para América Latina y el Caribe). (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Santiago.

Combria Silva, P. (2013). Las bases internacionales y supranacionales de la tributación ambiental: en el marco del continente americano. *Revista de Administración Tributaria*, N°35. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Convery, F. et al. (2007). The most popular tax in Europe? Lessons from the Irish plastic bags levy. *Environmental and Resource Economics*, 38.

Dan Nielsen, T. et al. (2019). Need a bag? A review of public policies on plastic carrier bags – Where, how and to what effect? *Waste Management*, 87, 428-440.

Dikgang, J. et al. (2012). Analysis of the plastic bag levy in South Africa. *Resources, Conservation and Recycling*, N.º 66.

ECD/ECLAC. (2014). *OECD Environmental Performance Reviews: Colombia 2014*, OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264208292-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

European Court of Auditors (ECA). (2019). *Auditing Sustainable Development Goals: Time to act*. Journal N°3, Luxemburgo.

European Environment Agency (EEA). (2019). *Preventing Plastic Waste in Europe*. EEA Report N.º 2. Copenhague.

European Union. (2011). *Plastic Waste. Ecological and Human Health Impacts. Science for Environmental Policy*.

Ferré Olive, E. (2010). Hacia una fiscalidad ambiental. *Revista de Administración Tributaria*, N°30. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Jackovcevic, A. et al. (2014). Charges for plastic bags: motivational and behavioral effects. *Journal of Environmental Psychology*, N.º 40.

Jia, L. et al. (2019). Motivating actions to mitigate plastic pollution. *Nature Communications*.

KPMG. (2013). The KPMG Green Tax Index 2013: an exploration of green tax incentives and penalties. Disponible en: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2013/04/kpmg-green-tax-index.html> (última vez consultado el 16/01/2020).

Martinho, G. et al. (2017). The Portuguese plastic carrier bag tax: The effects on consumers» behavior. *Waste Management*, 61, 3-12.

Naciones Unidas. (2020). Informe 2020 de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Disponible únicamente en inglés en: <https://unstats.un.org/sdgs/report/2020/> (última consulta el 23/10/2020).

OECD. (2010). *OECD Environmental Performances Reviews: Ireland 2010*. OECD Publishing.

OECD. (2011). *OECD Environmental Performance Reviews: Portugal 2011*. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/9789264097896-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2013). *OECD Environmental Performance Reviews: South Africa 2013*. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/978926202887-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2015). *OECD Environmental Performances Reviews: Spain 2015*. OECD Publishing. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264226883-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Denmark 2019*. OECD Publishing. Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/1eeec492-en> (última vez consultada el 13/01/2020).

OECD. (2019). *OECD Environmental Performance Reviews: Latvia 2019*. OECD Publishing, Paris. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/2cb03cdd-en> (última vez consultada el 16/01/2020).

ONU Medio Ambiente. (2018). Plásticos de un solo uso: una hoja de ruta para sostenibilidad.

PWC. (2019). *Vía rápida: reglamentación de la ley de uso sustentable de bolsas plásticas*, Uruguay. Disponible en: <https://www.pwc.com.uy/es/acerca-de-nosotros/publicaciones/ViaRapida/via-rapida---reglamentacion-de-la-ley-de-uso-sustentable-de-bolsas-plasticas.pdf> (última vez consultada el 15/01/2020).

Romero Abolafio, J. (2016). Últimos avances de la UE contra las bolsas de plástico desde una perspectiva tributaria. *Revista Quincena Fiscal*, 12.

Xanthos, D. y Walker, T. (2017). International policies to reduce plastic marine pollution from single-use plastics (plastic bags and microbeads): A review. *Marine Pollution Bulletin*, 118, 17-26.

Caso Plato Plastik Rbert Frank, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 29 de abril 2004 (TJCE/2004/126).