amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo (Classe A)

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Rivista di Ateneo dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico"

Direzione scientifica
Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei, Julián Espartero Casado

Direttore Responsabile
Gaetano Caputi

Redazione
Carlo Rizzo

FASCICOLO N. 3/2024

Estratto

Iscritta nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009
ISSN 2036-7821

Comitato scientifico

Annamaria Angiuli, Antonio Barone, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Francesco Cardarelli, Enrico Carloni, Maria Cristina Cavallaro, Guido Clemente di San Luca, Andry Matilla Correa, Chiara Cudia, Gianfranco D'Alessio, Mariaconcetta D'Arienzo, Ambrogio De Siano, Ruggiero Dipace, Luigi Ferrara, Pierpaolo Forte, Gianluca Gardini, Biagio Giliberti, Emanuele Isidori, Bruno Mercurio, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Alberto Palomar Olmeda, Attilio Parisi, Luca Raffaello Perfetti, Fabio Pigozzi, Alessandra Pioggia, Helene Puliat, Francesco Rota, Josè Manuel Ruano de la Fuente, Leonardo J. Sánchez-Mesa Martínez, Ramón Terol Gómez, Antonio Felice Uricchio.

Comitato editoriale

Jesús Avezuela Cárcel, Giuseppe Bettoni, Sveva Bocchini, Salvatore Bonfiglio, Vinicio Brigante, Sonia Caldarelli, Giovanni Cocozza, Andrea Marco Colarusso, Sergio Contessa, Beatrice Coppa, Giuseppe Doria, Manuel Delgado Iribarren, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Jakub Handrlica, Margherita Interlandi, Laura Letizia, Giuseppina Lofaro, Federica Lombardi, Gaetano Natullo, Carmen Pérez González, Giovanni Pesce, Benedetta Piazza, Marcin Princ, Sara Pugliese, Bianca Nicla Romano, Antonio Saporito, Giuliano Taglianetti, Simona Terracciano, Stefania Terracciano, Salvatore Villani.

Coordinamento del Comitato editoriale

Valerio Sarcone.

ISSN 2036-7821

amministrativ@mente
Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

El gravamen sobre los envases de plástico no reutilizables en el ordenamiento jurírido español

di José Antonio Gutiérrez Escobar

(Profesor Contratado Predoctoral (FPU J.A), con financiación concedida por la Consejería de Transformación Económica, Industria, Conocimiento y Universidades de la Junta de Andalucía)

Sommario

1. Introducción. 2. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEEPNR). 2.1. Naturaleza, finalidad; y ámbito objetivo y de aplicación. 2.2. Hecho imponible. supuestos de no sujeción y exención. 2.3. Devengo del impuesto y contribuyentes. 2.4. Cuantificación del impuesto. 2.5. Gestión del impuesto. 2.6. Infracciones y sanciones. 3. Conclusiones sobre el IEEPNR español. 4. Bibliografía.

Abstract

The proposed work aims to carry out a study of the Special Tax on Non-Reusable Plastic Packaging (IEEPNR) in Spain, a tax incorporated into the Spanish legal-tax system by Law 7/22 Law 7/2022, of April 8, on waste and contaminated soils for a circular economy, as a legislative measure designed to reduce plastic pollution and promote sustainability. The origin of the tax is detailed within the framework of the environmental policies of the European Union and its objectives of reducing plastic waste and promoting a circular economy. As it is an environmental tax with an extra-fiscal purpose, it should contribute significantly to the reduction of plastic waste and the increase in recycling, encouraging companies to use other types of recycled materials in their packaging. Thus, a critical analysis of the legal regime of the IEEPNR is carried out with the aim of knowing the characteristics of this legal instrument and the problems arising from its entry into force in Spain; consequently proposing some possible lines of improvement of the same.

* *Il presente lavoro è stato sottoposto al preventivo referaggio secondo i parametri della double blinde peer review*

ISSN 2036-7821

1. Introducción.

La industria del plástico en Europa comprende a todos los fabricantes de plásticos, transformadores, recicladores y fabricantes de maquinaria. En términos de empleo, la industria de los plásticos, en 2.021, proporciono trabajo a más de 1,5 millones de personas en la UE, suponiendo un incremento con respecto al periodo inmediatamente anterior. Una industria que está conformada por más de 52.000 empresas, la mayoría de ellas pymes, distribuidas por todo el espacio de la UE. Pues bien, todo el potencial que representa la industria del plástico en lo que respecta al desarrollo empresarial y al empleo genera un volumen de negocio, en términos económicos, de más de 400.000 millones de euros de facturación[1].

Concretamente en España, el sector de los plásticos destaca por ser uno de los principales motores industriales de la economía nacional. Entre las magnitudes económicas que genera destacamos su cifra de negocio anual superior a los 31.000 millones de euros, suponiendo entorno al 21% de la industria manufacturera y aproximadamente el 2,7% del PIB[2]. Asimismo, el sector del plástico aúna a más de 3.700 empresas que emplean a más de 100.000 personas[3].

Desde el prisma opuesto, la contaminación derivada del plástico, según la Organización de Naciones Unidas (ONU), ha ido aumentando a un ritmo vertiginoso desde mediados del siglo pasado hasta la actualidad, teniendo una influencia catastrófica en el ámbito de la triple crisis actual que azota el planeta: cambio climático, la pérdida de la naturaleza y la contaminación.

De la necesidad de establecer un equilibrio entre la importancia del empleo de plástico y sus efectos nocivos para el medio ambiente surgió, impulsada por la ONU, la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible con tres objetivos esenciales en relación con la reducción del uso de plásticos y el aseguramiento de la sostenibilidad medioambiental: Producción y consumo responsables (ODS 12), Acción por el clima (ODS 13) y Vida submarina (ODS 14).

En la última década, la Unión Europea ha intensificado sus esfuerzos para acometer la crisis medioambiental ocasionada por el empleo excesivo de plásticos, sobre todo

---

* El presente trabajo se ha desarrollado en el seno del Grupo "Investigación y estudio del Derecho Financiero" (SEJ-326), formado al amparo del Plan Andaluz de Investigación y dentro del marco del proyecto de investigación "Análisis y propuestas para una transición justa hacia la economía circular: impacto sobre las empresas y las personas trabajadoras";

[1] Datos obtenidos del informe «Plásticos – Situación en 2022», que analiza los datos más recientes sobre la producción, la demanda, la transformación y la gestión de residuos de plástico en Europa.

[2] RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico: algunas reflexiones sobre el impuesto español", en *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, núm. 24, 2023 (soporte electrónico: Thomson Reuters).

[3] Datos extraídos del Informe Sectorial del plástico en España elaborado por Equiplast en colaboración con el Centro Español de Plásticos. Información accesible en: https://www.equiplast.com/informe-sectorial-del-plastico-en-espana/ (Última consulta: 15/05/2024).

los no reutilizables. Pues bien, este material, omnipresente en la vida moderna por su bajo costo y versatilidad, ha provocado graves problemas ambientales debido a su persistencia en la naturaleza. Las imágenes de océanos contaminados y fauna afectada han impulsado una creciente conciencia pública y una presión política para tomar medidas inmediatas.

En respuesta, la UE ha implementado diferentes estrategias y normativas orientadas a minorar el uso de plásticos no reutilizables, promover la economía circular y fomentar la sostenibilidad. Entre estas medidas, en el ámbito regulatorio de la Unión Europea (UE) se ha incorporado a la normativa comunitaria la Directiva 2019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente («la Directiva SUP» o «Directiva de plásticos de un solo uso»), que restringe la venta de determinados productos plásticos, y el impulso a la innovación en materiales alternativos y reciclaje; y, la Decisión UE 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre, que ha fijado una nueva categoría de recursos propios de la Unión basada en contribuciones de los Estados miembros calculadas según los residuos de envases de plástico no reciclados. Como consecuencia de esta disposición, los Estados miembros han de abonar al presupuesto de la Unión, ya desde 2021, una contribución de 0,8 euros por kg de residuo de plástico que no se recicle[4].

Pues bien, cada Estado ha ido implementado distintas medidas y, España cuenta con la «Estrategia Española de Economía Circular, España Circular 2030» que fija las bases para potenciar un nuevo modelo de producción y consumo en el que el valor de productos, materiales y recursos permanezca en la economía el máximo tiempo posible.

En este contexto, el gravamen sobre los plásticos no reutilizables ha emergido como una herramienta clave para disuadir su uso y financiar la transición hacia prácticas más sostenibles. Así, el legislador español a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (en adelante, Ley 7/2022) ha introducido al sistema fiscal dos nuevos tributos que, dadas sus características, fines y fundamentos, responden a la categoría de los denominados «impuestos medioambientales»[5]. En concreto, estos tributos son el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (en adelante, IEEPNR) y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Ambos tributos entraron en vigor el día 1 de enero de 2023.

[4] MENDO BUETAS, J., "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83 Ley 7/2022, de 8 de abril)| Parte I", en Carta *tributaria. Revista de opinión*, núm. 96, 2023 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es)

[5] ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 92, 2022 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es). También los califica como "impuestos medioambientales" FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., "Aspectos medioambientales del nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables", en *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2023, p. 199. Entre otros autores.

ISSN 2036-7821

En concreto, el IEEPNR, como medida jurídica que vela por la salvaguarda del medioambiente, en palabras de VAQUERO GARCÍA, se caracteriza por tratarse de un instrumento indirecto o mediato, ya que no persigue la imposición inmediata de las conductas, prohibiéndolas o prescribiendo su límite máximo, sino a través de un incentivo de carácter negativo. Este tipo de incentivo conlleva una carga o un incremento de precio para el productor que no gestiona bien los recursos o incorpora al mercado productos contaminantes, con la idea de limitar sus actividades perjudiciales debido al incremento de costes. Con todo, se pretende provocar la necesidad de adquisición o renovación de inversiones, con motivo del precio elevado que deben soportar si no optan por realizar la conducta beneficiosa[6]. El problema es que los productores terminan repercutiendo el coste a los consumidores de plásticos, que son quien verdaderamente han de decidir si soportan el sobreprecio o exigen otro determinado tipo de productos.

De este modo, la norma apuesta firmemente por un modelo de economía circular que, en el ámbito de los plásticos, hace alusión a aquel sistema cerrado que impulsa la reutilización de productos plásticos, crea valor a partir de los residuos e impide el despacho de plásticos con la condición de recuperables a los vertederos. Por tanto, del adecuado tratamiento de los residuos plásticos es posible obtener recursos que pueden emplearse en la producción de nuevas materias primas plásticas y elaborar productos terminados de plástico, o incluso para generar energía cuando el reciclaje no sea factible[7].

En consecuencia, se impone un cambio de modelo que transmuta de la llamada economía lineal (extraer, fabricar, consumir y tirar) hacia una economía circular, que implica novedosas formas de diseño, de producción y de consumo, y que en lo que respecta al plástico se traducen en el triple objetivo de reducir, reutilizar y reciclar, con el objeto final de suprimir los vertidos.

2. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEEPNR)

2.1. Naturaleza, finalidad; y ámbito objetivo y de aplicación.

El Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables es un tributo creado para fomentar la reducción del uso de plásticos de un solo uso e incentivar prácticas más sostenibles en la producción y consumo de envases. Este impuesto forma parte de las políticas medioambientales y fiscales diseñadas para combatir la

[6] VAQUERA GARCÍA, A., "La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad", en *Revista jurídica de la universidad de León*, núm. 8, 2021, pp. 10-14.

[7] PATÓN GARCÍA, G., "Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos·, en GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L y ORTIZ CALLE, E. (Dirs.), *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal,* Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, p. 302.

ISSN 2036-7821

contaminación plástica y sus efectos negativos en el medio ambiente. Pues bien, el mismo presenta su regulación en el capítulo I del título VII de la Ley 7/2022, abarcando desde el artículo 67 al 83, ambos incluidos.

En cuanto a la naturaleza del IEEPNR, se concreta en un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no pueden ser reutilizados, independientemente de si los mismos se presentan vacíos o conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías (art. 67.1). Evidentemente, hablamos de una utilización que se ha de producir en el territorio de aplicación del impuesto, es decir, aquel que, en virtud del artículo 69.1 de la norma, se concreta en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra (art. 69.2). En este sentido, si la utilización tiene lugar fuera de dicho territorio, la norma contiene instrumentos para que los envases no resulten afectados por el impuesto, como veremos posteriormente.

La Ley que regula el IEEPNR, no realiza mención de ningún tipo al hecho de que el gravamen se produzca en «fase única», a diferencia de lo que ocurre con otros tributos semejantes en los que sí se afirma esta condición. Sin embargo, a la vista de la configuración del impuesto, se trata de un impuesto monofásico que se exige solo una vez a lo largo del circuito de producción-comercialización-utilización de los envases sujetos al mismo[8].

Estamos por tanto, ante un tributo que se configura como un impuesto indirecto, monofásico, aplicable en todo el territorio nacional con las particularidades que existan para los regímenes forales del País Vasco y Navarra, y que somete a gravamen tanto la producción de envases de plásticos no reutilizables en el territorio de aplicación, así como las entregas intracomunitarias o sus importaciones; incluso, como veremos, la introducción irregular de los mismos en el territorio de aplicación del impuesto[9]. En general, la propia Ley 7/2022 nos especifica que se trata de un impuesto especial caracterizado dentro del ordenamiento jurídico-tributario por ser, indirectos, reales, objetivos, instantáneos y monofásicos[10].

No debemos olvidar, tal y como comentamos en la introducción, que el IEEPNR responde a la naturaleza de un impuesto medioambiental y por tanto con una clara finalidad extrafiscal que se concreta, a la luz del artículo 67.2 de la Ley 7/2022, en *«el fomento de la prevención de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material»*. Con este fin, estamos ante un tributo calificado como medioambiental por su firme objetivo extrafiscal, y no circunscrito únicamente a un motivo

[8] ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial…", cit.

[9] RENIEBLAS DORADO, P., "Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables", en *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 64, 2020 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es).

[10] MENDO BUETAS, J., "El impuesto especial sobre envases…" , cit.

ISSN 2036-7821

recaudatorio, sino como un mecanismo de política ambiental. Este tipo de impuestos son una de las herramientas usadas tanto a nivel de la UE como de los Estados miembros con la finalidad de lograr los objetivos de política ambiental que recoge el Pacto Verde europeo y que contribuirán específicamente en la disminución y reciclaje de residuos generados, la transición a una economía circular o la reducción de gases de efecto invernadero[11]. También se ha de destacar que no nos encontramos ante un tributo armonizado que España deba obligatoriamente incorporar a su ordenamiento interno por mandato expreso de una Directiva comunitaria.

En lo que respecta al ámbito impositivo, el IEEPNR recae sobre los envases de plástico no reutilizables, ya se presenten vacíos, como si lo hacen conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo o presentando mercancías y, en virtud del artículo 68 de la Ley 7/22, lo productos que quedan incluidos dentro del ámbito objetivo del impuesto son: (a) Envases no reutilizables que contengan plástico; (b) Productos plásticos semielaborados cuyo destino sea la obtención de envases a los que se refiere la letra a), tales como preformas o las láminas de termoplástico; y (c) productos que contienen plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

En síntesis, grava aquellos envases diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, no concebidos para realizar múltiples rotaciones a lo largo de su vida, junto con los productos plásticos semielaborados que se destinen a la obtención de envases no reutilizables de plástico y los productos plásticos destinados a permitir el cierre, la comercialización la presentación de los envases no reutilizables. En este sentido, se considerarán envases de plástico aquellos envases que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico, de forma que se gravarán en función del plástico contenido[12]. Según PATÓN GARCÍA, del análisis del ámbito objetivo del IEEPNR se deduce en cierto modo el objetivo perseguido de evitar el sobreenvasado de plástico y el rediseño de procesos de comercialización y embalaje que permitan el reemplazo de materiales plásticos por otros más sostenibles y respetuosos con el medioambiente[13].

A pesar de la buena voluntad del legislador de ser claro en relación con el ámbito objetivo del impuesto, coincidimos con RENIEBLAS DORADO en que, a efectos prácticos, es muy difícil alcanzar una redacción que dé exactamente claridad a la cuestión y debido a ello las numerosas dudas que están surgiendo respecto de

[11] En España, el art 2.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ampara la finalidad ambiental de los tributos, de forma que: *«los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».*

[12] GARCÍA DE PABLOS, J.F., "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico", en *Quincena fiscal*, núm. 11, 2021, p. 10 (BIB 2021\3325).

[13] PATÓN GARCÍA, G., "Impulso a la estrategia de la economía circular…", cit., p. 314.

ISSN 2036-7821

algunos productos, las cuales inevitablemente se están resolviendo mediante consultas vinculantes por la Dirección General de Tributos[14]. Por tanto, en primer lugar, se ha de analizar el uso de un producto y si el mismo entra dentro del ámbito objetivo del IEEPNR, por su uso y por su continente (contiene plástico); y, posteriormente, proceder al pago del tributo[15].

2.2. Hecho Imponible. Supuestos de no sujeción y exención.

En virtud del artículo 72 de la Ley 7/22 constituirá el hecho imponible del IEEPNR, según el caso, la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria, de los productos contenidos en el ámbito objetivo que hemos descrito *supra*, es decir, los envases que, conteniendo plástico, no sean reutilizables. Asimismo, quedará igualmente sometida a gravamen la introducción irregular de estos productos en el territorio español de aplicación del impuesto. Particularmente, el mismo precepto en su apartado tercero nos indica que tiene lugar una entrada irregular cuando la persona que los posea, comercialice, transporte o utilice, no pueda acreditar correctamente haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o incluso cuando no justifique que los productos han sido adquiridos en territorio español. En este supuesto, se produce un gravamen de una actividad ilícita, no obstante, como bien explica RIBES RIBES, esta situación no plantea demasiados inconvenientes al tratarse de un impuesto medioambiental con una finalidad claramente disuasoria[16].

Como vemos, el IEEPNR ha sido configurado por el legislador de forma muy amplia, puesto que grava tanto a los fabricantes, como a todos aquellos que lleven a cabo adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los productos gravados o los introduzcan irregularmente en territorio español. Por tanto, resulta necesario analizar cada supuesto individualmente.

En primer lugar, el artículo 71.1.b) se refiere a la «fabricación» como *"la elaboración de productos objeto de este Impuesto"*. Pues bien, para evitar un posible doble gravamen el propio precepto prevé que no se considerará fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de productos por los que ya se haya tributado por este impuesto -es decir, los plásticos semielaborados destinados a la obtención de envases no reutilizables que contengan plástico, así como los productos de plástico

[14] En lo que se refiere a dudas sobre la sujeción o no al impuesto de algunos productos, por ejemplo mencionamos las siguientes Consultas Vinculantes resultas por la DGT en 2023: V1639-23 y V1640-23 de 9 junio 2023, V1717-23 de 14 junio, V2403-23 de 6 septiembre, V2713-23 de 6 octubre, V2930-23 y V2933-23 de 31 octubre, V3040-23 de 21 noviembre, V3163-23 y V3164-23 de 5 diciembre, V3214-23 de 12 diciembre, V3225-23 de 13 diciembre, V3246-23 de 14 diciembre; entre un largo etcétera.

[15] RENIEBLAS DORADO, P., "Análisis del borrador del Impuesto Especial…", cit.

[16] En cambio, en los impuestos con fines exclusivamente recaudatorios el gravamen de manifestaciones ilícitas podría resultar más controvertido, ya que han de limitarse a gravar manifestaciones de capacidad económica. *Vid* RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico …", cit.

ISSN 2036-7821

destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de ese mismo tipo de envases-. Y, en clave contraria, para prevenir que algunos productos queden sin gravar, se incluye como fabricación la incorporación a los envases de otros plásticos que de forma individual no recaen por sí mismos en el ámbito objetivo del impuesto, pero sí tras su incorporación a los envases[17].

En segundo término, para delimitar el hecho imponible «importación», el legislador acoge el concepto que contiene el Reglamento (UE) núm. 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión. Teniendo presente que Ceuta y Melilla no integran el territorio aduanero de la UE, y a la luz de lo establecido en el artículo 71.1c) de la Ley 7/22, se grava como importación la entrada de los productos sujetos en el territorio de aplicación del Impuesto distinto de Ceuta y Melilla. No obstante, si se consideran importaciones las entradas de productos a Ceuta y Melilla procedentes de territorios que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, sean o no países miembros de la UE. En cuanto a las Islas Canarias, se considera importación a los efectos del IEEPNR aquellas entradas de productos que procedan de territorios incluidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto. Como vemos, la norma incorpora una definición de «importación» que podemos calificar de compleja, ya que debe ser ajustada a los distintos regímenes aduaneros y fiscales que rigen en el territorio de aplicación del impuesto (Península y Baleares, Canarias y Ceuta y Melilla).

En relación a la «adquisición intracomunitaria» el artículo 71.1.a) Ley 7/22 la define como «*la obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente*», siempre y cuando estos productos provengan de otro Estado miembro de la UE, y ya sean enviados por un transmitente, el propio adquiriente o un tercero en nombre y por cuenta de alguno de estos dos. Se trata, como bien apunta MENDO BUETAS, de un movimiento de circulación intracomunitario de mercancías, cuyo objetivo es poner dicha mercancía a disposición de las personas establecidas en el ámbito de aplicación del IEEPNR[18].

Asimismo, la norma recoge la existencia de operaciones asimiladas a las «adquisiciones intracomunitarias», refiriéndose a aquellas recepciones de envases objeto del impuesto por su propietario en el territorio de aplicación del impuesto, salvo Canarias, Ceuta y Melilla, cuya entrega haya llevado a cabo el mismo

[17] ORTIZ CALLE, E., "El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", en PALOMAR OLMEDA, A. y DESCALZO GONZÁLEZ A. (Dirs.), *Estudios sobre la ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular,* Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2022, p. 9 (BIB 2022\3408).

[18] MENDO BUETAS, J., "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83 Ley 7/2022, de 8 de abril)| Parte II", en *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 97, 2023 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es)

ISSN 2036-7821

propietario desde otro Estado miembro. Es decir, la recepción de los envases que su propietario se haya enviado a sí mismo desde otro Estado miembro de la UE, al igual que ocurre en el IVA.

Como último hecho imponible, el legislador también ha decidido incluir la "introducción irregular" de los productos plásticos gravados en el territorio español de aplicación del mismo. En este sentido, como hemos mencionado anteriormente, se entenderá producido este supuesto, cuando se posea, comercialice, transporte o utilice los productos que grava el IEEPNR y no se acredite su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español. Todo indica, partiendo de la propia definición que recoge este artículo 72, párrafo segundo, de la Ley 7/22, que el hecho imponible se constituye en la práctica por la «*tenencia irregular*» de cualesquiera envases, incluidos aquellos clandestinamente fabricados (y no «introducidos») dentro del territorio de aplicación del impuesto[19].

Como es propio en los impuestos especiales, la configuración del hecho imponible de forma amplia se completa con la fijación de diferentes supuestos de no sujeción que acotan el mismo. En este caso, el artículo 73 de la Ley 7/22 excluye de gravamen: la fabricación de los productos gravados cuando "*con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos*"; la fabricación de los productos destinados a enviarse a un " *territorio distinto al de aplicación del impuesto*", siempre que se acredite la realidad de la salida; la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de "*las pinturas, tintas, lacas y adhesivos* " que se incorporan a los productos gravados (con la idea de evitar un doble gravamen); y por último, también la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases gravados que, "*pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías*" no están diseñados para ser entregados conjuntamente con estas, en los términos que recoge el artículo 68.1.a)[20]. Estos dos últimos casos responden a supuestos de no sujeción de naturaleza técnica.

En otro orden de cosas, la Ley 7/22 contempla, igualmente, un holgado y heterogéneo elenco de exenciones que, a pesar de producirse el hecho imponible, les exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal. De esta forma, la norma diferencia dos tipos de exenciones en función de su modo de aplicación, aquellas operaciones que están exceptuadas de ingresar y, por otro lado, aquellas operaciones que suponen la devolución al adquirente o al consumidor del impuesto previamente abonado.

[19] ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial…", cit.

[20] MENÉNDEZ MORENO, A., "¡Marchando: otra de ecológicos!: a propósito de los tributos que contempla la ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular", en *Quincena fiscal*, núm. 15, 2022, p. 4 (BIB 2022\3062).

ISSN 2036-7821

De acuerdo con el artículo 75 presentamos, de manera sintética, las posibles exenciones a aplicar: En primer lugar, la norma en sus apartados a) y b) establecen la exención de aquellas operaciones gravadas en referencia con los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto cuyo destino sea prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario[21]. Es decir, aquellos envases empleados en el ámbito de la salud (contenedores de medicamentos, productos sanitarios y alimentos para usos médicos) [22].

En segundo lugar, en el apartado c), se establece la exención de aquellas operaciones gravadas relativas a rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.

En tercer lugar, la norma en su apartado d) exime las adquisiciones intracomunitarias de aquellos productos que, previa finalización del plazo para presentar la autoliquidación, se destinen a su envío directo fuera del territorio de aplicación del impuesto, siempre que se cumplan una serie de requisitos. También de aquellos productos que hayan devenido inadecuados para su uso o se destruyan (art. 75, apartado e)[23]. Si el envío, destrucción o inadecuación se producen con posterioridad a la finalización del plazo citado, entonces el criterio para evitar el gravamen del impuesto sobre los mismos sería la deducción prevista en el artículo 80.1 de la norma.

Es curioso que, para el caso de las importaciones de productos con destino a ser reexportados de nuevo en el futuro, sin ser consumidos en el propio territorio de aplicación del impuesto, no existe en la norma exención alguna, por tanto, los importadores han de abonar, en primer lugar, el impuesto devengado con motivo de la importación previa, para posteriormente, solicitar la devolución del impuesto. Esta forma de proceder provoca un impacto económico negativo en estos operadores y, en consecuencia, sería interesante establecer algún supuesto de exención o no sujeción similar al previsto en los casos de fabricación[24] que evite que los importadores deban

[21] Los contribuyentes, en el supuesto del apartado a), que efectúen la primera entrega o puesta a disposición de los productos a favor de aquellos adquirentes que los destinen a este tipo de usos sanitarios, habrán de recabar de estos una declaración previa en la que indiquen el destino de los productos que da derecho a aplicar la exención del impuesto.

[22] RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico …", cit.

[23] Un producto está totalmente destruido cuando no se pueda utilizar como producto; por su parte, un producto es inadecuado cuando han disminuido sus propiedades, que le hacen no apto para aquello que fue concebido, siendo posible su adaptación. En la práctica, el supuesto habitual será que se procede a su destrucción debido a que el producto es defectuoso.

[24] GARCÍA DE VEGA, B. y PALAO BASTARDES, B., "La controvertida aplicación práctica del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR)", en *Revista Técnica Tributaria*, vol. 2, núm. 141, 2023, p. 289.

ISSN 2036-7821

de abonar el impuesto y les permita utilizar esas cantidades para financiar otro tipo de operaciones, evitando así para ello el posible recurso a la financiación externa.
En cuarto lugar, el artículo 75, apartado g), establece como exentas aquellas operaciones gravadas relativas a los productos plásticos semielaborados (preformas o láminas de termoplástico, entre otros) y a los plásticos destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases gravados, cuando no se vayan a utilizar a estos usos o no se destinen a obtener envases gravados[25].
Por último, los supuestos de exención al IEEPNR se completan incluyendo la exención a la importación o adquisición intracomunitaria de los envases gravados, tanto si se introducen vacíos, como si se introducen prestando la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de otros bienes o productos, siempre y cuando el peso total del plástico no reciclado que contengan dichos envases no exceda de 5 kilogramos en un mes (art. 75 f). En este caso, nos parece acertado por parte del legislador configurar un supuesto de exención que pretende disminuir a ciertos niveles de tolerancia el consumo de este material contaminante[26].
Al amplio catálogo de exenciones al IEEPNR que incluye la Ley 7/22 podrían sumarse algunas otras. En este sentido, a modo de ejemplo, como bien apunta CALVO VÉRGEZ, sería interesante incluir alguna exención para aquellos supuestos en los que el uso plástico responde a un "interés general" (el autor cita como ejemplo los cartones de leche, necesarios por motivos de higiene y salud)[27]. Asimismo, podría ser positivo establecer algún supuesto de exención para pequeños productores o fabricantes que empleen una cantidad mínima de plástico no reutilizable, para no perjudicar a este tipo de operadores que tienen un impacto limitado en el uso de plásticos. En este último caso, se podría fijar un límite de producción anual de plástico no reutilizable, en kilogramos, por debajo del cual estaría exenta del pago del impuesto, en la línea de la exención a la importación o adquisición intracomunitaria (de hasta 5 kg/mes) que acabamos de mencionar.

2.3. Devengo del impuesto y contribuyentes.

En cuanto al elemento temporal del hecho imponible o devengo, el artículo 74 de la Ley 7/22 en cada uno de sus cuatro apartados establece, respectivamente, la regulación del devengo relativa a cada uno de los presupuestos de hecho que

[25] ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial…", cit.
[26] De ahí la fijación de un umbral máximo de 5 kg/mes para disfrutar de la exención en las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de envases de plástico no reutilizables cuando el peso total del plástico no reciclado contenido en ellos no supere el mismo.
[27] CALVO VÉRGEZ, J., "A vueltas con la creación de un gravamen medioambiental sobre el plástico: situación actual y perspectivas de futuro a nivel comunitario (y estatal)", en *Revista Unión Europea Aranzadi*, núm. 3, 2021, p. 5 (BIB 2021\1184).

ISSN 2036-7821

originan el nacimiento de la obligación tributaria respecto del IEEPNR, es decir, en lo supuestos de fabricación, importación, adquisición intracomunitaria e introducción irregular de los productos plásticos gravados.

En su primer apartado, cuando el hecho imponible se refiere a la «fabricación» de los productos que menciona el artículo 68.1, el devengo se producirá, cuando tenga lugar alguna de los tres supuestos siguientes: (a) la primera entrega o puesta a disposición de los productos fabricados a favor del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto; (b) cuando en la fabricación se produzca un cobro anticipado parcial o total del precio de una primera entrega o puesta a disposición[28], en términos similares a los establecidos en la normativa del IVA[29]; y (c) cuando se afloren diferencias negativas en las existencias fabricadas. En este último caso, la norma establece que «*se presumirá, salvo prueba en contrario, que las diferencias en menos de existencias de productos fabricados se debe a que los mismos han sido objeto de entrega o puesta a disposición por parte del fabricante*». En otros términos, la obligación tributaria no surge por la realización material del hecho imponible, sino por la aplicación de una presunción *iuris tantum* de entrega o puesta a disposición respecto de los productos fabricados cuyo destino no esté justificado.

En el segundo apartado del artículo 74 de la Ley 7/22 se dispone que, en los supuestos de «importación» de acuerdo con la normativa aduanera, el devengo coincidirá con el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación con independencia de que dichas importaciones estén o no sujetas a los citados derechos de importación. En consecuencia, se vincula la exacción del impuesto a la legislación aduanera que resulte aplicable, tal y como suele ser habitual en los impuestos indirectos exigibles a la importación[30]. De esta forma, para que se produzca el devengo en los supuestos de importación es requisito previo que se haya devengado la deuda aduanera.

Con respecto al tercer apartado de este artículo 74, si el hecho imponible se refiere a una «adquisición intracomunitaria» el devengo tiene lugar el día 15 del mes siguiente

[28] Como bien apunta MENDO BUETAS, en este caso se produce un «devengo anticipado» ya que este párrafo segundo del art 74.1 establece que: «*si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos*». Por tanto, la norma prevé aquellos supuestos habituales en la industria en los que se producen pagos por anticipado en el instante que se formaliza el pedido al fabricante, al importador o al adquirente intracomunitario. *Vid* MENDO BUETAS, J., "El impuesto especial sobre envases… Parte II" , cit.

[29] Guarda relación con la redacción contenida en el artículo 75 Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

[30] En concreto, el IEEPNR aplica la misma regla fijada para el IVA (art. 77 de la LIVA) que, a su vez, coincide con el momento del devengo de los derechos de importación en virtud de la legislación aduanera; pues el artículo 77.2 del Código Aduanero de la Unión, aprobado por el Reglamento (UE) núm. 952/2013, dispone que la deuda aduanera nacerá en el momento de la admisión de la declaración en aduana, es decir, cuando se admita a despacho esta por parte de la Administración tributaria. *Vid* ORTIZ CALLE, E., "El impuesto especial sobre los envases…", cit., p. 11.

ISSN 2036-7821

a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos con destino al adquirente, excepto que con anterioridad se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de esta. Por tanto, la norma diferencia dos momentos en los que puede producirse el devengo del impuesto, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición de los productos, y la fecha de la factura, si esta es anterior a la expedición.

En último lugar, el cuarto apartado del precepto aborda el devengo en los supuestos de «introducción irregular de los productos», produciéndose en ese mismo momento de la entrada y, si este no pudiera precisarse, se presume *iuris tantum* que la introducción irregular se produjo en el período de liquidación más antiguo de entre los no prescritos, salvo que el propio contribuyente pruebe que corresponde a otro periodo de liquidación. Coincidimos con algunos autores en que esta previsión implica una garantía para el contribuyente, ya que limita notablemente el plazo ante una posible regularización de la operación y le permite recuperar ese periodo de tiempo transcurrido desde entonces, salvo que se pruebe que dicha introducción se produjo en otro ejercicio -prescrito o no- ya que admite prueba en contra[31].

Por otra parte, en referencia a los sujetos pasivos del IEEPNR, la Ley 7/22 solamente contempla en su artículo 76 a los contribuyentes, entendiendo por estos a las personas, físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, así como la introducción irregular, en territorio de aplicación del impuesto, de los productos que forman parte de su ámbito objetivo. En este último caso de introducción irregular es sujeto pasivo quien los posea, comercialice, transporte o utilice.

2.4. Cuantificación del impuesto.

A la cuantificación del IEEPNR hacen referencia los artículos 77 a 81 de la Ley 7/22. En cuanto a la base imponible del IEEPN, según lo dispuesto en el artículo 77 de la norma, se constituirá por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y el tipo impositivo será de 0,45 euros por kilogramo (art. 78 Ley 7/22). En estos términos, la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto habrá de ser certificada mediante una entidad acreditada al efecto (art. 77.3). En caso contrario, si no se posee el citado certificado

[31] RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico …", cit. También de esta opinión MANZANO SILVA, E.: "El Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (Arts. 67 a 83)", en *Revista Aragonesa de Administración Pública* núm. 21, 2022, p. 552.

ISSN 2036-7821

no se podrá deducir la cantidad de plástico incorporado en el proceso de elaboración que proceda de plástico reciclado a efectos de conformar la base imponible[32].

Esta previsión que incorpora la normativa del IEEPNR consistente en excluir de la base imponible del impuesto el plástico reciclado acentúa la naturaleza medioambiental del tributo, ya que incentiva el proceso de reciclado del plástico con la aplicación de un incentivo fiscal en forma de minoración de la base imponible que, en consecuencia, persigue reducir la puesta en circulación de este material en el territorio de aplicación del impuesto[33]. Asimismo, la reducción no presenta límite alguno, de forma que para aquellos envases que utilicen únicamente plástico totalmente reciclado como materia prima no quedarían sometidos a tributación efectiva, al ser inexistente su base imponible[34].

No obstante lo anterior, coincidimos con CALVO VÉRGEZ en que se podría haber aprovechado la oportunidad para establecer en la norma la aplicación de tipos reducidos que discriminaran positivamente la utilización de determinados productos plásticos que puedan tener un menor impacto medioambiental, por ejemplo, atendiendo a su naturaleza biodegradable o en relación al grado de reciclabilidad de los envases[35]; incluso en función de la durabilidad de los mismos. Entendemos que este hecho no se ha producido por la complejidad técnica que derivaría de la aplicación de tipos diferenciados en comparación con el uso de un tipo único que permita simplificar la liquidación del impuesto.

Al hilo de lo que antecede, conviene destacar que el Anteproyecto de la Ley 7/22 en su redacción inicial sólo permitía reducir de la base imponible el producto plástico reciclado proveniente de envases usados en territorio español, lo que, como bien apunta TUR PUCHOL, podía resultar contrario al principio de no discriminación e ir en contra con el derecho de la UE[36]. Finalmente se amplió el beneficio fiscal a todo el plástico reciclado independientemente de su origen y de si ha sido objeto o no de un gravamen previo.

A priori, en lo que se refiere a la base imponible, tipo impositivo y cuota tributaria del impuesto (arts. 77, 78 y 79), parece un tributo que no presenta excesiva complejidad en cuanto a su cálculo, ya que la base imponible está constituida

[32] Sin embargo, en virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, durante 2023 se permitió que la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto se acreditara a través de una declaración responsable firmada por el fabricante.

[33] En estos términos se recoge en la Exposición de Motivos de la norma.

[34] ORTIZ CALLE, E., "El impuesto especial sobre los envases…", cit., p. 19.

[35] CALVO VÉRGEZ, J., "A vueltas con la creación de un gravamen…", cit., p. 12.

[36] Concretamente puede considerarse que se protege o incentiva la producción nacional de plástico reciclado. En este sentido, el TJCE en sentencia del 11 de noviembre de 1990 (TJCE 1991, 96) el artículo 110 del TFUE: *"[...] prohíbe gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares o con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones"*. *Vid* TUR PUCHOL, T., "El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables", en *Quincena fiscal*, núm. 4, 2021, p. 27 (BIB 2021\1011).

ISSN 2036-7821

únicamente por los kilogramos de plástico que contienen los envases y a los que se le aplica un tipo de 45 céntimos por kilogramo, dando como resultado la cuota tributaria. En cambio, si presentará mayor dificultad determinar cuál es la composición del producto y la cuantificación, en su caso, de plástico reciclado lo que exige realizar ajustes en la magnitud fabricada, importada o adquirida en la UE. Asimismo, el cálculo de la cantidad de plástico que conforma un producto puede presentar algunas complicaciones en los supuestos de importaciones y adquisiciones intracomunitarias, ya que no es fácil conocer la cantidad de plástico no reciclado, especialmente en el caso de envases o embalajes que no todo su contenido sea plástico, ya que también lo productos que incorporen algo de plástico entran dentro del ámbito objetivo del impuesto[37].

Asimismo, el IEEPNR, se incluye en el concepto contraprestación y, por tanto, forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, según lo establecido en el artículo 78. Dos. 4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA). Por tanto, la base imponible de una operación, a efectos del IVA, está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones[38].

Una vez calculada la cuota íntegra del impuesto, el artículo 80 de la norma recoge dos deducciones cuya finalidad es evitar el gravamen sobre envases que se envían fuera del territorio de aplicación del impuesto, que se destruyen o que se reincorporan al proceso de fabricación. Así, por un lado, el artículo 80.1 establece el derecho del contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias a deducirse, en la autoliquidación correspondiente, el impuesto pagado en relación a: productos enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto [art. 80.1.a)]; productos que, con carácter previo a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos [art. 80.1.b)]; y productos que, con posterioridad a la primera entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido devueltos por este para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro al mismo de su importe [art. 80.1.c)].

Por otro lado, el artículo 80.2 de la Ley 7/22 permite al fabricante minorarse las cuotas relativas a productos que le han sido devueltos por el adquirente para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación. Ha de matizarse que estamos ante un supuesto en el que la destrucción o reincorporación se produce con posterioridad al devengo y por ello, la herramienta para evitar el gravamen de tales envases es la deducción. Si esas mismas circunstancias se produjeran cona

[37] RENIEBLAS DORADO, P., "Análisis del borrador del Impuesto Especial…", cit.

[38] Incluyendo, por tanto, el IEEPNR que se aplica sobre los productos incluidos en su ámbito de aplicación.

ISSN 2036-7821

anterioridad al devengo del impuesto, habría de aplicar el supuesto de no sujeción fijado en el artículo 73.a), tal y como hemos visto anteriormente[39].
En ambos supuestos, la aplicación de la deducción se somete al doble requisito de acreditación tanto de la concurrencia de los hechos descritos como del pago del impuesto. Además, si la cuantía de las deducciones supera el importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en autoliquidaciones posteriores, con el límite de cuatro años desde la finalización del periodo de liquidación en el que se produjo dicho exceso (cfr. art. 80.3). Por otro lado y con independencia de lo anterior, los contribuyentes cuyos importes de deducción excedan de aquel relativo a las cuotas devengadas en el último período de liquidación del año natural podrán solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación (art. 80.4).
Por último, se reconoce el derecho a solicitar la devolución del impuesto abonado, conforme al artículo 81 de la Ley 7/22, a los «*importadores de los productos*» que hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto, que hayan dejado de ser adecuados para su utilización, destruidos u objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación. Asimismo, también regula el artículo 81 de la norma las devoluciones reconocidas a los «*adquirentes de los productos*» enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto, de los productos destinados a servir de envase para medicamentos y demás productos sanitarios, médicos u hospitalarios o de los productos que puedan ser reutilizados; así como las devoluciones reconocidas a los «*adquirentes de productos*» plásticos semielaborados cuando no se destinen a la obtención de los envases integrantes del ámbito objetivo del impuesto relacionados en el artículo 68 de la Ley 7/22, o cuando se destinen a usos reutilizables[40].

2.5. Gestión del Impuesto.

El artículo 82 de la Ley 7/22 se ocupa de fijar las «normas generales de gestión» del IEEPNR. En este sentido, su apartado primero dispone que para las modalidades de hecho imponible "fabricación" y "adquisición intracomunitaria" el IEEPNR se gestiona a través de sistema de autoliquidación, que es el habitual en la inmensa mayoría de los tributos españoles.
Con el objetivo de sincronizar las obligaciones tributarias formales del IEEPNR con las propias del IVA el período de liquidación coincide con el trimestre natural, excepto para aquellos contribuyentes que autoliquiden el IVA con carácter mensual[41].

[39] ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial…", cit.
[40] MENÉNDEZ MORENO, A., "¡Marchando: otra de ecológicos!: a propósito…", cit., p. 5.
[41] Por razón de su volumen de operaciones u otras circunstancias fijadas en la normativa propia del IVA. Es importante mencionar que el período de liquidación mensual en el IVA se reserva, en primer lugar, a las "Grandes empresas", referidas a aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones exceda de 6.010.121,04 €

ISSN 2036-7821

Los contribuyentes, en los supuestos de fabricación y adquisición intracomunitaria, por ende, deberán presentar por cada trimestre del año natural la correspondiente autoliquidación e ingresar la deuda tributaria, salvo aquellos cuyo período de liquidación a efectos del IVA sea mensual, en cuyo caso la autoliquidación también será mensual. En cambio, para las importaciones, el IEEPNR se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera.

En este escenario, le competerá al Ministerio de Hacienda fijar los modelos, plazos y condiciones para la presentación de las autoliquidaciones previstas para los hechos imponibles "fabricación" y "adquisición intracomunitaria" (art. 82.2)[42]. Al mismo tiempo, los contribuyentes que realicen el hecho imponible del IEEPNR en cualquiera de sus modalidades (fabricación, adquisición intracomunitaria e importación) y que generan la sujeción a este gravamen deberán inscribirse en el Registro territorial del Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables[43], a fin de la constitución de un Censo de obligados tributarios, salvo aquellos que se determine mediante Orden ministerial (art. 82.3)[44].

Asimismo, los fabricantes deberán llevar una contabilidad de los envases y de las materias primas que sean necesarias para su obtención. Esta obligación de llevanza de la contabilidad se realizará a través de un sistema contable en soporte informático, mediante la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 82.4). En particular, los contribuyentes que realicen adquisiciones intracomunitarias llevarán un libro registro de existencias, que deberán presentar ante la oficina gestora conforme al procedimiento y en los plazos que se determinen oficialmente (art. 82.5).

Por su parte, los contribuyentes que realicen importaciones de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto habrán de consignar la cantidad, expresada en kilogramos, de plástico no reciclado introducida en territorio español; en caso de que el importador se beneficie de la exención prevista en el artículo 75.f), consistente en que la cantidad de envase de plástico no reciclado no excede de 5 kilogramos en

durante todo el año natural; y, en segundo lugar, también autoliquidaran con carácter mensual los sujetos pasivos inscritos en el "Registro de Devolución Mensual" para así poder solicitar la devolución del IVA sin tener que esperar a la última autoliquidación del año; en tercer lugar, igualmente las empresas a las que se aplica el "régimen especial del grupo de entidades" presentarán la autoliquidación mensual; y por último, los sujetos pasivos a los que le resulta de aplicación obligatoria el "Sistema de Suministro Inmediato de Información". *Vid* ORTIZ CALLE, E., "El impuesto especial sobre los envases…", cit., p. 22.

[42] Los fabricantes y adquirientes intracomunitarios estarán obligados a la presentación del modelo 592 y a ingresar el importe de la deuda tributaria resultante del mismo. La presentación de este modelo y, en su caso, el pago de la deuda tributaria se efectuará dentro de los 20 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda.

[43] Se exceptúa de esta obligación a los que realicen adquisiciones intracomunitarias en las que el peso total de plástico no reciclado no exceda de 5 kilogramos en un mes natural, resultando obligados cuando superen dicha cantidad, teniendo en cuenta las adquisiciones intracomunitarias realizadas y las que se prevén realizar en el mes natural.

[44] El censo de obligados tributarios sometidos a este impuesto, así como el procedimiento para la inscripción de estos en el Registro territorial se encuentran regulados en la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre.

ISSN 2036-7821

un mes, se habrá de dejar constancia de este hecho en la declaración aduanera (art. 82.6).

También prevé la norma en su apartado 7 de este artículo 82 la obligatoriedad para los contribuyentes no establecidos en territorio español de nombrar a una persona física o jurídica como representante ante la Administración tributaria española en relación con sus obligaciones por el IEEPNR, debiendo llevar a cabo este nombramiento con anterioridad a la realización de la primera operación sujeta a gravamen[45]. Este representante estará obligado a inscribirse, con anterioridad a la realización de la primera operación gravada, en el ya mencionado Registro territorial (art. 82.8). Como bien matiza ESCOBAR LASALA, esta previsión solo afecta a importadores y adquirentes intracomunitarios ya que, por definición, un «fabricante» es titular de una fábrica o establecimiento ubicado en el territorio de aplicación del impuesto y, por ello, es siempre un contribuyente «establecido»[46].

Para finalizar con las normas de gestión del impuesto, la Ley 7/22 en su artículo 82.9 prevé una serie de obligaciones derivadas de la realización de ventas o entregas de los productos gravados en el ámbito territorial de aplicación de este. Obligaciones que se concretan, principalmente, en los deberes de repercusión del impuesto.

En este escenario, en primer lugar, en la primera venta o entrega realizar tras fabricar los productos gravados obliga a los fabricantes a repercutir al adquiriente el importe de las cuotas del IEEPNR que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. La factura que se expida deberá consignar por separado dicho importe de las cuotas del IEEPNR mencionado, así como la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos (en kilogramos) y si resulta de aplicación algún supuesto de exención, referenciando en su caso el artículo que permita su aplicación. Como vemos, se trata de una obligación que afecta únicamente a los fabricantes ya que, con independencia de la previsión siguiente, no obliga a los primeros adquirentes en territorio español, o a los importadores, de repercutir sobre sus clientes las cuotas del IEEPNR devengadas de la previa adquisición intracomunitaria o importación.

En segundo lugar, para los demás supuestos (si no se actúa como fabricante), previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos gravados habrán de consignar en un certificado, o en las facturas que expidan: El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención junto con la referencia normativa que conceda el derecho

[45] Los contribuyentes se consideran establecidos en territorio español cuando tengan su domicilio fiscal, un establecimiento permanente o la sede de su actividad económica en España. *Vid* RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico …", cit.

[46] ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial…", cit.

ISSN 2036-7821

a aplicar dicho beneficio fiscal; así como la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos (en kilogramos)[47].

Por tanto, como bien apunta DE NICOLÁS, no se prevé jurídicamente una repercusión «en cascada» del tributo, hasta llegar al consumidor final. No obstante, el hecho de que no exista previsión normativa expresa para trasladar la cuota tributaria en las ventas que no constituyan una primera entrega, no implica que no vaya a suponer un sobrecoste para los consumidores finales puesto que, como es lógico, se llevará a cabo una traslación económica de dicha carga impositiva a partir de un aumento en los precios de los productos que incluyan este tipo de envases gravados[48].

Como podemos observar, la complejidad técnica del impuesto y las exigencias formales exigidas a los contribuyentes implicará costes de gestión administrativa del IEEPNR que serán muy relevantes para los operadores en general y, particularmente, para aquellos que no hayan podido adaptar a tiempo sus sistemas de procesamiento de los datos exigidos por la norma.

2.6 Infracciones y Sanciones.

Para finalizar el recorrido por la regulación del IEEPNR, la Ley 7/22 dedica el último artículo del Título VII (art. 83) al régimen de infracciones y sanciones aplicable. Pues bien, como regla general, en principio se aplican las disposiciones que sobre infracciones y sanciones se contienen en la Ley General Tributaria (LGT). Por tanto, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo fijado con carácter general en la Ley 58/2003 y demás normas de desarrollo. Teniendo en cuenta esto, pasamos a analizar las disposiciones especiales que en materia infracciones y sanciones fija la normativa que regula el IEEPNR.

Del análisis del citado articulo 83, en su apartado segundo y tercero, de la Ley 7/22 observamos las siguientes infracciones tributarias con sus correspondientes sanciones: a) La falta de inscripción en el Registro territorial del IEEPNR (siendo de aplicación una sanción pecuniaria fija de 1.000 euros); b) La falta de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos en territorio español (también de aplicación una sanción pecuniaria fija de 1.000 euros); c) La falsa o incorrecta certificación por la entidad debidamente acreditada de la cantidad de plástico reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte de su ámbito objetivo (correspondiéndole una multa pecuniaria proporcional

[47] Esta previsión no se aplica cuando el vendedor emita facturas simplificadas que cumplan con el contenido previsto en el art. 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012[47].

[48] Apartado que no podemos abordar en el presente trabajo por motivos de espacio. Por tanto, para el estudio concreto de esta parte nos remitimos al trabajo de DE NICOLÁS, Carlos, "Fiscalidad ambiental sobre los envases de plástico no reutilizables", en *Gaceta fiscal*, núm. 451, 2024 (soporte electrónico: www.gacetafiscal.com).

ISSN 2036-7821

del 50% del importe de las cuotas del Impuesto dejadas de ingresar, con un importe mínimo de 1.000 euros, que podrá incrementarse en un 25% si existe comisión repetida de infracciones tributarias[49]); d) El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto de las exenciones recogidas en el artículo 75.a) y g) de la Ley 7/22 por no ser el destino efectivo de los productos el consignado en las mismas (siendo de aplicación una multa pecuniaria proporcional del 150% del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros); y e) La incorrecta consignación en la factura o en el certificado de los datos a los que se refiere el artículo 82.9 de la citada ley (siendo de aplicación multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura o certificado emitido con la consignación incorrecta de los datos)[50].

En consecuencia, las citadas cinco infracciones específicas se califican como graves, llevando aparejadas las sanciones que expresamente prevé el citado precepto en su apartado 3 y que acabamos de indicar para cada supuesto de infracción.

Por último, el último apartado de este artículo 83 manifiesta que sobre las sanciones descritas puede ser de aplicación las reducciones generales previstas en el artículo 188 LGT, en aquellos casos en los que proceda. En este escenario, destacamos que, en relación al principio de tipicidad, ningún otro supuesto distinto a los previstos legalmente podrá ser sancionable[51].

A raíz de la citada regulación ad hoc coincidimos con MENÉNDEZ MORENO en la idea de que quizás no sea realmente necesario agregar una tipificación expresa de la misma en cada nueva figura impositiva, y que baste con acudir al régimen de infracciones y sanciones de la LGT que es lo suficiente extenso y pormenorizado para dar respuesta a esta cuestión[52]. No obstante, debido a la posible amenaza de fraude y como suele ser habitual en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación[53], pensamos que contar con algunos supuestos concretos de infracción con sanción especial que permitan, en situaciones particulares, una tipificación específica no fijada en la Ley General Tributaria puede procurar el necesario efecto disuasorio de la comisión de dicho fraude e incentivar su debido cumplimiento.

---

[49] Se considera producida la comisión repetida de infracciones tributarias cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la misma conducta. *Vid* DE NICOLÁS, Carlos, "Fiscalidad ambiental sobre los envases de plástico no reutilizables", en *Gaceta fiscal*, núm. 451, 2024 (soporte electrónico: www.gacetafiscal.com).

[50] CALVO VÉRGEZ, J., "A vueltas con la creación de un gravamen…", cit., pp. 27-28.

[51] La propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria reconoce que, en el caso hipotético en que un operador intermedio de la cadena no proporcione la información de un envase de plástico por no habérsela facilitado con carácter previo su proveedor, tal supuesto no podrá ser sancionado a la luz de lo dispuesto en el artículo 83.2.e) de la Ley 7/2022, ya que no se halla tipificado en la norma. *Vid* RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico …", cit.

[52] MENÉNDEZ MORENO, A., "¡Marchando: otra de ecológicos!: a propósito…", cit., p. 6.

[53] ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial…", cit.

ISSN 2036-7821

3. Conclusiones sobre el IEEPNR español.

Desde nuestro punto de vista y en conexión con la opinión de VAQUERA GARCÍA, el IEEPNR español reúne el contenido mínimo necesario para servir de instrumento jurídico que promueva la protección del medio ambiente, ya que no solo se respetan las medios coherentes de reciclaje y reutilización de los plásticos gravados, sino que se incorpora una motivación adicional para disfrutar de un ahorro fiscal si se llevan a cabo las conductas que promueve la norma. Asimismo, se produce un incremento de las obligaciones formales a las que tiene que hacer frente el contribuyente con motivo de entregar sus productos envueltos o contenidos en los plásticos, por lo que es importante que los elementos de cuantificación sean coherentes con el fin pretendido; de esta manera, si se persigue fomentar la reducción de materiales contaminantes por parte del empresario, es necesario que el coste de estos se fije de forma que le resulte al empresario más rentable invertir en otros materiales menos perjudiciales como puede ser el plástico reciclado, así como el papel o cartón. En caso contrario, se correría el riesgo de que se pagase por el impuesto y se siguiera dañando el medio ambiente, es decir, una auténtica *licencia para contaminar*[54].

Además, entendemos que el IEEPNR cumplirá su finalidad medioambiental si, por una parte, de forma progresiva las arcas del erario público, anualmente, ven reducida su recaudación[55]. Por otra parte, los recursos recaudados deben destinarse a la puesta en marcha de campañas de información a los consumidores y a financiar herramientas que fomenten conductas responsables de consumo, con el objetivo de limitar el abandono de basura plástica y de incrementar el uso de alternativas reutilizables[56]; así como la puesta en marcha de medidas tecnológicas que permitan favorecer la circularidad de los envases. Si embargo, como bien apunta RIBES RIBES, desgraciadamente el gravamen del IEEPNR no presenta este carácter finalista[57].

Centrándonos en el contenido del IEEPNR español son varias las reflexiones finales en aras de una posible mejora regulatoria que, tras el estudio acometido, nos suscita su entrada en vigor.

En primer lugar, a pesar del intento de claridad por parte del legislador en lo que se refiere a la definición del ámbito objetivo del impuesto, a efectos prácticos resulta arduo conseguir una redacción sintética que otorgue claridad a la cuestión. Por ello, es la Dirección General de Tributos el órgano que, hasta la fecha, se está encargando de despejar las numerosas cuestiones dudosas que suscita su aplicación práctica. En este escenario, sería conveniente la aprobación de un Reglamento que desarrolle,

[54] VAQUERA GARCÍA, A., "La tributación de los envases de plástico…", cit., pp. 261-262.

[55] Según los datos que presenta la Agencia Tributaria en su web oficial, el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico No Reutilizables aportó 663 millones a la hacienda pública durante el ejercicio económico correspondiente a su primer año desde su entrada en vigor en 2023.

[56] GARCÍA DE PABLOS, J.F., "Los nuevos impuestos sobre residuos…", cit., p. 24.

[57] RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico …", cit

ISSN 2036-7821

pormenorice y clarifique lo dispuesto en la Ley 7/2022, como mecanismo esencial que aporte seguridad jurídica a los contribuyentes y garantice una correcta aplicación del impuesto.

En segundo lugar, en el supuesto en que se produzcan importaciones de productos cuyo destino sea volver a ser exportados en un futuro y no consumidos en el territorio de aplicación del impuesto, sería interesante establecer algún tipo de exención para este tipo de situaciones con el objetivo de que los importadores no deban abonar el impuesto cuando realicen la importación para después solicitar la devolución con la exportación, ya que les provoca un menoscabo económico al tener que adelantar ese importe y no poder destinarlo para financiar otro tipo de operaciones.

En tercer lugar, al conjunto de las numerosas exenciones que fija la norma para el IEEPNR podrían sumarse algunas otras. Como comentamos anteriormente, CALVO VÉRGEZ apunta en este sentido incluir alguna exención para aquellos supuestos en los que el uso plástico responde a un "interés general", de forma similar a como se plantean para el sector sanitario (cartones de leche, necesarios por motivos de higiene y salud)[58]. Bien, en este sentido nosotros proponemos la incorporación de algún supuesto de exención dirigido a pequeños productores o fabricantes que utilicen cantidades muy reducidas de plástico no reutilizable, con la finalidad de que no suponga una barrera al desarrollo de este tipo de operadores con escaso impacto en la industria plástica. Para ello, se podría fijar un límite de producción anual de plástico no reutilizable, en kilogramos, por debajo del cual estaría exenta del pago del impuesto, en la línea con la exención recogida en el artículo 75.f) de la Ley 7/22 (5 kilogramos en un mes).

En cuarto lugar, en relación con el cálculo de la base imponible, el IEEPNR presenta cierta complejidad para determinar el peso exacto de los plásticos no reutilizables, especialmente cuando los envases incluyen otros materiales, y sobre todo en aquellos supuestos donde los productos sean compuestos, es decir, cuando combinen plástico con otros materiales será aún más difícil desglosar el peso del plástico específico. Asimismo, nos sumamos a la opinión popular de parte de la doctrina en línea con la oportunidad perdida de fijar en la norma tipos reducidos que incentivaran el uso de determinados productos plásticos que pudieran tener un menor impacto medioambiental, por ejemplo, en atención a su naturaleza biodegradable o en relación al grado de reciclabilidad y/o durabilidad de los envases. Medida que tendría un excelente encaje normativo debido al carácter extrafiscal y a la naturaleza medioambiental del impuesto.

Para terminar, es conveniente advertir que el cumplimiento de la obligación tributaria del IEEPNR, incluida la compleja gestión, implica para los operadores un

[58] CALVO VÉRGEZ, J., "A vueltas con la creación de un gravamen…", cit., p. 5.

ISSN 2036-7821

incremento de sus costes de producción y de gestión y, en consecuencia, un más que probable riesgo de que terminen trasladando este sobrecoste económico vía precios de venta a los consumidores finales. Colectivo último que en numerosas ocasiones no tiene la libertad para decidir si desea o no consumir o productos plásticos con mayor o menor impacto negativo sobre el medioambiente. También supone un reto logístico y financiero para la Agencia Tributaria que necesita de mecanismos eficaces para supervisar y controlar el cumplimiento de la obligación tributaria.

4. Bibliografía.

- ARMENTIA BASTERRA, J., "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (y III)", en *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*. CISS, núm. 301, 2023 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es)
- CALVO VÉRGEZ, J., "A vueltas con la creación de un gravamen medioambiental sobre el plástico: situación actual y perspectivas de futuro a nivel comunitario (y estatal)", en *Revista Unión Europea Aranzadi*, núm. 3, 2021, pp. 1-28 (BIB 2021\1184).
- DE NICOLÁS, Carlos, "Fiscalidad ambiental sobre los envases de plástico no reutilizables", en *Gaceta fiscal*, núm. 451, 2024 (soporte electrónico: www.gacetafiscal.com).
- ESCOBAR LASALA, J.J., "El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 92, 2022 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es).
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN, A., "Aspectos medioambientales del nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables", en *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2023, pp. 199-209.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F., "Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico", en *Quincena fiscal*, núm. 11, 2021, pp. 1-24 (BIB 2021\3325).
- GARCÍA DE VEGA, B. y PALAO BASTARDES, B., "La controvertida aplicación práctica del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR)", en *Revista Técnica Tributaria*, vol. 2, núm. 141, 2023, pp. 281-290.
- MANZANO SILVA, E.: "El Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (Arts. 67 a 83)", en *Revista Aragonesa de Administración Pública* núm. 21, 2022, pp. 539-569.
- MENDO BUETAS, J., "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83 Ley 7/2022, de 8 de abril)| Parte I", en Carta *tributaria. Revista de opinión*, núm. 96, 2023 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es)

ISSN 2036-7821

- MENDO BUETAS, J., "El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83 Ley 7/2022, de 8 de abril)| Parte II", en *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 97, 2023 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es)
- MENÉNDEZ MORENO, A., "¡Marchando: otra de ecológicos!: a propósito de los tributos que contempla la ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular", en *Quincena fiscal*, núm. 15, 2022, pp. 1-8 (BIB 2022\3062).
- ORTIZ CALLE, E., "El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", en PALOMAR OLMEDA, A. y DESCALZO GONZÁLEZ A. (Dirs.), *Estudios sobre la ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular,* Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2022, pp. 1-23 (BIB 2022\3408).
- PATÓN GARCÍA, G., "Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos·, en GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L y ORTIZ CALLE, E. (Dirs.), *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la justicia fiscal,* Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 289-321.
- RENIEBLAS DORADO, P., "Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables", en *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 64, 2020 (soporte electrónico: legalteca.aranzadilaley.es).
- RIBES RIBES, A., "La economía circular del plástico: algunas reflexiones sobre el impuesto español", en *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, núm. 24, 2023 (soporte electrónico: Thomson Reuters).
- TUR PUCHOL, T., "El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables", en *Quincena fiscal*, núm. 4, 2021, pp. 1-33 (BIB 2021\1011).
- VAQUERA GARCÍA, A., "La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad", en *Revista jurídica de la universidad de León*, núm. 8, 2021, pp. 241-266.

ISSN 2036-7821