OPINIÓN

Sección editada en colaboración con: IVAP

Algunas consideraciones a propósito del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables en el País Vasco (1)

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Senior Manager de KPMG Abogados. Profesor Contratado Doctor (A.) de Derecho Financiero y Tributario. CUNEF Universidad

Resumen

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un nuevo impuesto indirecto y medioambiental que han entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico-tributario desde el 1 de enero de 2023.

En este artículo Antonio Fernández de Buján lo analiza en detalle, centrándose también en su aplicación en el País Vasco y en los criterios y puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, finalizando con una reflexión sobre su el cumplimiento de su finalidad medioambiental.

1. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES EN EL PAÍS VASCO: CONSIDERACIONES GENERALES

El 4 de abril de 2023se publicó en el «BOE» la Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (2) .

Mediante la Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se ha concertado, entre otros, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, incluyendo en el citado Concierto como artículo 33 bis las reglas de concertación (3) .

Como decimos, uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables, que de acuerdo con lo previsto en el artículo 33 bis del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

A este respecto, sólo Bizkaia ha aprobado la Norma Foral 6/2023, del Impuesto Especial sobre Envases de Plástico No Reutilizables, al objeto de incorporar la regulación de esta nueva figura impositiva, recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico a efectos de su exacción (4) . Ahora bien, todas las instituciones competentes de los Territorios Históricos, han aprobado los correspondientes modelos de declaración e ingreso (5) .

A nivel estatal, cabe destacar que enmarcados en la Ley 7/2022, de 8 de abril de residuos y suelos contaminados para una economía circular, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, junto con el impuesto sobre el depósito

de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, son los dos nuevos impuestos indirectos, especiales y medioambientales que, desde 1 de enero de 2023, han entrado a formar parte del ordenamiento jurídico-tributario.

En este Impuesto, los productos que forman parte su ámbito objetivo son los envases no reutilizables que contengan plástico, los productos plásticos semielaborados destinados a su elaboración y, los de productos de plástico destinados a permitir el cierre, comercialización o presentación de los referidos envases.

La creación de este impuesto constituye, en palabras de ORTIZ, una opción de política legislativa, desde luego legítima. Por lo demás, el hecho de que no se trate de un impuesto armonizado otorga mayor libertad al legislador en cuanto a la configuración de su régimen jurídico que no ha de respetar los mandatos contenidos en la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales por mucho que la estructura del IEPNR responda en buena medida a la de estos tributos (6) .

En el Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables, constituyen sus hechos imponibles la fabricación, importación (7) o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el apartado 3 del artículo 34 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia,, que lleven a cabo los referidos hechos imponibles.

También está sujeta al impuesto la introducción irregular en el TAI de los productos que forman parte del su ámbito objetivo. En estos casos, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.

De forma análoga a lo establecido en la LIIEE, de conformidad con el párrafo tercero del art. 10 de la Norma Foral 6/2023, en los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de una declaración previa. Por su parte, a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes (8) .

En concreto, en las exenciones relativas a, con carácter general, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables de medicamentos y productos sanitarios y la relativa a productos semielaborados y tapones que no se van a utilizar, respectivamente, en envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto o que no sean destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, se requerirá la obtención previa por parte del contribuyente de una declaración responsable (9) .

Este impuesto tiene por objeto la prevención de residuos, entendida la primera opción del principio de jerarquía de residuos, principio que debe gobernar la política de residuos y que es clave en el ámbito de la economía circular: el mejor residuo es el que no se genera. Asimismo, la Norma Foral introduce un segundo impuesto cuyo objeto es desincentivar estas opciones de gestión de residuos menos favorables desde el punto de vista medioambiental, contribuyendo asimismo a la economía circular, favoreciendo las opciones de gestión que permiten el aprovechamiento de los recursos materiales contenidos en los residuos, el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (10) .

2. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES Y EL CONCIERTO ECONÓMICO DEL PAÍS VASCO: CRITERIOS Y PUNTOS DE CONEXIÓN

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables está concertado con la Comunidad Autónoma del País Vasco en el artículo 33 bis de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Los Territorios Históricos, de conformidad con la prerrogativa establecida en el art. 33 bis de la Ley 12/2022, han aprobado modelos de declaración e ingreso que, de acuerdo con el art. 33 bis, contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común. En relación con los plazos (11) de ingreso para cada período de liquidación, no difieren sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Por tanto, la gestión del impuesto le corresponde a la



Los Territorios Históricos han aprobado modelos de declaración e ingreso

Hacienda Foral.

De conformidad con el referido art. 33 bis de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (12) , por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Por tanto, la capacidad normativa de las Instituciones Forales para regular de forma autónoma este tributo es, inexistente en los aspectos sustanciales del mismo (13) .

La exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio con arreglo a determinadas reglas establecidas en el art. 33 bis de la Ley 12/2002. En los supuestos de fabricación de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, la exacción corresponderá a la Administración del territorio donde radiquen los establecimientos en los que se desarrolle la actividad. En los supuestos de adquisición intracomunitaria de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, la exacción corresponderá a la Administración del territorio en el que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente. Si las adquisiciones intracomunitarias se realizan por un contribuyente no establecido, la exacción corresponderá a la Administración del territorio donde radique el domicilio fiscal de su representante.

Cabe señalar que el art. 33 bis de la Ley 12/2002 no hace referencia quién corresponde la exacción relativa al hecho imponible importación, dado que, con carácter general, como veremos, en estos supuestos, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se liquida mediante el correspondiente DUA en la aduana que proceda.

Por su parte, en los supuestos de introducción irregular de los productos objeto del impuesto, la exacción corresponderá a la Administración del territorio en el que se encuentren los mismos en el momento en que se constate la introducción irregular.

En relación con las solicitudes de devoluciones que procedan, con carácter general a través del modelo A22, las mismas, serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita (14) .

En cuanto a la inscripción en el censo de los obligados tributarios del impuesto, la misma se llevará a cabo por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio. En concreto, en los supuestos de fabricación de productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto, la inscripción corresponderá a la Administración del territorio donde radiquen los establecimientos en los que se desarrolle la actividad. En los supuestos de adquisición intracomunitaria de productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto la inscripción corresponderá a la Administración del territorio en el que se encuentre el domicilio fiscal del contribuyente o, en su caso, de su representante fiscal.

Finalmente, el apartado Cinco del art. 33 bis de la Ley 12/2002, establece que la comprobación e investigación del impuesto se realizará por los órganos de la Administración competente para la exacción del impuesto, sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones tributarias.

De conformidad con la DT Undécima de la Ley 12/2002, en el régimen transitorio del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, los Territorios Históricos se subrogarán en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición. En este sentido, las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco incorporando la concertación de los nuevos tributos (15) , correspondientes a situaciones respecto a las cuales hubieran sido competentes las Diputaciones Forales de haber estado concertados los tributos a que se refiere la presente disposición, y que se ingresen con posterioridad a esa fecha, corresponderán en su integridad a las Diputaciones Forales (16) .

Finalmente, en relación con los actos administrativos dictados por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, se indica que, serán reclamables en vía económico-administrativa ante los órganos competentes de dichos Territorios. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado. No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con criterios y puntos de conexión ya tratados.

Como cláusula de cierre, se indica en la referida DT Undécima de la Ley 12/2092, que la entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la presente disposición transitoria no perjudicará a los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha.

3. PRINCIPALES ASPECTOS CONFIGURADORES DEL RÉGIMEN JURÍDICO DEL

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES EN EL PAÍS VASCO (17)

El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables tiene por objeto la prevención de residuos, y se articula como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables. A estos efectos, tienen la consideración de envase todo producto destinado a prestar la función de contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, como pueden ser los vasos de plástico o los rollos de plástico para embalar y evitar roturas en el transporte de productos. Este impuesto recae sobre utilización en territorio español de envases que, conteniendo plástico, no son reutilizables.

Respecto al IEPNR, el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (2022) sugirió considerar la extensión de este tributo a otras categorías de envases para ganar coherencia con el objetivo pretendido: fomentar el uso de envases más ecológicos como parte de una estrategia más amplia para reducir la generación y gestión de residuos. Un alcance más amplio en el ámbito de aplicación del IEPNR, o bien el establecimiento de figuras tributarias específicas para categorías distintas de los envases de plásticos de un solo uso redundaría en un aumento de la circularidad y en una más rápida consecución de los objetivos asociados, haciendo un especial hincapié en la reducción de envases y en el uso de alternativas recicladas.

Este impuesto recaerá sobre la utilización tanto de envases no reutilizables que contengan plásticos y sus tapones o cierres, como sobre preformas o láminas de termoplástico. Por su parte, como ya se ha indicado, los hechos imponibles son la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, no sean reutilizables.

Cabe recalcar, que se gravarán los envases tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías.

El artículo 2.m) de la Ley 7/2022, de 8 de abril señala que a los efectos de esta ley se entenderá por «envase» «*un envase, tal y como se define en el artículo 2.1 de la Ley 11/1997, del 24 de abril, de envases y residuos de envases*». Actualmente, la referencia a la Ley 11/1997, del 24 de abril, debe entenderse hecha al Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, que en su artículo 2 señala que:

> *«A efectos de lo dispuesto en este real decreto, se entenderá por:*
>
> *(...)*
>
> *f) Envase: todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se considerarán también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin.*
>
> *Dentro de este concepto se incluyen los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios.*
>
> *Se considerarán envases los artículos que se ajusten a la definición mencionada anteriormente sin perjuicio de otras funciones que el envase también pueda desempeñar, salvo que el artículo forme parte integrante de un producto y sea necesario para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.*
>
> *También se considerarán envases los artículos diseñados y destinados a ser llenados en el punto de venta y los artículos desechables vendidos llenos o diseñados y destinados al llenado en el punto de venta, a condición de que desempeñen la función de envase.*
>
> *Los elementos del envase y elementos auxiliares integrados en él se considerarán parte del envase al que van unidos; los elementos auxiliares directamente colgados del producto o atados a él y que desempeñen la función de envase se considerarán envases, salvo que formen parte integrante del producto y todos sus elementos estén destinados a ser consumidos o eliminados conjuntamente.*
>
> *Son ejemplos ilustrativos de la interpretación de la definición de envase, los artículos que figuran en el anexo I.» (18) .*

Aunque podría parecer clara la delimitación del ámbito objetivo del impuesto, sobre todo el concepto de envase, de conformidad con las contestaciones a consultas a la DGT y los ejemplos ilustrativos de la interpretación de la definición de envases recogidos en el Anexo I del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, es problemática (19) y con carácter general, de conformidad con las consultas a la DGT publicadas, debe considerarse de forma

amplia (20) .

El art. 68.1 a) de la Ley 7/20022, señala sobre este particular que tienen la consideración de envases todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, incluyéndose dentro de estos tanto los definidos en el artículo 2.m) de la Ley (21) , como cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos (22) , salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.

Como con carácter general en los impuestos especiales, donde el hecho imponible es muy amplio y se recorta mediante con supuestos de no sujeción, exención y devolución, se dejan sin gravar, entre otros supuestos, los envases para medicamentos, productos sanitarios (23) , alimentos para usos médicos especiales (24) , preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, productos que vayan a ser o hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto (25) , productos que hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, productos que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos o, la importación o adquisición intracomunitaria de envases, siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos envases, no exceda de 5 kilogramos en un mes.

Los contribuyentes fabricantes y adquirentes intracomunitarios, además de cumplir determinadas obligaciones formales características de estos impuestos tales como obligaciones contables y de registro, deberán autoliquidar trimestral o mensualmente (según tengan esta obligación a efectos del IVA) este impuesto. En el caso de los importadores, la liquidación del impuesto se llevará a cabo a través del DUA.

En relación con el devengo en la importación de envases de plástico no retornables, tiene escrito CASANA que con independencia de que haya o no que pagar los derechos de importación, el mismo se produce cuando la aduana autoriza la retirada de los envases con el despacho a libre práctica y la autorización de levante. Por tanto, aunque los productos que entran en el territorio de aplicación del IEPNR estén no sujetos o exentos de derechos de importación, si los envases importados se vinculan al régimen de despacho a libre práctica, en ese momento también se producirá el devengo del IEPNR (aunque no el devengo de los impuestos aduaneros). Por el contrario, si cuando los envases son declarados en la aduana no se vinculan al régimen aduanero de despacho a libre práctica, sino a un régimen aduanero especial, no se devengará el IEPNR. Esta situación puede darse en varios supuestos en los que el producto se vincula en la aduana a un régimen especial que no permite disponer libremente de los envases (26) .

La base imponible de este impuesto estará constituida 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 (27) . A estos efectos, la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada al efecto.

La cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos.

Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93, o en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

Sobre este particular, en la contestación a la consulta a la DGT V1013-23 de fecha 25 de abril de 2023, se indica que «*únicamente en el supuesto de que el contribuyente acredite, conforme a lo señalado anteriormente, que los envases los envases de plástico no reutilizables que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, están compuestos por plástico reciclado, dicha cantidad, expresada en kilogramos, no formará parte de la base imponible del Impuesto*».

En los casos en que los envases de plástico sean reutilizables en el sentido apuntado anteriormente, no formarán parte del ámbito objetivo del impuesto y su fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, introducción irregular

en el territorio de aplicación del impuesto, no estarán sujetas al mismo.

Como señala, a mi juicio de forma acertada, CALVO VÉRGEZ la adopción del citado sistema de estimación directa del Impuesto por kg. de plástico fabricado o adquirido puede llegar a plantear problemas de gestión tratándose de aquellos sujetos que no son fabricantes de envases de plástico. Llama además la atención que no se hayan introducido supuestos de exclusión relativos a aquellos casos en los que el envase y/o embalaje sea realizado con material parcialmente reciclado. Desde determinados sectores se ha estimado además que el nuevo gravamen resulta desproporcionado, careciendo además de utilidad para mejorar los objetivos ambientales de la Ley, ya que repercutirá, no solo en un sector clave en la industria española, sino que incidirá en toda la industria que usa envases de plástico.

Por otra parte, agrega el autor, el hecho de no haberse fijado una cantidad mínima a partir de la cual declarar obligará a llevar registros y gestionar documentación desde el primer kilo no reutilizable. Y, a este respecto, la imposición a los adquirentes e importadores de la obligación formal de certificar el origen y cantidad de plástico no reciclado de cada adquisición o importación con independencia del país de residencia del proveedor y de su voluntad de cooperar o no en proporcionar esta información puede llegar a resultar extraordinariamente compleja, al igual que sucede con la obligación de llevanza de una contabilidad de existencias de plásticos en sede de la Administración tributaria (28) .

Como aspecto más novedoso introducido en la tramitación legislativa del Impuesto, cabría referirse a las obligaciones en el ámbito de la facturación. De este modo, los fabricantes que vendan los productos contendidos en el ámbito objetivo deberán incluir en la factura que expidan, además de las cuotas devengadas o, en su caso, el artículo aplicable en un supuesto de exención, los kilogramos de plástico no reciclado.

Por su parte, los demás obligados tributarios, previa solicitud del adquirente, en la propia factura o un certificado emitido al efecto, deberán consignar el impuesto satisfecho por dichos productos o si resultó aplicable algún supuesto de exención, así como los kilogramos de plástico no reciclado.

Conforme a lo dispuesto en artículo 16 de la Norma Foral 6/2023, los contribuyentes que fabriquen, importen o adquieran intracomunitariamente los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto estarán obligados a inscribirse, con anterioridad al inicio de su actividad, en el Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Únicamente quedarían exceptuados de esta obligación cuando realizaran adquisiciones intracomunitarias en las que el peso total de plástico no reciclado no excediera de 5 kilogramos en un mes natural. A estos efectos, según el artículo 5 de la Orden, se tendrán en cuenta tanto las adquisiciones intracomunitarias ya realizadas como aquellas que se prevén realizar en el mes natural.

Por otro lado, la otra obligación formal típicamente de los impuestos especiales es la llevanza de libros contables. Así el artículo 2, apartado 1 de la Orden Foral 127/2023, establece que los fabricantes y los adquirentes intracomunitarios de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto están obligados a la presentación del modelo 592 y, en su caso, a ingresar el importe de la deuda tributaria resultante del mismo.

En este impuesto, además del establecido en la Ley General Tributaria a del Territorio Histórico de Bizkaia, se establece un férreo y gravoso sistema de infracciones y sanciones.



gravoso sistema de infracciones y sanciones

Así, la falta de inscripción en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y la falta de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos en dicho territorio, se sancionarán con una multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

Por su parte, 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 del ámbito objetivo del impuesto, se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 50 % del importe de las cuotas del impuesto que se hubiesen podido dejar de ingresar, con un importe mínimo de 1.000 euros. Esta sanción, se incrementará en el 25 % si existe comisión repetida de infracciones tributarias.

El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto de las exenciones relativas a productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario o las relativas a los productos plásticos semielaborados que no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto o a los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases que no se vayan a utilizar en dichos usos, se sancionará con una multa

pecuniaria proporcional del 150 % del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros.

Finalmente, la falta o incorrecta consignación en la factura de cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenido en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, así como del importe del impuesto devengado o, en su caso, si ha resultado de aplicación alguna exención, se sancionará con multa pecuniaria fija de 75 euros por cada factura expedida sin la consignación de estos datos, o con consignación incorrecta de los mismos.

4. ¿NOS ENCONTRAMOS REALMENTE ANTE UN IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL?

Como tiene escrito HERRERA podría considerarse que los tributos basados en el principio «quien contamina paga» (29) son meros instrumentos administrativos revestidos de ropaje fiscal, pero completamente ajenos al ordenamiento tributario. Sin embargo, no es así. Aunque su objetivo principal sea ambiental, el propio principio quien contamina paga los convierte una fuente relativamente estable de recursos. Además, toda su estructura pivota sobre conceptos desarrollados por el Derecho tributario y regulados por normas generales de este sector del Derecho (30) .

Con otras palabras, por las circunstancias especiales que concurren en los gravámenes ambientales, las exacciones deben incorporar un incentivo a reducir el daño ambiental (31) . En este caso, la base imponible (32) que estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Esta circunstancia, a mi juicio, a todas luces, supone un acicate para que las empresas se utilicen plástico reciclado o incluso otros materiales alternativos como cartón o papel (33) .

En este sentido se indica en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, que los impuestos ambientales presentan claras ventajas con respecto a otras figuras fiscales desde el momento que producen un doble dividendo, el estrictamente fiscal y el ambiental.

En los impuestos ambientales, a mi juicio, se debe cumplir la premisa de que el precio de los bienes y servicios prestados se establece incorporando, al menos una parte de los costes ambientales de su producción o utilización.

Sobre este particular, en la medida en la que nos encontramos ante un impuesto monofásico por tratarse de un impuesto especial, cabe señalar que, en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, solo está prevista la repercusión jurídica en la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto. En el resto de los supuestos, en la medida en el sujeto pasivo adquirente intracomunitario o importador autoliquida o liquida el impuesto, respectivamente, en el modelo 592 o en el DUA, puede tener lugar una repercusión económica en las subsiguientes ventas llevadas a cabo una vez fabricado, importado o adquirido intracomunitariamente, por ejemplo, el envase no reutilizable que contenga plástico, el producto plástico semielaborado destinado a su elaboración o el tapón del envase.

En la línea señalada, se establece en el apartado 8 del art. 16 de la Norma Foral 6/2023, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, se deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega.

En la factura que expidan deberán consignar separadamente, tanto el importe de las cuotas devengadas como la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. Además, se deberá indicar en la factura si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

b) En los demás supuestos, salvo en el caso de que se expidan facturas simplificadas, previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas el importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal y la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

A este respecto, en la contestación a la consulta a la DGT V0653-23 de 17 de marzo de 2023, en la que la empresa consultante adquiere envases que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables a un distribuidor nacional que no ostenta la condición de contribuyente, se plantea a este órgano directivo, si, a pesar de que el distribuir no le traslade económicamente el importe del impuesto, en el supuesto de que exporte el envase, si tendría derecho a solicitar la devolución del impuesto y si el distribuidor debe cumplir la obligación recogida en el artículo

82.9 de la Ley 7/2022.

Concluye la DGT, que la compañía que no ostenta la condición de contribuye, con independencia de que haya repercusión económica o no, *«circunstancia que depende de su entera voluntad consecuencia de su política y estructura de costes»*, debe consignar, si así se lo solicita su cliente, en la factura o en un certificado aparte, con carácter general , el importe del impuesto satisfecho por dichos productos y la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

De conformidad con la antedicha consulta, cabe concluir que, al tratarse de un impuesto monofásico, tanto una vez satisfecho el impuesto por los contribuyentes o en las subsiguientes ventas, cabe la posibilidad de que tenga lugar una repercusión económica del impuesto internalizado en el precio o que, la empresa vendedora, asuma ese coste, por ejemplo, porque contractualmente estaba fijado un precio fijo entre las partes. En todo caso, cabrá solicitar la devolución del impuesto, por ejemplo, por salida de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto fuera del TAI, como decimos, con independencia de que haya habido una repercusión económica o el vendedor asuma el coste del impuesto, siempre se acredite por cualquier medio de prueba admisible en derecho que los envases han sido enviados por el fuera del territorio de aplicación del impuesto y que este fue satisfecho por el contribuyente.

Unos impuestos ambientales adecuadamente configurados permiten, por lo tanto, mejorar la calidad ambiental, siendo su efecto positivo sobre el medio ambiente a corto plazo. En el caso de un tributo realmente medioambiental, en mi opinión, las industrias y los consumidores deberán ajustar sus comportamientos ante la clara señal vía precios que les llega. Otro efecto positivo destacable de este tipo de impuestos es que potencian la inversión e innovación por parte de las empresas, ya que, si la articulación medioambiental incardinada en la configuración del impuesto es adecuada, el sector privado se encuentra incentivado para la inversión sin necesidad de instrumentos de promoción (así, cabe destacar, el plástico reciclado u otro tipo de material sustitutivo y que no soporte el impuesto como el cartón) (34) .

La finalidad medioambiental del Impuesto también se pone de manifiesto en la ORDEN FORAL 127/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación»; y el modelo A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias., donde se establece que el impuesto se configura como un instrumento económico para proteger el medio ambiente, al incentivar comportamientos respetuosos con el entorno natural, corregir externalidades ambientales y prevenir la generación residuos haciendo efectivo el principio de que el mejor residuo es el que no se genera.

Siguiendo a VILLAR cuando hablamos de fiscalidad ambiental hacemos referencia a nuevas figuras tributarias con objetivo ambiental y cuya recaudación se afecta a políticas ambientales, pero también a técnicas-incentivo, corregir conductas indeseadas (desgravaciones, deducciones, etc.) (35) .

Sobre este particular, como consecuencia de la entrada en vigor del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, y dejando de lado además del pago material del tributo y todo el coste de gestión, cabe destacar conductas tales como, que una gran mayoría de empresas están vendiendo bolsas de papel o plástico reciclado en vez de bolsas de plástico (36) no reciclado, la sustitución de las botellas de plástico virgen por plástico reciclado o el embalaje de burbujas de plástico por un análogo de papel.

En mi opinión, este impuesto, habrá cumplido su finalidad medioambiental si progresivamente las arcas del erario público foral, cada año, reducen su recaudación (37) .

En la STJUE de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, S.A.U y Tribunal Económico-Administrativo Central, As. C-833/21, se indica que debe considerase que se impone un gravamen «por motivos de política medioambiental» (38) , cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión (39) o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos son, en principio, menos perjudiciales para el medio ambiente.

5. LA POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL DE LA UE Y EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (40)

En el considerando 42 de la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas, se indica que los instrumentos económicos pueden desempeñar un papel fundamental en el logro de los objetivos de gestión y prevención de residuos. Los residuos tienen a menudo valor como recurso, y una mayor aplicación de los instrumentos económicos puede maximizar los beneficios ambientales. Por consiguiente, debe fomentarse el uso de dichos instrumentos en la escala apropiada, a la vez que se hace hincapié en que los Estados miembros, cada cual, por su parte, puedan decidir sobre su uso (41) .

El impacto de los residuos sobre el medio ambiente (42) , el cambio climático y las basuras marinas son los principales focos de preocupación actual. La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, tal y como se indica en su preámbulo, tiene por objeto sentar los principios de la economía circular a través de la legislación básica en materia de residuos, así como contribuir a la lucha contra el cambio climático y proteger el medio marino. Deberá, por tanto, ser la circularidad una estrategia necesaria para reducir el uso de materiales y de deterioro medioambiental.

La Ley 7 /2022 incorpora a nuestro ordenamiento, la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos, que revisa algunos artículos de la Directiva Marco con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en este ámbito (43) . Tal y como se indica en el preámbulo de la Ley 22/2011, la Comisión Europea identificó en su Plan de Acción en materia de economía circular los plásticos como una de las áreas prioritarias de intervención, al considerar que solo se recicla menos de la cuarta parte del plástico recogido y casi la mitad termina en vertederos. En el marco de dicha estrategia, se aprobó la Directiva (UE) 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 o también conocida como Directiva sobre plásticos de un solo uso.

Un elemento fundamental de la economía circular es el reciclado de productos, que se define en la Ley como toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra finalidad. Pues bien, en esta línea, por ejemplo, el IEPNR no gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.



no es un impuesto armonizado en la Unión Europea

Cabe resaltar que a pesar de que la Ley que contiene el impuesto, como hemos indicado, incorpora diversas Directivas Comunitarias como la Directiva (UE) 2018/851 sobre residuos o la Directiva (UE) 2019/904 relativa a la reducción de determinados productos de plástico en el medio ambiente, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables no es un impuesto armonizado en la Unión Europea.

En este sentido, es importante, a mi juicio, poner de manifiesto que, de conformidad con la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom (44) , con un claro objetivo medioambiental y por tanto de fomentar el reciclado e impulsar la economía circular, se introduce una nueva categoría de recursos propios de la UE, basada en contribuciones nacionales calculadas en función de los residuos de envases de plástico no reciclados. Con carácter general, a los efectos de este recurso propio, el tipo uniforme de referencia será de 0,80 EUR por kilogramo que no se recicle (45) , si bien, a determinados países, entre los que se encuentra España, se les aplicará una reducción bruta anual.

Tal y como se indica en los considerandos de la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom, con objeto de adaptar mejor los instrumentos de financiación de la Unión a sus prioridades políticas, reflejar mejor el papel que desempeña el presupuesto general de la Unión en el funcionamiento del mercado único, respaldar mejor los objetivos de las políticas de la Unión y reducir las contribuciones de los Estados miembros basadas en la renta nacional bruta al presupuesto anual de la Unión, el Consejo Europeo de los días 17 a 21 de julio de 2020 concluyó que la Unión instauraría nuevos recursos propios.

A los efectos que ahora nos competen, se ha introducido nueva categoría de recursos propios basada en contribuciones nacionales calculadas en función de los residuos de envases de plástico no reciclados ya que, de conformidad con la Estrategia Europea para el Plástico, el presupuesto de la Unión puede contribuir a reducir la contaminación procedente de los residuos de envases de plástico.

Sobre este particular, se indica en los considerandos de la Decisión 2020/2053 que, un recurso propio basado en

contribuciones nacionales proporcionales a la cantidad de residuos de envases de plástico que no se reciclen en el Estado miembro proporcionará un incentivo para reducir el consumo de plásticos de un solo uso, fomentar el reciclado e impulsar la economía circular. Al mismo tiempo, los Estados miembros tendrán libertad para adoptar las medidas más apropiadas que permitan alcanzar esos objetivos, de conformidad con el principio de subsidiariedad.

Con el fin de evitar un efecto excesivamente regresivo en las contribuciones nacionales, precisan los considerandos de la Decisión 2020/2053, que debe aplicarse una reducción bruta anual de las contribuciones de aquellos Estados miembros cuya RNB per cápita de 2017 se sitúe por debajo de la media de la UE. La reducción debe corresponder a 3,8 kg multiplicados por la población en 2017 de cada Estado miembro de que se trate (46) .

A este respecto y con carácter general, tiene escrito HERRERA que si el principio quien contamina paga se cumpliera de modo plenamente coherente con sus fundamentos teóricos —lo que puede resultar impracticable— el establecimiento de cualquier tributo ambiental debería precederse de un cálculo sobre los costes ambientales a internalizar, que debería reflejarse en la cuantía del tributo. Si esto fuera así, la pretendida flexibilidad presupuestaria quedaría constreñida por un límite técnico (del mismo modo que las tasas relacionadas con el disfrute del dominio público lo son por la utilidad recibida).

Sin embargo, agrega el autor, este tipo de cálculos son en muchos casos imposibles o excesivamente complejos. Por ello se acude habitualmente a los impuestos como una modalidad simplificada o a tanto alzado de tasa ambiental. Además, ello tiene la ventaja habitual de evitar posibles impugnaciones por la deficiencia de los cálculos en que se basa la cuantificación del tributo o por debilidades del precepto reglamentario que concretaría la cuantía de la tasa (47) .

En suma, sobre la base de que los Estados miembros tendrán libertad para adoptar las medidas más apropiadas que permitan alcanzar esos objetivos medioambientales establecidos en la Decisión 2020/2053, España está abanderando la obtención de, al menos parte de los referidos recursos, a través de este nuevo impuesto. De forma más incipiente otros países como Italia se estarían planteando un impuesto con similares características (48) . Fuera de la UE, desde el 1 de abril de 2022, Reino Unido, implementó nuevo impuesto, que tiene una configuración más laxa que el que el español, por ejemplo y sin ánimo de ser exhaustivo, el tipo es menor (£ 200 por tonelada) o solo se gravan los envases que no contengan como mínimo un 30 % de plástico reciclado.

6. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES Y EL IVA

El artículo 78. Uno de la Ley 37/1992 establece que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Por su parte, el número 4º del apartado Dos del propio artículo 78 de la LIVA dispone que, en particular, se incluyen en la base imponible:

> *«[...]*
>
> *4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.*
>
> *Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte».*

De acuerdo con dichos preceptos, la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo según el número 4º, los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones.

No obstante dicha disposición, la sujeción al Impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el artículo 78. Uno de la Ley 37/1992, de tal forma que sólo se extiende a aquellos tributos que tengan relación con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación (49) .

A estos efectos se señala en la contestación a la consulta a la DGT V1534-23 que la inclusión de un tributo en la base imponible requiere de la existencia de un vínculo directo entre el tributo en cuestión y la entrega del bien o servicio a cuya realización se vincula el devengo del tributo. Por tanto, en relación con el objeto de consulta y respecto de la inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del Impuesto sobre el Valor añadido que grave las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por la entidad consultante, cabría concluir, según la DGT, que dicho impuesto especial sí debe formar parte de la base imponible del IVA.

Finalmente, en relación con la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones, el artículo 83 de la Ley del Impuesto dispone que, además de los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, en las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al valor en aduana los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del Impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este caso, en la medida en que, al igual que la fabricación y la adquisición intracomunitaria, la importación de los bienes objeto del mismo constituye uno de los hechos imponibles del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, en palabras de la DGT, «el *mismo también deberá incluirse en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las importaciones de bienes que realice la entidad consultante cuando incluyan bienes sujetos al referido impuesto especial*».

7. REFLEXIONES FINALES

Enmarcado en la Ley 7/2022, de 8 de abril de residuos y suelos contaminados para una economía circular, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un nuevo impuesto indirecto y medioambiental que han entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico-tributario desde el 1 de enero de 2023 (50) .

Cabe recalcar que la fiscalidad medioambiental constituye un instrumento económico complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural.

En este sentido, esta figura impositiva permitiría internalizar el daño producido al medio ambiente, de forma que serán el conjunto de consumidores los que, en principio, soportarán la repercusión económica del producto y los contribuyentes los que puedan beneficiarse de la referida repercusión recuperando el importe previamente ingresado como consecuencia de la realización de cualquiera de los tres hechos imponibles que configuran el nuevo impuesto.

La Ley 7 /2022 incorpora a nuestro ordenamiento la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos, que revisa algunos artículos de la Directiva Marco con el objetivo de avanzar en la economía circular, armonizar, mejorar la información y trazabilidad de los residuos y reforzar la gobernanza en este ámbito.

Un elemento fundamental de la economía circular es el reciclado de productos, que se define en la Ley como toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra finalidad. Pues bien, en esta línea, por ejemplo, el IEPNR no gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

En fin, nos encontramos ante una nueva carga impositiva para las empresas, que a buen seguro tendrá impacto en los consumidores, en un contexto de fuerte inflación en el que nos encontramos, siendo, por tanto, a mi juicio, al menos por esta razón, de dudosa oportunidad su implementación.

Además siguiendo a HERRERA, aunque en mi opinión probablemente el presente caso cabría excepcionar este principio general en relación con el que estoy plenamente de acuerdo, debido a que una imposición a los envases de plásticos no reciclados y no reutilizables que proliferan en todos los sectores de la sociedad, a mi juicio, ayuda a la aplicación de del principio de la economía circular así como contribuir a la lucha contra el cambio climático y proteger el medio marino, «*debería evitarse una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal. La verdadera "reforma fiscal ecológica" debe llevarse a cabo introduciendo el principio quien contamina paga en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos indirectos. Por ello la reforma debería centrarse en los actuales impuestos energéticos para dotarlos de auténtico contenido ambiental. Además, debería reestructurarse en este sentido la compleja e ineficiente fiscalidad del ciclo del agua. Desde luego ello requeriría una estrecha cooperación entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Municipios*» (51) .

En suma, esperemos que, este impuesto tenga como parte positiva, y así se cumpliría su finalidad medioambiental, que cada vez se use menos plástico no reciclado de un solo uso y que se produzca una transición a otros materiales como plástico reciclado o papel o cartón (52) .

BIBLIOGRAFÍA

ARMENTIA BASTERRA, J., «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», *Revista Forum Fiscal*, n.º

301.

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)», Revista Aranzadi Unión Europea, 2021, n.º 3.

— «La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», *Revista Aranzadi de derecho ambiental*, n.º. 54, 2023.

CASANA MERINO, F., «El impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación», *Gaceta fiscal,* n.º. 442, 2023 (consultado en http://www.gacetafiscal.com/).

CASAS AGUDO, D., «Instrumentos financieros de promoción pública de las energías renovables. Especial mención a la internacionalización fiscal de costes medioambientales»*, en VVAA, Administración local y energías renovables*, Comares, 2015, pp. 275-286

COBOS GÓMEZ, J.M., «El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos», *Crónica tributaria*, n.º 178, 2021.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M., «La reforma del sistema de recursos propios de la UE: el recurso sobre los residuos de envases de plástico no reciclados y el proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono», *Studi Tributari Europei*, n.º. 11, 2021.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., «El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», VVAA, *Anuario Jurídico Secciones del ICAM 2021*, Sepin, 2021.

GARCÍA CARRETERO, B., «Hacia una circularidad de los plásticos. Análisis del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables desde una perspectiva medioambiental», VVAA, *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario: sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular* (dir. Cazorla Prieto , L.M.), Thomson Reuters Aranzadi, 2023.

GARCÍA NOVOA, C., «El impuesto sobre envases de plástico no retornables», VVAA, *Digitalización, inteligencia artificial y economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021, pp. 21-49.

HERRERA MOLINA, P. M., «El principio "quien contamina paga"», en AAVV, *Tratado de tributación medioambiental* (coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L. M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Aranzadi, Vol. 1, 2008.

MERINO JARA, I., «Novedades en materia de tributación medioambiental», *Nueva Fiscalidad*, n.º. 1, 2022.

— «El Concierto Económico: aspectos generales», *Quincena fiscal*, n.º 19, 2003, pp. 9-16.

MANZANO SILVA, E., «El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83)», *Revista Aragonesa de Administración Pública, n.º Extra 21, 2022 (Ejemplar dedicado a: Estudio sistemático sobre la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una economía circular (Ley 7/2022, de 8 de abril))*.

ORÓN MORATAL, G., «La determinación de la base imponible», VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dirs. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ, J., y Coords. BÁEZ MORENO, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.), Aranzadi, Vol. 1, 2010 (Tomo I), pp. 1151-1172.

PALAO BASTARDÉS, B., *El Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, AEDAF, Paper 20.

PATÓN GARCÍA, G., «Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos», *Transición energética y ODS* (dirs. M. L. González-Cuéllar, M.L., Ortiz Calle, E.), Tirant lo Blanch, 2021.

PUCHOL TUR, T., «El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables», *Quincena fiscal*, n.º 4, 2021.

SEDEÑO LÓPEZ, J.F., *Fiscalidad de la economía circular. Situación actual y propuestas de reforma*, Tirant lo Blanch, 2022.

SERRANO ANTÓN, F., «Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales», VVAA, *Fiscalidad ambiental* (coord. por YÁBAR STERLING, A.), Cedecs, 1998.

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», *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n.º. 8, 2021 (Ejemplar dedicado a: Monográfico. En defensa de la Constitución de todos).

VILLAR EZCURRA, M., *«Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental», Crónica tributaria*, n.º 135, 2010.

Notas

(1) El presente artículo se enmarca en el Proyecto de Investigación «Trascendencia jurídico-financiera de las auditorías de sostenibilidad mediante la gestión inteligente de datos» (ref. PID2019-105959RB-I00), en el marco del Plan Nacional de I+D+i. del Ministerio de Ciencia e Innovación, cuya investigadora principal es la Prof. Dra. D.ª. Amparo Grau Ruiz.

Ver Texto

(2) *Vid.* con carácter general MERINO JARA, I., «El Concierto Económico: aspectos generales», *Quincena fiscal* , n.º 19, 2003, pp. 9-16.

Ver Texto

(3) De conformidad con el Preámbulo de la Ley 9/2023, «*desde la última reforma del Concierto efectuada en febrero de 2022 se han producido cambios en el ordenamiento tributario que exigen nuevamente la adaptación del mismo. Por una parte, con la aprobación de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, se han creado el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (artículos 67 a 83) y el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (artículos 84 a 97).*

Por otra, la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública, ha dado una nueva redacción al artículo 5, de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, que regula el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, modificando su estructura y haciendo necesaria la adaptación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto.

Por último, la reciente aprobación de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, hace igualmente necesaria la adaptación del Concierto a esta nueva figura impositiva, que se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio».

Ver Texto

(4) Por tanto, en el presente estudio será a esta Norma Foral 6/2023, a la que nos referiremos.

Ver Texto

(5) En Álava la Orden Foral 254/2023, de 18 de abril. Aprobar los modelos 592 «*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables Autoliquidación*», A22 «*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, Solicitud de devolución*», 592C «*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables Contabilidad de existencias*» y 592R «*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Libro registro de existencias*», determinar la forma y procedimiento para su presentación y regular la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias, en Gipuzkoa la Orden Foral 152/2023 por la que se aprueba el modelo 592 «*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación*», se determina la forma y procedimiento para su presentación, así como la forma y procedimiento para la solicitud de devolución del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y se regulan la inscripción en el registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias y, finalmente, en Bizkaia, la Orden Foral 127/2023, de 4 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 592 «*Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación*» y el modelo A22 *«Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución*», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

Ver Texto

(6) ORTIZ CALLE, E., «El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», VVAA, *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi 2022, págs. 405-437 (consultado en https://insignis.aranzadidigital.es).

Ver Texto

(7) En la importación, señala CASANA en CASANA MERINO, F., «El impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación», *Gaceta fiscal,* n.º. 442, 2023 (consultado en http://www.gacetafiscal.com/), es contribuyente quien solicite la entrada de los productos en el territorio de aplicación del IEPNR de acuerdo con las normas del Reglamento (UE) 952/2013 por el que se establece el Código Aduanero de la Unión. Cuando los envases de plástico entran en la Península, Islas Baleares, Canarias, Ceuta o Melilla, procedentes de un lugar que no es territorio aduanero de la Unión, es preceptivo que el interesado presente la correspondiente declaración aduanera. La declaración del producto y su vinculación a un régimen aduanero puede revestir diversas formas (declaración sumaria de entrada, declaración de depósito temporal, declaración en aduana, entre otras) y, de acuerdo con el art. 5 del Código Aduanero de la Unión, quien presenta la declaración es el «declarante», que es quien realiza la importación a efectos del IEPNR. La declaración en aduana puede presentarse por medio de representante, y es habitual que se haga así en el tráfico comercial de mercancías. Por tanto, el contribuyente del IEPNR es el «declarante» de los impuestos aduaneros, que no siempre coincide con la persona que es titular del producto importado, pues la importación no siempre la realiza quien tiene la disposición del producto. En los supuestos de representación indirecta, en los que el representante presenta la declaración en nombre propio, aunque por cuenta del representado, el contribuyente del IEPNR será el representante, que se convierte en declarante y en quien realiza la operación de importación. En resumen, en las operaciones de envases de plástico, la figura del contribuyente se desvincula de quien tenga la titularidad o de quien disponga del producto, y se vincula a la persona o entidad que presenta la declaración en aduana.

Ver Texto

(8) Cfr. art. 8.7 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Ver Texto

(9) De conformidad con el apartado a) y g) del art. 9 de la Norma Foral 6/2023, estarán exentas, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

> «a) *La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:*
>
> **1.º** *Los envases a los que se refiere el artículo 2.1.a) de la presente Norma Foral) que se destinen a 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.*
>
> **2.º** *Los productos plásticos semielaborados, a los que se hace referencia en el artículo 2.1.b) de esta Norma Foral, que se destinen a obtener envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.*
>
> **3.º** *Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, cuando estos se utilicen para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.*
>
> *La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo de los productos recogidos en los apartados anteriores a los usos que en ellos se recogen. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los productos a favor de aquellos adquirentes que los destinen a tales usos, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de los productos que da derecho a gozar de la exención del impuesto. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 67 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.*
>
> *[...]*
>
> **g)** *La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:*
>
> **1.º** *Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 2.1.b) de esta Norma Foral, cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.*
>
> **2.º** *Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se vayan a utilizar en dichos usos.*
>
> *La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo dado a dichos productos. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los mismos a favor de los adquirentes,*

deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 67 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia».

Ver Texto

(10) *Vid.* memoria del análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, p. 10.

Ver Texto

(11) Por ejemplo, en Bizkaia, en el «*Modelo 592, Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación*», la presentación y, en su caso, el pago de la deuda tributaria se efectuará dentro de los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el período de liquidación que corresponda, excepto la presentación que deba realizarse en el mes de enero, que se extenderá hasta el día 31 de dicho mes y la relativa al período de liquidación del mes de julio, que se presentará durante el mes de agosto y los veinticinco primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores. Por su parte, en el «*Modelo A22, Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución* », la presentación se efectuará dentro de los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución.

En Álava, la presentación del Modelo 592 se deberá llevar a cabo durante los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el período de liquidación que corresponda, excepto la presentación que deba realizarse en el mes de enero, que se extenderá hasta el día 31 de dicho mes. Por su parte el modelo A22, se deberá presentar durante los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución

En Gipuzkoa, la presentación del modelo 592 y, en su caso, el pago de la deuda tributaria se efectuará dentro de los veinticinco primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el período de liquidación que corresponda, excepto la presentación que deba realizarse en el mes de enero, que se extenderá hasta el día 31 de dicho mes y la relativa al período de liquidación del mes de julio, que se presentará durante el mes de agosto y los veinticinco primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores. Por su parte, el modelo A22 se deberá presentar, dentro de los 25 primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución, excepto la presentación que deba realizarse en el mes de enero, que se extenderá hasta el día 31 de dicho mes.

Ver Texto

(12) Última modificación normativa: 05/04/2023.

Ver Texto

(13) ARMENTIA BASTERRA, J., «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», *Revista Forum Fiscal*, n.º 301 (consultado en https://laleydigital.laleynext.es/).

Ver Texto

(14) No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución.

Ver Texto

(15) Tanto del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables como del del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

Ver Texto

(16) Las cantidades devengadas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco incorporando la concertación de los nuevos tributos y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de los tributos recogidos en el presente epígrafe.

Por otra parte, de conformidad con la DT Undécima de la Ley 12/2002, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas, o que hubieran debido practicarse, con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco incorporando la concertación de los nuevos tributos, serán realizadas por la Administración que hubiera sido competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de los tributos recogidos en el presente epígrafe.

Ver Texto

(17) *Vid.* sobre este impuesto, con carácter general, 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)», *Revista Aranzadi Unión Europea*, 2021, N.º 3, págs. 1-30; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., «El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», VVAA, *Anuario Jurídico Secciones del ICAM 2021*, Sepin, 2021, págs. 283-293; 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», *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n.º. 8, 2021 (Ejemplar dedicado a: Monográfico. En defensa de la Constitución de todos), págs. 241-266; COBOS GÓMEZ, J.M., «El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos», *Crónica tributaria*, n.º 178, 2021, págs. 11-60; PATÓN GARCÍA, G., «Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos», *Transición energética y ODS (*dirs. M. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.L., ORTIZ CALLE, E.), Tirant lo Blanch, 2021, págs.287-319; PUCHOL TUR, T., «El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables», *Quincena fiscal*, n .º 4, 2021, págs. 71-103; MANZANO SILVA, E., «El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83)», *Revista Aragonesa de Administración Pública, n.º Extra 21, 2022 (Ejemplar dedicado a: Estudio sistemático sobre la Ley de Residuos y Suelos Contaminados para una economía circular (Ley 7/2022, de 8 de abril))*, pp. 539-569; GARCÍA NOVOA , C., «El impuesto sobre envases de plástico no retornables», VVAA, *Digitalización, inteligencia artificial y economía circular*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021, pp. 21-49; GARCÍA CARRETERO, B., «Hacia una circularidad de los plásticos. Análisis del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables desde una perspectiva medioambiental», VVAA, *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario: sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular* (dir. Cazorla Prieto, L.M.), Thomson Reuters Aranzadi, 2023, pp. 157-188.

Ver Texto

(18) Así, el anexo I del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, se establece que:

«Se considerarán envases:

(...)

Perchas para prendas de vestir (vendidas con el artículo).

(...)

No se considerará envases:

(...)

Perchas para prendas de vestir (vendidas por separado)».

Ver Texto

(19) *Vid.* contestación a consulta a la DGT V0016-23 de 10/01/2023, de acuerdo con la cual, en el caso de las bolsas de basura, nos encontramos ante un artículo que se utiliza para contener y manipular, no mercancías, sino residuos, entendidos estos, a partir de lo dispuesto en el artículo 2.al) de la LRSCEC, como sustancias y objetos que su poseedor desecha. No encajaría, por tanto, en la definición de envase del artículo 2.m) de la LRSCEC, por lo que no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto.

Ver Texto

(20) *Vid.* contestación a consulta a la DGT V0806-23de 23 04/04/2023, en relación con la incardinación en el concepto de envase de las perchas, se indica que desde la perspectiva del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, una percha será o no envase en función de si lleva colgada o no una prenda de vestir. En el caso de que la percha se venda con la prenda de vestir es envase a los efectos de dicha norma, y también es envase desde la perspectiva del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y, por ello, quedará incluida en el ámbito objetivo del impuesto en la medida que sea no reutilizable, como se deriva del citado artículo 68.1de la Ley 7/2022, de 8 de abril.

En el supuesto de que la percha se venda por separado, a pesar de no tener la condición de envase a efectos del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, según señala la DGT, formará parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Cabe señalar, que la definición de envase a efectos tributarios es más amplia, y engloba tanto los artículos que cumplen la definición de envase del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, como aquellos artículos que *«…no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos…*». Por tanto, la percha quedará incluida en el ámbito objetivo del impuesto en la medida en que sea no reutilizable.

Ver Texto

(21) A su vez se remite al artículo 2.1 de la Ley 11/1997, del 24 de abril, de envases y residuos de envases que establece, que fue sustituido por el art.2 f del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases de acuerdo con el cual envase, es todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular,

distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se considerarán también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin.

Dentro de este concepto se incluyen los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios.

Se considerarán envases los artículos que se ajusten a la definición mencionada anteriormente sin perjuicio de otras funciones que el envase también pueda desempeñar, salvo que el artículo forme parte integrante de un producto y sea necesario para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.

Ver Texto

(22) Respecto de los tarros cilíndricos en polietileno de alta densidad con tapa estriada a rosca y obturador, estos productos están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, según indica la DGT en su contestación a la consulta vinculante V2273-23 de 27 de julio de 2023, dado que aun cuando pudiera argumentarse que no se utilizan *«(...) para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo*», quedarían englobados en la mención del párrafo segundo del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, que señala que también son envases *«(...) cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos», como* se desprende de la descripción dada por la consultante que señala que están «destinados a almacenar y conservar reactivos, disoluciones, muestras, etc».

Ver Texto

(23) A efectos del Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios, por el que se modifican la Directiva 2001/83/CE, el Reglamento (CE) n.º 178/2002 y el Reglamento (CE) n.º 1223/2009 y por el que se derogan las Directivas 90/385/CEE y 93/42/CEE del Consejo, se entiende por «producto sanitario» el definido en el apartado 1) de su artículo 2:

«1) *todo instrumento, dispositivo, equipo, programa informático, implante, reactivo, material u otro artículo destinado por el fabricante a ser utilizado en personas, por separado o en combinación, con alguna de las siguientes finalidades médicas específicas:*

— diagnóstico, prevención, seguimiento, predicción, pronóstico, tratamiento o alivio de una enfermedad,

— diagnóstico, seguimiento, tratamiento, alivio o compensación de una lesión o de una discapacidad,

— investigación, sustitución o modificación de la anatomía o de un proceso o estado fisiológico o patológico,

— obtención de información mediante el examen in vitro de muestras procedentes del cuerpo humano, incluyendo donaciones de órganos, sangre y tejidos, y que no ejerce su acción principal prevista en el interior o en la superficie del cuerpo humano por mecanismos farmacológicos, inmunológicos ni metabólicos, pero a cuya función puedan contribuir tales mecanismos.

Los siguientes productos también se considerarán productos sanitarios:

— los productos de control o apoyo a la concepción,

— los productos destinados específicamente a la limpieza, desinfección o esterilización de los productos que se contemplan en el artículo 1, apartado 4, y en el párrafo primero del presente punto.».

Ver Texto

(24)

Por otro lado, el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios (BOE de 25 de julio), en su artículo 2, define tanto medicamento de uso humano como medicamento veterinario:

«a) *"Medicamento de uso humano": Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades para el tratamiento o prevención de enfermedades en seres humanos o que pueda usarse en seres humanos o administrarse a seres humanos con el fin de restaurar, corregir o modificar las funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico médico.*

b) *"Medicamento veterinario": Toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o preventivas con respecto a las enfermedades animales o que pueda administrarse al animal con el fin de restablecer, corregir o modificar sus funciones fisiológicas ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico veterinario. También se considerarán "medicamentos veterinarios" las "premezclas para piensos medicamentosos" elaboradas para ser incorporadas a un pienso*.».

Ver Texto

(25) En relación con la exportación de productos adquiridos a un proveedor nacional, en la contestación a la consulta a la DGT V0131-23 de 3 de febrero de 2023 el consultante pregunta si, además de la mención en factura del proveedor de la cantidad de plástico e impuesto pagado en cada producto envasado en bidones, con identificación de estos bidones, es necesario fijar la trazabilidad sobre la cadena de suministradores para probar el pago del impuesto y la cantidad de plástico no reciclado.

A este respecto, señala la DGT que en la medida en que se den los requisitos previstos en el citado artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, el consultante podrá solicitar la devolución del impuesto pagado por esos productos sujetos al impuesto que se envían fuera del territorio de aplicación del impuesto. La devolución está condicionada a que se acredite la salida de los productos y a que se acredite el pago del impuesto, por cualquier medio de prueba admisible en derecho, como pueden ser las facturas de compra o los certificados a los que se refiere el artículo 82.9 de la Ley 7/2022.

Ver Texto

(26) CASANA MERINO, F., «El impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación» …cit. (consultado en http://www.gacetafiscal.com/).

Ver Texto

(27) A los efectos de lograr un mayor impacto ecológico de la medida, según se recoge en la memoria del análisis de impacto normativo del Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, en la tramitación legislativa se propusieron, tipos reducidos para el polipropileno mono material, o ligar los tipos impositivos a las emisiones de CO_2 que se genera en los procesos de fabricación y reciclado, al coste del reciclado, y a la viabilidad del mismo, animando a establecer tipos incrementados para los envases que presenten mezclas que dificulten la labor de recuperación.

Ver Texto

(28) CALVO VÉRGEZ, J., «La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», *Revista Aranzadi de derecho ambiental*, n.º. 54, 2023 (consultado en https://insignis-aranzadidigital-es).

Ver Texto

(29) Cfr. art. 45 CE que establece: «*1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.*

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado».

Ver Texto

(30) HERRERA MOLINA, P. M., «El principio "quien contamina paga"», en AAVV, *Tratado de tributación medioambiental* (coord. BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L. M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), Aranzadi, Vol. 1, 2008, p. 193.

Ver Texto

(31) ORTIZ CALLE, E., «El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», VVAA, *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular*, cit…(consultado en https://insignis.aranzadidigital.es).

Ver Texto

(32) *Vid.* con carácter general ORÓN MORATAL, G., «La determinación de la base imponible», VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dirs. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ , J., y Coords. BÁEZ MORENO, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.), Aranzadi, Vol. 1, 2010 (Tomo I), pp. 1151-1172.

Ver Texto

(33) No obstante, indica al respecto PALAO BASTARDÉS, B., *El Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, AEDAF, Paper 20, p. 19, partiendo que la DGT en determinadas consultas, entre otras, V0013-23 de fecha 5 de enero de 2023, no lo ha entendido así, «*Entendemos que, en tanto en cuanto estemos ante un "plástico biodegradable" fabricado a partir de un polímero natural que no ha sido objeto de modificación química alguna, este material, con independencia de que comúnmente se denomine plástico o bioplástico, no tendría la consideración de "plástico" al amparo de lo previsto en el artículo 2.u) de la Ley 7/2022 que excluye expresamente del concepto "plástico" a todos aquellos polímeros de origen natural que no hayan sido modificados químicamente. Esta falta de diferenciación entre los plásticos fabricados a partir de polímeros sintéticos y los fabricados a partir de polímeros naturales va en contra de la pretendida finalidad del impuesto*».

[…]

«Nos referimos expresamente a los polímeros naturales tales como el almidón, la celulosa o bien los polímeros de glucosa elaborados a partir de plantas que, en su mayoría, se fabrican a partir de deshechos de la patata, del maíz o del trigo, de la tapioca, de la caña de azúcar o de la yuca y que sirven para producir cubiertos, envases y/o bolsas».

Ver Texto

(34) Por ejemplo, el apartado 119 del art. 2 del Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado define «impuesto medioambiental» como aquel cuya base imponible específica produce un claro efecto negativo sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea la imposición de determinados bienes, servicios o actividades de tal modo que los costes medioambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas del medio ambiente. *Vid.*, sobre este particular MERINO JARA, I., «Novedades en materia de tributación medioambiental», *Nueva Fiscalidad*, n.º. 1, 2022, págs.11-19; CASAS AGUDO, D., *Instrumentos financieros de promoción pública de las energías renovables. Especial mención a la internacionalización fiscal de costes medioambientales, en VVAA, «*Administración local y energías renovables», Comares, 2015 , pp. 275-286

Ver Texto

(35) VILLAR EZCURRA, M., «Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental», *Crónica tributaria*, n.º 135, 2010, pp. 233.

Ver Texto

(36) Cabe recordar que se establece en la Disposición adicional segunda de la Ley 7/2022, relativa a la regulación de las bolsas de plástico, las administraciones públicas adoptarán las medidas necesarias para promover los sistemas más sostenibles de prevención, reducción y gestión de los residuos de bolsas de plástico y sus alternativas, incluidas las acciones correspondientes a la condición de la administración como consumidor, a través de las compras públicas, de conformidad con lo establecido en esta ley y en 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 Productores.

De conformidad con los considerandos del 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 Productores, entre las posibilidades que ofrece la Directiva (UE) 2015/720 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015 para las bolsas de plástico ligeras, se ha considerado que las medidas más adecuadas, son las siguientes:

(i) Que desde el 1 de julio de 2018 se prohíba su entrega gratuita a los consumidores, en los puntos de venta. Es decir, desde esa fecha los comerciantes deben cobrar un precio por cada bolsa de plástico ligera que entreguen al consumidor. Se exceptúan de esta medida las bolsas de plástico muy ligeras, es decir, las bolsas de plástico de menos de 15 micras de espesor que son necesarias por razones de higiene, o que se suministran como envase primario para alimentos a granel.
(ii) En segundo lugar, que desde el 1 de enero de 2021 se prohíba la entrega —gratuita o no— a los consumidores, en los puntos de venta, de bolsas de plástico ligeras y muy ligeras no compostables.

Ver Texto

(37) Por ejemplo, en el ámbito estatal, la recaudación del Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables se estima, de conformidad con la memoria del análisis de impacto normativo del Anteproyecto de ley de residuos y suelos contaminados, en unos 491 millones de euros en un año completo y en términos de devengo.

Para llegar a esta estimación se ha tomado en consideración la información correspondiente al año 2018 procedente de la Encuesta Industrial Anual de Productos el INE y de las cifras de Comercio Exterior de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por tanto, suponiendo que la cantidad de plástico contenida en los envases puestos en el mercado asciende a 1.643.659.621 kilogramos y que la cantidad de plástico no reciclado contenido en dichos envases es de 1.091.336.265 kilogramos, como resultado de aplicar el tipo impositivo (0,45 euros/kilogramo) a la base imponible, que es la cifra anterior, el importe de la recaudación ascendería a unos 491 millones de euros.

Ver Texto

(38) En el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Ver Texto

(39) En la medida en que lo recaudado mediante dicho gravamen se destine a fines relacionados con la mejora del sistema eléctrico para poder alcanzar los objetivos medioambientales que la Unión se ha marcado, incluida la reducción de las emisiones de gases de

efecto invernadero y la neutralidad climática, tales elementos pueden confirmar que el gravamen persigue efectivamente un objetivo de protección del medioambiente.

Ver Texto

(40) *Vid.* con carácter SERRANO ANTÓN, F., «Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales», VVAA, *Fiscalidad ambiental* (coord. por YÁBAR STERLING , A.), Cedecs, 1998, pp. 313-326.

Ver Texto

(41) En el año 2015 la Comisión Europea aprobó el Plan de Acción en materia de economía circular (COM (2015) 614 final), que incluía un paquete normativo que revisaba piezas clave de la normativa comunitaria de residuos, y que se aprobó en 2018. El denominado «Paquete de Residuos» está conformado por cuatro directivas:

1) Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos;
2) Directiva (UE) 2018/850 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 1999/31/CE relativa al vertido de residuos;
3) Directiva (UE) 2018/852 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE relativa a los envases y residuos de envases;
4) Directiva (UE) 2018/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifican la Directiva 2000/53/CE relativa a los vehículos al final de su vida útil, la Directiva 2006/66/CE relativa a las pilas y acumuladores y a los residuos de pilas y acumuladores y la Directiva 2012/19/UE sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

En el marco de la Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular se publicó la Directiva (UE) 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.

Ver Texto

(42) En relación con las medidas relativas a los plásticos de un solo uso, su finalidad medioambiental, es la reducción del *littering* (basura dispersa) en el ámbito marino, así como también el ámbito terrestre.

Ver Texto

(43) La Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados incorporó al ordenamiento jurídico interno la Directiva Marco de residuos, la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas.

Esta nueva directiva estableció el principio de jerarquía de residuos, que explicita el orden de prioridad en las actuaciones en materia de residuos: prevención de residuos, preparación para la reutilización, reciclado, otros tipos de valorización incluida la energética y, por último, la eliminación de los residuos.

A estos efectos, de acuerdo con la Disposición derogatoria primera de la Ley 7 /2002 quedan derogadas todas aquellas disposiciones que se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en esta ley y en particular, entre otras, la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados.

Ver Texto

(44) *Vid.* CORDERO GONZÁLEZ, E.M., «La reforma del sistema de recursos propios de la UE: el recurso sobre los residuos de envases de plástico no reciclados y el proyecto de mecanismo de ajuste en frontera de las emisiones de carbono», *Studi Tributari Europei*, n.º. 11, 2021, pp. 147-163.

Ver Texto

(45) El peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan será calculado como la diferencia entre el peso de los residuos de envases de plástico generados en un Estado miembro en un año determinado y el peso de los residuos de envases de plástico reciclados ese año, determinado con arreglo a la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases.

Ver Texto

(46) El art. 2 de la Decisión 2020/2053, relativo a las categorías de recursos propios y métodos específicos para su cálculo, establece que constituirán recursos propios, consignados en el presupuesto de la Unión, los siguientes ingresos:

«[…]

c*) el obtenido de aplicar un tipo uniforme de referencia al peso de los residuos de envases de plástico generados en cada Estado miembro que no se reciclen. El tipo uniforme de referencia será de 0,80 EUR por kilogramo. Se aplicará una reducción bruta anual a determinados Estados miembros según lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 2;*

[…]

2. A los efectos del apartado 1, letra c), del presente artículo, se entenderá por "plástico" un polímero en el sentido de lo dispuesto en el punto 5 del artículo 3 del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo (5), al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias; "residuo de envase" y "reciclado" tendrán el significado asignado, respectivamente, a estos términos por el artículo 3, puntos 2 y 2 ter de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (6) >y en la Decisión 2005/270/CE de la Comisión (7).

El peso de los residuos de envases de plástico que no se reciclan será calculado como la diferencia entre el peso de los residuos de envases de plástico generados en un Estado miembro en un año determinado y el peso de los residuos de envases de plástico reciclados ese año, determinado con arreglo a la Directiva 94/62/CE.

Tendrán derecho a reducciones brutas anuales, expresadas en precios corrientes que deben aplicarse a sus respectivas contribuciones previstas en el apartado 1, letra c), los siguientes Estados miembros, por los siguientes importes: 22 000 000 EUR Bulgaria, 32 187 600 EUR Chequia, 4 000 000 EUR Estonia, 33 000 000 EUR Grecia, 142 000 000 EUR España, 13 000 000 EUR Croacia, 184 048 000 EUR Italia, 3 000 000 EUR Chipre, 6 000 000 EUR Letonia, 9 000 000 EUR Lituania, 30 000 000 EUR Hungría, 1 415 900 EUR Malta, 117 000 000 EUR Polonia, 31 322 000 EUR Portugal, 60 000 000 EUR Rumanía, 6 279 700 EUR Eslovenia, y 17 000 000 EUR Eslovaquia.

3. A efectos del apartado 1, letra d), el tipo uniforme de referencia se aplicará a la RNB de cada Estado miembro.

La RNB a que se refiere el apartado 1, letra d), se entiende como la RNB anual a precios de mercado determinada por la Comisión en aplicación del Reglamento (UE) n.º 549/2013».

Ver Texto

(47) HERRERA MOLINA, P. M., «El principio "quien contamina paga"»…cit., p. 196.

Ver Texto

(48) No obstante, el Gobierno italiano ha aprobado su primer borrador de la Ley de Presupuestos para 2024, en el que se prevé que la entrada en vigor del impuesto sobre el plástico en Italia se posponga al 1 de julio de 2024.

Ver Texto

(49) En este sentido, se recuerda en la contestación a la consulta vinculante a la DGT V1534-23 de 5 de junio de 2023, que tal y como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado reiteradamente, se puede concluir que solo se incluye como contraprestación aquello que se encuentre en directa relación con la entrega del bien o el servicio prestado (Sentencias de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, apartado 11 y de 2 de junio de 1994, Empire Stores (C-33/93), apartado 12, entre otras).

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo de que se trate en cada caso recaiga sobre la misma operación a cuya realización se vincula el devengo del Impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizó la teoría del vínculo directo entre un tributo y la operación gravada en su sentencia de 1 de junio de 2006, asunto Danske Bilomportorer, C-98/05. En particular se analizó la posible inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos supuestos en los que el distribuidor del vehículo abonaba el impuesto de matriculación por cuenta del comprador y, posteriormente, se lo trasladaba.

El Tribunal de Justicia concluyó, en los apartados 25 y siguientes de dicha sentencia, lo siguiente:

«25 De ello se desprende que, cuando el impuesto de matriculación haya sido abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar al comprador un vehículo que esté matriculado a nombre de éste último, como ocurre en el asunto principal, debe considerarse que la facturación de dicho impuesto al comprador supone el reembolso de los gastos realizados por el distribuidor en nombre y por cuenta del referido comprador y no representa una contrapartida por el bien entregado. Por lo tanto, un impuesto de esta índole no puede considerarse como un dato incluido en la contabilidad del distribuidor y que tenga el carácter de una cuenta específica en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

26 Según ha destacado la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, debe subrayarse a este respecto que, en el marco de un contrato de venta como el que se cuestiona en el asunto principal, el distribuidor registrado que pague el impuesto de matriculación antes de entregar el vehículo no lo hace en su propio interés, sino en el del comprador que desea

tomar posesión de un vehículo nuevo matriculado a su nombre y apto para circular legalmente por la vía pública en Dinamarca.

27 Como pone de manifiesto DBI, en tal caso, el distribuidor registrado es ciertamente el responsable del pago del impuesto de matriculación a las autoridades tributarias competentes. No es menos cierto que, por lo que atañe a este impuesto, la persona obligada a su pago es el comprador del vehículo, según lo pone de manifiesto el hecho de que el distribuidor repercute después sobre el referido comprador el importe de dicho impuesto que ha pagado.

(...)

30 Procede, pues, responder a las cuestiones planteadas que, en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición.».

Ver Texto

(50) En principio, estaba previsto que la entrada en vigor fuese el día siguiente al de su publicación en el «BOE», esto es el 10 de abril de 2022, pero la misma se modificó para el Título VII relativo a las medidas fiscales para la economía circular tras una enmienda transaccional, presentada por el Partido Popular, que se aprobó en el último momento por la Comisión de Transición Ecológica del Congreso.

Ver Texto

(51) HERRERA MOLINA, P. M., «El principio "quien contamina paga"», …cit., p. 206.

Ver Texto

(52) Sobre este particular, en relación con el uso del carbón y su perspectiva medioambiental, en la STJUE de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, S.A.U y Tribunal Económico-Administrativo Central, As. C-833/21, se indica que como observó la Comisión, habida cuenta de la probable disminución del uso de carbón en la producción de electricidad, el impacto presupuestario a largo plazo de la imposición del carbón utilizado para producir electricidad debe ponerse en perspectiva con los efectos de esta imposición sobre el medio ambiente. Según esa institución, la excepción a la exención obligatoria puede compararse con otras medidas que tienen un «doble dividendo», es decir, un impacto presupuestario y un impacto sobre el comportamiento. Tales medidas pueden generar, cuando se introducen, elevados ingresos presupuestarios que, a largo plazo y cuando alcanzan su objetivo de protección del medio ambiente, se reducen a medida que los sujetos pasivos adaptan su comportamiento.

Ver Texto

