

IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES*

SPANISH TAX ON NON-REUSABLE PLASTIC PACKAGING

Rev. Boliv. de Derecho N° 40, julio 2025, ISSN: 2070-8157, pp. 346-375

* Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación "Fiscalidad de la empresa en un entorno de crisis económica, globalización y digitalización" (TAXEMPRESAXXI).

Enrique
de Miguel
CANUTO

ARTÍCULO RECIBIDO: 23 de abril de 2025

ARTÍCULO APROBADO: 2 de junio de 2025

RESUMEN: El impuesto estatal sobre envases de plástico no reutilizables, regulado, liquidado y recaudado por el Estado español, es un impuesto con fin no fiscal, que da lugar a un complejo conjunto de supuestos de no sujeción, supuestos de exención, supuestos de deducción y supuestos de devolución, que giran en torno a la consecución de su fin no fiscal.

PALABRAS CLAVE: Envases de plástico no reutilizables; impuesto con fin no fiscal.

ABSTRACT: *The state tax on non-reusable plastic packaging, regulated, assessed, and collected by the Spanish State, is a tax with an extra-fiscal purpose, giving rise to a complex set of non-taxable conditions, exemptions, deductions, and refunds, all of which revolve around achieving its extra-fiscal purpose.*

KEY WORDS: Non-reusable plastic packaging; tax for extra-fiscal purposes.

SUMARIO.- I. CARACTERIZACIÓN DEL IMPUESTO.- II. TRIBUTO CON FINALIDAD NO FISCAL.- III. PLÁSTICOS REUTILIZABLES.- VI. EXENCIÓN RELATIVA A PRODUCTOS SANITARIOS.- V. CONCEPTO IMPOSITIVO: FABRICACIÓN DE ENVASES NO REUTILIZABLES.- VI. CONCEPTO IMPOSITIVO: ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE ENVASES NO REUTILIZABLES.- VII. CONCEPTO IMPOSITIVO: IMPORTACIÓN DE ENVASES NO REUTILIZABLES.- VIII. INTRODUCCIÓN IRREGULAR.- IX. DEVOLUCIONES A LOS ADQUIRENTES.- X. ENTIDAD ACREDITADORA.- XI. ACTUACIONES DE GESTIÓN O APLICACIÓN.- XII. ANOTACIONES CONCLUSIVAS.

I. CARACTERIZACIÓN DEL IMPUESTO.

La carta de presentación del impuesto español sobre envases de plástico no reutilizables¹ puede confeccionarse señalando las siguientes características: primera, se trata de un impuesto con fin extrafiscal, que busca combatir el empleo de envases de plástico de un solo uso o no reutilizables, segunda, es un impuesto con tres hechos imponibles: la fabricación de envases, la importación de envases y la adquisición intracomunitaria de envases, tercera, es un impuesto indirecto, en cuanto el fabricante debe *repercutir* el impuesto en el adquirente del envase, si bien en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias no hay repercusión del impuesto, cuarta, es un impuesto de fase única, en correspondencia con gravar plásticos de un solo uso o no reutilizables, quinta, es un impuesto de devengo instantáneo y no periódico, sexta, es un impuesto propio del Estado, regulado, gestionado y recaudado por el Estado español, y no está cedido a las Comunidades autónomas, séptima, no es un impuesto armonizado dentro de la Unión europea y, octava, su gestión o actuación combina la autoliquidación del contribuyente y la liquidación original por la Administración aduanera.

¹ Puede verse ARMENTIA BASTERRA, J.: "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables" (I), (II) y (III), *Forum fiscal*, núms. 299, 300 y 301, 2023; CALVO VÉRGEZ, J.: "La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, núm. 54, 2023, pp.1-13; CASANA MERINO, F.: "El impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación", *Gaceta fiscal*, núm. 442, 2023, pp.1-24; ESCOBAR LASALA, J. J.: "El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Carta tributaria*, núm. 92, 2022, pp. 1-16; FERNÁNDEZ DE BUJAN Y ARRANZ, A.: "Aspectos medioambientales del nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables", *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2023, pp. 199-209; GARCÍA, B., y PALAO BASTAEDES, B.: "La controvertida aplicación práctica del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (iepnr)", *Revista técnica tributaria*, núm. 141, 2023, pp. 281-291; MENÉNDEZ MORENO, A.: ¡Marchando: otra de ecológicos! A propósito de los tributos que contempla la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular", *Quincena fiscal*, núm. 15-16, 2022, pp.1-11; MERINO JARA, I.: "Novedades en materia de tributación medioambiental", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022, pp. 11-19; PATÓN GARCÍA, G.: "Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos", en *Transición energética y ODS* (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M. L. y ORTIZ CALLE, E., dirs.), ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021; PUCHOL TUR, T.: "El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables", *Quincena fiscal*, núm. 4, 2021, pp.71-103.

El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, regulado por la Ley española 7/2022², es un impuesto joven, con no pocos flancos necesitados de profundización, compuesto por un minucioso conjunto de supuestos de no sujeción, supuestos de exención, supuestos de deducción y supuestos de devolución, que giran en torno a su fin no fiscal, enhebrados en sus tres hechos imponibles fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de envases.

II. TRIBUTO CON FINALIDAD NO FISCAL.

Respecto a la naturaleza y finalidad del impuesto, en el pórtico de la regulación, el art. 67 de la Ley 7/2022 dice que “I. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. 2. La finalidad del impuesto es el fomento de la prevención³ de la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material”.

El fin central, inmediato o remoto del impuesto sobre plásticos no reciclables en la *mens legislatoris* es la evitación de la generación de residuos plásticos, por medio de gravar la utilización de los envases de plástico de un solo uso o no reutilizables. Con vistas al fin intermedio u objeto imponible de gravar la utilización de los envases de un solo uso o no reutilizables, a su vez, son configurados como hechos imponibles el trío fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de los envases de plástico.

El resultado a evitar y el objeto imponible⁴ del impuesto español sobre envases de plásticos no reutilizables tienen un sustrato espacial: que el envase esté destinado a ser utilizado una sola vez en el territorio español⁵. Aunque adelantamos que no son coincidentes los ámbitos territoriales de los tres hechos imponibles.

El juego de la finalidad del impuesto se manifiesta en un abanico de supuestos de no sujeción, deducción de cuotas y devolución de cuotas que son ajenos a

2 Ley 7/2022, de 8 de abril, sobre economía circular (B.O.E. núm. 85 de 9 de abril), arts. 67 a 83).

3 Prevenir y fomentar son antónimos. La etimología de prevenir refiere a prepararse para evitar un riesgo o una acción, mientras que fomentar es incitar al crecimiento, promover el desarrollo. Se evidencia que, en contra de las apariencias, el legislador no tiene claro el fundamento de la figura.

4 El objeto imponible, sustrato o materia sobre la que recae el impuesto, la *utilización de los envases* (art. 67), no se identifica con el objeto material, los envases no reutilizables (art. 68), ni con el hecho imponible fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases (art. 72).

5 “Territorio de aplicación” o ámbito de aplicación, en el lenguaje del impuesto sobre plásticos, refiere al territorio peninsular, Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla. En tal sentido, “territorio distinto al de aplicación del impuesto” refiere tanto Estados de la Unión como Estados terceros. Sin embargo, en el concepto impositivo adquisición intracomunitaria en el impuesto sobre plásticos, se quedan fuera Canarias, Ceuta y Melilla.

razones de capacidad económica y están vinculados al decaimiento sobrevenido de la finalidad negativa del impuesto presente en la *mens legislatoris*.

Consecuencia de la finalidad de evitación es que quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto tanto los productos de plástico cuyo diseño excluye el resultado a combatir -la generación de residuos- como los productos de plástico cuya utilización no genera residuos.

Para combatir los residuos plásticos se grava la utilización del plástico, no frontalmente sino por medio de sujetar la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases, introduciendo así una doble instrumentalidad en la construcción legislativa y en la praxis aplicativa del gravamen, que genera una notable complejidad. Se grava la fabricación adquisición o importación como instrumento para gravar la utilización del plástico y se grava la utilización como instrumento para evitar la generación de residuos.

Desde una mirada constitucional, el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables es una figura impositiva que no grava la capacidad económica de quien realiza el hecho imponible y es evidente que lo que cuantifica no es la riqueza detentada por nadie.

III. PLÁSTICOS REUTILIZABLES.

«Plástico» es el material compuesto por un polímero tal como se define en el art. 3.5 del Reglamento de la Unión n.º 1907/2006, de 18 de diciembre de 2006, relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y preparados químicos (REACH), al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con la excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente. Se trata de sustancias químicas sintéticas, de estructura macromolecular, fruto de un proceso químico de polimerización, cuyo componente principal son átomos de carbono de doble enlace.

Hemos de distinguir el plástico biodegradable del plástico oxodegradable, porque el primero queda a extramuros del impuesto. «Plástico biodegradable» es el plástico susceptible de sufrir descomposición física o biológica, de modo que, en último término, se descompone en dióxido de carbono o anhídrido carbónico (CO₂), -que es un gas- biomasa y agua, lo que permite su “valorización” mediante compostaje aerobio y mediante digestión anaerobia⁶. «Plástico oxodegradable»

6 La Directiva europea 2019/904 establece la prohibición de introducir en el mercado europeo plástico oxo-degradable. Dos empresas censuran que la Directiva no exceptúe el plástico oxo-bio-degradable, tipo de plástico al que, según ellas, la adición de un aditivo prooxidante, como el contenido en su mezcla maestra d2w, le permitiría biodegradarse mucho más rápidamente que el plástico oxodegradable, por lo que ejercitan la acción de indemnización contra el Parlamento, el Consejo y la Comisión. El Tribunal

refiere a materiales plásticos que incluyen aditivos, los cuales mediante oxidación de lo que resulta un sólido-, provocan la fragmentación del material plástico en micro-fragmentos o su descomposición química.

Por otra parte, la relación entre valorización y reciclaje de residuos es una relación de género a especie. Valorización es “cualquier operación cuyo resultado principal sea que el residuo sirva a una finalidad útil al sustituir a otros materiales, que de otro modo se habrían utilizado para cumplir una función particular o que el residuo sea preparado para cumplir esa función en la instalación o en la economía en general”, mientras que el reciclaje consiste en “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. Incluye la transformación del material orgánico”. El reciclaje es una modalidad o clase de valorización de residuos.

¿Qué envases son considerados reutilizables, a los efectos del impuesto? Se considera que los envases son reutilizables cuando han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

IV. EXENCIÓN RELATIVA A PRODUCTOS SANITARIOS.

Sobresale la exención relativa a los productos sanitarios, recogida en el art. 75 letras a) y b), de la Ley 7/2022, que se extiende a los tres hechos imponibles y a las tres clases de productos sujetos: productos finales, productos semielaborados y productos portadores de plástico. Los supuestos exentos, relativos a productos sanitarios, son los que siguen:

1.º la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases 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 la importación o adquisición intracomunitaria de envases que se introduzcan en el territorio de aplicación del impuesto prestando 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.

General, en sentencia de 31 de enero de 2024, caso *Symphony Environmental*, causa T-745/20, desestima el recurso. Se desprende la conclusión de que el plástico oxo-bio-degradable no puede ser asimilado al plástico bio-degradable.

3.º la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados 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.

4.º la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, comercialización o presentación de envases no reutilizables, cuando 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.

Actuaciones de gestión: la efectividad de esta exención está condicionada a que se acredite el destino efectivo de los productos a los usos previstos. Los contribuyentes que realicen la primera entrega de los productos a favor de adquirentes que los destinen a tales usos, deberán recabar de estos una *declaración previa* en la que manifiesten que el destino de los productos da derecho a la exención. La exención, obviamente, excluirá la repercusión del impuesto. La declaración deberá ser conservada durante los plazos de prescripción relativos al impuesto del art. 66 de la LGT.

Respecto a las consecuencias del incumplimiento de la finalidad postulada, el disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos objeto del impuesto de las exenciones recogidas en el art. 75.a)⁷ de la Ley 7/2022, por no ser el destino efectivo de los productos el consignado en dicha letra, es conducta constitutiva de infracción tributaria grave, cuya sanción consiste en una multa proporcional del 150 % del beneficio indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros.

V. CONCEPTO IMPOSITIVO: FABRICACIÓN DE ENVASES NO REUTILIZABLES.

La fabricación de envases es la esfera más inmediata de gravamen al impuesto en examen.

HECHO IMPONIBLE: Es hecho imponible del impuesto la fabricación en *territorio español* de envases diseñados y destinados a ser utilizados una sola vez o no reutilizables en territorio español. El territorio español, a los efectos del hecho imponible fabricación, es el territorio español en sentido propio, integrado por la península ibérica, Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla.

⁷ Llama la atención que el enunciado de la norma infractora solo mencione el apartado a) del art. 75, que comprende los supuestos 1, 2 y 3, y omita la mención del apartado b), relativo al supuesto 4, supuesto en el que no se aprecian diferencias relevantes a estos efectos.

Noción de fabricación: A efectos de este impuesto se entiende por «fabricación» la elaboración de productos objeto de este Impuesto, para el mercado nacional. No obstante, no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de otros productos que no contengan plástico -que vagan fuera del impuesto- o a partir exclusivamente de los productos sujetos al impuesto comprendidos en el art. 68.l.b) y c) de la Ley 7/2022- semielaborados y “portadores”, que ya deben haber sido gravados-.

La noción de fabricación se extiende a la incorporación a los envases de otros elementos de plástico que, no integrándose a priori en el ámbito objetivo del impuesto, tras su incorporación a los envases pasen a formar parte de los mismos.

En consecuencia, como indica CASANA MERINO, quedan excluidos del ámbito material del impuesto los productos que forman parte del proceso de desarrollo del hecho imponible pero no se incorporan definitivamente al envase final, ni están diseñados para ser entregados junto con dicho envase, aunque desempeñen funciones de contención, protección o manipulación de la mercancía⁸.

El fabricante, en la primera entrega del envase fabricado, tiene el deber de repercutir el importe de la cuota devengada al adquirente del envase. Se trata pues de un impuesto de repercusión obligatoria. Si bien, en las adquisiciones intracomunitarias y en las importaciones de envases no habrá repercusión.

Objeto material del impuesto: no todo producto que contenga plástico es objeto material del impuesto, sino que, según el art. 68.l de Ley 7/2022, se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto tres conjuntos de productos:

a) Los productos finales consistentes en envases no reutilizables que contengan plástico. Son considerados envases a los efectos del impuesto todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, incluyéndose dentro de estos tanto los definidos en el art. 2.m) de la Ley 7/2022, 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. Hecha la salvedad de los artículos que 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 conjuntamente⁹.

8 CASANA MERINO, F.: “El Impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación”, cit., p. 6.

9 Un ejemplo lo encontramos en la respuesta a la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0010-23, de 5 de enero de 2023, en que la consultante es una sociedad cuya actividad principal es la fabricación en plástico de productos del sector del *packaging*, que pregunta si las cápsulas para café que fabrica son o no un producto objeto del impuesto. La DGT responde en sentido negativo: a las cápsulas de café que se eliminan con el café usado le es de aplicación la salvedad enunciada en el art. 68 de la Ley: “salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o

b) Los productos plásticos *semielaborados* destinados a la obtención de los envases no reutilizables que contengan plástico, tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

c) Los productos que podemos llamar “portadores” de plástico, que son productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre de envases no reutilizables, permitir la comercialización de envases no reutilizables o permitir la presentación de envases no reutilizables.

Debe añadirse que el mencionado art. 2.m) de la Ley 7/2022 remite a la anterior Ley 11/1997, ley que permaneció vigente en lo que no se opusiera a la posterior Ley 22/2011, en calidad de norma reglamentaria, y que ha sido derogada por el Real Decreto 1055/2022¹⁰, de 27 de diciembre, que es la norma, de nivel reglamentario, que ahora enuncia la noción de envase a los efectos del impuesto.

SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN: los supuestos de no sujeción del artículo 73 no son casos de ausencia de la capacidad económica objeto de gravamen sino de logro de la evitación pretendida por el legislador o de ausencia de un elemento integrante del hecho imponible. Son los siguientes:

a) La fabricación de los productos objeto del impuesto cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido *destruidos*, siempre que la existencia de los hechos excluyentes haya sido probada ante la Agencia tributaria del Estado, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho. No están sujetos porque se consigue la evitación buscada.

b) La fabricación de aquellos productos objeto del impuesto, que se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta¹¹, a un territorio *distinto* al territorio de aplicación del impuesto. La efectividad de este supuesto de no sujeción quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los mismos del territorio de aplicación del impuesto. La no sujeción deriva de la ausencia del elemento territorial.

c) Partiendo de que pinturas, tintas y adhesivos aunque sean materiales poliméricos no están comprendidos en la noción legal de plástico, se enuncia la

preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente”. En la respuesta dada subyace la insusceptibilidad para otro uso de la cápsula consumida. La conclusión negativa es, además, reforzada con el criterio recogido en la lista de ejemplos de la Directiva europea 94/62, de 20 de diciembre de 1994, sobre envases y residuos de envases, según la cual no cabe considerar envases a las cápsulas de café que se eliminan con el café usado.

10 Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases (B.O.E. núm. 311, de 28 de diciembre).

11 Quedan comprendidos los supuestos de intermediación en nombre propio por cuenta ajena o representación “indirecta” y los supuestos de intermediación en nombre y por cuenta ajena o representación “directa”.

no sujeción de la fabricación de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, que están concebidos para ser incorporados a los productos objeto del impuesto.

d) La fabricación de productos finales a los que hace referencia el art. 68.I.a) que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están *diseñados* para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías. No se sujetan porque no se cumple la función del envase¹².

DEVENGO: el hecho imponible fabricación de envases es un hecho imponible de devengo instantáneo y autoliquidación periódica.

En los supuestos de fabricación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la *primera entrega* o puesta a disposición a favor del adquirente, en el territorio de aplicación, de los productos objeto del impuesto por el fabricante. No obstante, si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos¹³.

En las entregas posteriores a la primera entrega en el territorio español no se produce el devengo del impuesto. Se trata pues de un impuesto de fase única. Frente a los impuestos plurifásicos como es el IVA.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de productos fabricados se debe a que han sido objeto de entrega o puesta a disposición por parte del fabricante. Lo que fuerza al fabricante a probar el eventual distinto destino.

CONTRIBUYENTE: en los supuestos de fabricación de envases no reutilizables, son contribuyentes del impuesto las personas que realicen la fabricación de los productos objeto del impuesto para el mercado nacional¹⁴. Pueden ser personas físicas. Pueden ser personas jurídicas. Y pueden ser entidades sin personalidad a las que se refiere el apartado 4 del art. 35 L.G.T., como una comunidad de bienes o una unión temporal de empresas.

Caso de que el titular de la fábrica de envases de plástico sea una persona y el titular de la explotación de la fábrica sea otra persona distinta, será considerado

¹² Algún autor exige cumulativamente que efectivamente no se entreguen ambos, continente y contenido, a la vez. Se trata de una restricción injustificada en la hermenéutica del supuesto de no sujeción.

¹³ En caso de pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible si finalmente el envase no es entregado se produce la pérdida sobrevenida del objeto imponible, la utilización de envases, de la mano de la frustración de la finalidad del impuesto. La utilización en el territorio de aplicación no es un elemento del hecho imponible, sino el objeto imponible o materia gravada.

¹⁴ Art. 76 de la Ley 7/2022.

contribuyente el titular de la explotación económica, por ser quien elaborará el producto potencial generador de residuos.

CUOTA ÍNTEGRA: como indica CALVO VÉRGEZ¹⁵, aquellos envases que, hallándose compuestos de más de un material, contengan plástico, se gravaran por la cantidad de plástico que contengan. De ahí la previsión de una base no monetaria y un tipo de gravamen en sentido estricto.

Según el art. 77. I de la Ley 7/2022, la base imponible será la cantidad de plástico no reciclado, *expresada en kilogramos*, contenida en los productos objeto del impuesto.

En el supuesto de que a los productos por los que previamente se hubiera devengado el impuesto, se incorporen otros elementos de plástico, de forma tal que tras su incorporación formen parte del producto al que van incorporados, la base imponible será exclusivamente la cantidad de *plástico no reciclado*, expresada en kilogramos, incorporada a dichos productos. Esta norma presupone el hecho imponible incorporación al envase de nuevos elementos de plástico. Los nuevos elementos, incorporados después, no pueden realizar el hecho imponible pretérito. Y no puede haber base imponible sin hecho imponible, porque entonces la base se derrumba.

El tipo impositivo será de 0,45 euros por kilogramo. La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar el tipo impositivo a la base imponible.

Juicio crítico: la base imponible no debería ser el "plástico no reciclado" sino, en rigor, el plástico no susceptible de valorización. La finalidad impositiva a evitar -sea en el diseño, sea en la utilización- no puede quedar al margen de la base imponible. La noción de valorización de residuos, como hemos visto, es más amplia que la noción de reciclaje de residuos. Determinados plásticos son susceptibles de valorización como ocurre con el plástico biodegradable.

REPERCUSIÓN: el hecho imponible fabricación de envases va unido a la repercusión obligatoria de la cuota (art. 82.9) en el adquirente del envase.

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:

15 CALVO VERGEZ, J.: "La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, núm. 54, 2023, p. 9.

En la *primera venta o entrega* realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir¹⁶ al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. Documentando la repercusión en factura. En la factura que expidan deberán consignar separadamente: 1.º El importe de las cuotas devengadas. 2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. 3.º Si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificar la norma en virtud de la cual la venta o entrega resulta exenta.

Por otra parte, en cuanto al movimiento de los envases, en las posteriores entregas, previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto, con ocasión de dichas ventas o entregas -no deben repercutir pero sí- deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan: 1.º El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificar el artículo en que se fundamenta el beneficio fiscal. 2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. No hay deber de consignar cuando se expidan facturas simplificadas a que se refiere el art. 7.1 del Reglamento sobre facturación, Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Dado que a los efectos del impuesto se entiende por comercialización “todo suministro de un producto para su distribución, consumo o utilización en el mercado nacional en el transcurso de una actividad comercial, ya sea previo pago o a título gratuito”, se deduce que las primeras entregas realizadas a título gratuito o lucrativo también originan el deber de repercutir el impuesto¹⁷.

El cambio posterior de destino del envase en manos del adquirente, orientado a la finalidad de evitar, como veremos, podrá originar derecho a devolución a favor del adquirente que ha soportado la repercusión.

La conducta consistente en la incorrecta consignación en la factura o en el certificado de la cuota impositiva, el plástico no reciclado o la norma de exención- los datos a los que se refiere el art. 82.9- es constitutiva de infracción tributaria grave, cuya sanción consiste en una multa fija de 75 euros por cada factura o

16 No hay duda de que en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias está ausente el deber de repercutir el impuesto en el adquirente. La hipótesis dialéctica de importar o adquirir intracomunitariamente envases recién fabricados, como objeto de repercusión, naufraga ante la condición de haber sido fabricado el envase en el ámbito territorial del impuesto, esto es, en territorio español, que compone el presupuesto legal de la repercusión. En el mismo sentido ESCOBAR LASALA, J. J.: “El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, *Carta tributaria*, núm. 92, 2022, p. 16.

17 En esta línea, para CASANA MERINO, resulta indiferente que la entrega sea a título oneroso o a título gratuito pues la finalidad del impuesto es gravar la utilización de los envases que contengan plástico, no la comercialización de los envases (“El Impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación”, cit., p. 6).

certificado emitido con la consignación incorrecta de los datos a que se refiere el art. 82.9 de la Ley 7/2022.

El deber de repercutir el impuesto no es un aspecto relativo a su gestión o aplicación-donde erróneamente lo ha ubicado el legislador-, sino que refiere a la estructura del impuesto como impuesto indirecto, en cuanto define quién soporta definitivamente la carga tributaria.

DEDUCCIONES: la devolución material al fabricante del envase inicialmente entregado puede originar el derecho a deducir en la posterior autoliquidación del fabricante contribuyente.

En las condiciones que reglamentariamente se establezcan, según el art. 80.2, el contribuyente fabricante de los productos gravados y que sean objeto de devolución para su *destrucción* o para su *reincorporación* al proceso de fabricación, entonces, en la autoliquidación del periodo en que se produzcan dichas circunstancias, podrá minorar, de las cuotas devengadas en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de los productos que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe al adquirente.

Como indica ESCOBAR LASALA se trata de un supuesto en el que la destrucción o reincorporación se produce con posterioridad al devengo y por ello el mecanismo para evitar que el impuesto recaiga sobre tales envases no puede ser la no sujeción, sino que es la deducción de la cuota ¹⁸, en la autoliquidación del periodo en curso.

La aplicación de la deducción está condicionada a que la existencia de los hechos pueda ser probada ante la Agencia tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto mediante el correspondiente documento justificativo del mismo.

Dinámica: cuando la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido *cuatro años* contados a partir de la finalización del periodo de liquidación en el que se produjo dicho exceso. Los contribuyentes cuyas cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas en el *último período* de liquidación del año natural tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación.

18 ESCOBAR LASALA, J.J.: "El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Carta tributaria*, 2022, núm. 92, 2022, p.11.

Este supuesto de deducción de cuotas del impuesto sobre envases no está asociado a razones de neutralidad fiscal, sino a la *enervación de la finalidad* del impuesto, al cambio de estatuto del producto gravado desde el punto de vista de la finalidad de evitación por parte del impuesto.

VI. CONCEPTO IMPOSITIVO: ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE ENVASES NO REUTILIZABLES.

¿Qué hay del tráfico internacional de envases no reutilizables, desde el punto de vista del impuesto? Hemos de distinguir las adquisiciones intracomunitarias de las importaciones de envases.

HECHO IMPONIBLE: el segundo hecho imponible del impuesto consiste en la adquisición intracomunitaria de productos objeto del impuesto, en el mercado nacional.

A efectos de este impuesto se entenderá por «adquisición intracomunitaria»: la obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado de la Unión europea, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores¹⁹.

La exclusión de Canarias, Ceuta y Melilla del ámbito territorial de aplicación de este concepto impositivo trae consigo un cierto paralelismo entre la noción de adquisición intracomunitaria a efectos del IVA y la noción de adquisición intracomunitaria a efectos del impuesto sobre los plásticos no reciclables.

Se destaca que el expedidor o transportador puede ser el transmitente, puede ser el adquirente y puede ser un tercero en nombre y por cuenta ajena. Lo que excluye la intermediación de un tercero en nombre propio y por cuenta ajena o “representación indirecta”.

Se considerarán, asimismo, operaciones *asimiladas* a las adquisiciones intracomunitarias la recepción de envases objeto del impuesto por su propietario en el territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo envío haya realizado él mismo desde otro Estado miembro²⁰. Supuesto

19 Los elementos estructurales son tres: 1º envío o transporte del producto 2º que el Estado de origen sea un Estado de la Unión 3º adquirente en el Estado español que obtenga el poder de disposición.

20 Un ejemplo de adquisición intracomunitaria *asimilada* lo encontramos en el caso objeto de la Consulta a la Dirección General de Tributos VI041-23 de 26 de abril de 2023, que, sin embargo, el Órgano directivo califica de adquisición intracomunitaria sin adjetivos. La consultante compra los productos objeto del impuesto a un establecimiento permanente ubicado en el territorio español, cuya matriz está en Francia, y los bienes son enviados directamente desde Francia y/o Alemania. Después el establecimiento permanente

cuya facticidad guarda también cierto paralelismo con las transferencias intracomunitarias²¹ en sede de IVA.

El ámbito territorial de las adquisiciones intracomunitarias es asimétrico con el ámbito territorial relativo a las importaciones de plásticos. Si bien, como veremos, ambas piezas encajan entre sí en el rompecabezas impositivo.

SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN: se clarifica que no estarán sujetas al impuesto, según el art. 73, las siguientes operaciones:

Letra c): la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, que son polímeros no plásticos, aun cuando concebidos para ser incorporados a los productos objeto del impuesto.

Letra d): la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos “finales” a que hace referencia el art. 68.I.a) que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías. La razón está en la desconexión continente-contenido.

EXENCIONES: Estarán exentas, según el art. 75, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

Letra d): la adquisición intracomunitaria de los productos objeto del impuesto que, *con anterioridad* a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto²² al de aplicación del impuesto, como lo es Francia. La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los productos del territorio de aplicación del impuesto.

Letra e): la adquisición intracomunitaria de los productos objeto del impuesto y que, *con anterioridad* a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al hecho imponible, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido *destruidos*, si tales hechos han sido probados ante la Agencia tributaria del Estado, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho.

emite la factura a la compradora consultante. Como vemos, los envases son recibidos por su propietario, cuyo envío realiza él mismo desde otro Estado de la Unión.

21 Puede verse DE MIGUEL CANUTO, E.: “Transferencias intracomunitarias originarias y sobrevenidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Quincena fiscal*, núm.19, 2021, pp. 81-106.

22 Caso de recepción en territorio peninsular o Baleares y posterior envío a Canarias, Ceuta o Melilla, se devenga el impuesto en la adquisición y el envío a Canarias Ceuta o Melilla no supone una importación.

Si el hecho o circunstancia sobrevenida sucede una vez expirado el plazo de presentación de la autoliquidación original, entonces la enervación del gravamen habrá de seguir la vía no de la exención, sino de la deducción en la autoliquidación del periodo en curso en que tenga lugar tal circunstancia.

Letra f): umbral cuantitativo: la adquisición intracomunitaria o la importación de los envases a los que se refiere el art. 68.I.a), tanto si se introducen vacíos, como si se introducen prestando la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de otros bienes o productos, siempre que el *peso total del plástico no reciclado* contenido en dichos envases objeto de la importación o adquisición intracomunitaria no exceda de 5 kilogramos en un mes.

DEVENGO: el hecho imponible adquisiciones intracomunitarias de envases es un hecho imponible autónomo de devengo instantáneo y autoliquidación periódica.

En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos objeto del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por las operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma

CONTRIBUYENTES: en los supuestos de adquisición intracomunitaria de envases no reutilizables, son contribuyentes del impuesto las personas que realicen la adquisición intracomunitaria de los productos objeto del impuesto²³. Pueden ser personas físicas. Pueden ser personas jurídicas. Y pueden ser entidades sin personalidad a las que se refiere el apartado 4 del art. 35 de la L.G.T.

El adquirente intracomunitario puede ser una persona no establecida en el territorio peninsular ni en Baleares²⁴. En tal caso el no establecido debe nombrar un representante ante la Administración tributaria para el cumplimiento de sus obligaciones impositivas. Puede ser una persona jurídica o una persona física.

DEDUCCIONES: en la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación en que se produzcan las circunstancias siguientes, el contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias de los productos objeto del impuesto, con base en el art. 80.I de la Ley 7/2022, podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de:

²³ Art. 76 de la Ley 7/2022.

²⁴ En el mismo sentido CALVO VERGEZ, J.: "La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", cit., p. 10, nota 25.

a) Los productos enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, *fuera* del territorio de aplicación, después de la presentación y pago de la autoliquidación de la adquisición intracomunitaria; b) los productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación, pero después de la presentación y pago de la autoliquidación de la adquisición intracomunitaria, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido *destruidos*; c) los productos que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de *devolución para su destrucción o reincorporación* al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.

La aplicación de las deducciones queda condicionada a que la existencia de los hechos sobrevenidos enunciados pueda ser probada ante la Agencia tributaria del Estado por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto mediante el correspondiente documento justificativo.

Dinámica: cuando la cuantía de las deducciones supere el importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, si no han transcurrido *cuatro años* a partir de la finalización del periodo en el que se produjo dicho exceso. Los contribuyentes cuyas cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas en el último período de liquidación del año natural tendrán derecho a solicitar la devolución o reembolso del saldo a su favor en la autoliquidación de dicho período de liquidación.

Como reflexión panorámica, aunque fenomenológicamente las adquisiciones intracomunitarias en el impuesto sobre los plásticos y las adquisiciones intracomunitarias en el IVA guardan una notable similitud su significado impositivo es distinto. En el IVA si el sujeto pasivo tiene derecho a íntegra deducción de las cuotas soportadas entonces la adquisición intracomunitaria da lugar a la contabilización de una cuota por un importe que es sumado en sede de IVA devengado y es restado en sede de IVA deducible, por lo que no origina “efecto financiero” o desembolso alguno. A diferencia de lo que sucede en el impuesto sobre envases. Donde la adquisición intracomunitaria tiene un fin no fiscal, en el contexto de la doble instrumentalidad de la figura y origina un desembolso del contribuyente. En segundo lugar, estructuralmente esta adquisición intracomunitaria, a los efectos del impuesto sobre envases, no es correlativa a ninguna entrega intracomunitaria en el Estado de origen. En tercer lugar, la normativa reguladora del impuesto sobre plásticos no excluye que el adquirente intracomunitario pueda ser una persona que actúa como particular.

VII. CONCEPTO IMPOSITIVO: IMPORTACIÓN DE ENVASES NO REUTILIZABLES.

Al lado de las adquisiciones intracomunitarias encontramos también las importaciones de envases.

HECHO IMPONIBLE: el tercer hecho imponible del impuesto consiste en la importación al territorio de aplicación de envases no reutilizables.

Desde el punto de vista espacial la noción de importación “encaja” con el diseño territorial de las adquisiciones intracomunitarias. En Canarias, Ceuta y Melilla, las adquisiciones provenientes de Estados de la Unión no se conceptúan adquisiciones intracomunitarias, sino que, y por esa razón, residualmente, son conceptuadas como importaciones.

Los supuestos impositivos que tienen la consideración de importación a los efectos del impuesto son los siguientes:

1.º La entrada en el territorio peninsular español Baleares o Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, como lo es Marruecos, cuando dé lugar al despacho a libre práctica de los mismos de conformidad con el art. 201 del Reglamento n.º 952/2013, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión.

2.º La entrada en Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del “territorio de aplicación” del impuesto, como lo es Francia, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si los productos objeto del impuesto procedieran de Estados terceros.

3.º La entrada en Ceuta y Melilla de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios que no formen parte del territorio español, tanto un Estado de la Unión como un Estado tercero, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si en dichas ciudades resultara de aplicación el Reglamento n.º 952/2013, de 9 de octubre de 2013.

La analogía con el despacho a libre práctica de los plásticos importados fuerza a efectuar la analogía con los regímenes aduaneros especiales, regulados en el Código Aduanero de la Unión de 2013, como supuestos de exclusión del hecho imponible importación de plásticos no reciclables²⁵.

25 CASANA MERINO pone en cuestión la conclusión de la ausencia de sujeción para el régimen de importación temporal y el régimen de “destino final”, por entender que tales regímenes permiten la utilización de

SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN: no estarán sujetas al impuesto, según el art. 73, las operaciones siguientes:

Letra c): la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Letra d): la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos en el mercado nacional a los que hace referencia el art. 68.I.a) que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías.

DEVENGO: se trata de un hecho imponible de devengo instantáneo, si bien la cuota de la importación no será autoliquidada, sino que debe ser liquidada por la Administración aduanera.

En los supuestos de importación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no gravadas por derechos de importación. El devengo se producirá así en el momento de la declaración de despacho a libre práctica de los envases. Delimitando negativamente no se produce el devengo por la admisión de la declaración solicitando un régimen aduanero especial. A esta conclusión conduce la interpretación sistemática de la regla del devengo y la norma sobre el hecho imponible.

CONTRIBUYENTES: en los supuestos de importaciones de envases no reutilizables, son contribuyentes del impuesto las personas que realicen la importación de los productos objeto del impuesto para el mercado nacional²⁶. Pueden ser personas físicas. Pueden ser personas jurídicas. Y pueden ser entidades sin personalidad llamadas como realizadoras del hecho imponible a las que se refiere el apartado 4 del art. 35 de la L.G.T.

Desde el punto de vista del lugar de establecimiento, el importador puede ser una persona establecida en el territorio peninsular o Baleares si bien puede ser también una persona establecida en un Estado tercero o en un territorio tercero (Canarias, Ceuta, Melilla).

envases en territorio nacional, objetivo que el impuesto pretende combatir ("El Impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación", *Gaceta fiscal*, 2023, núm.442, p. 19).

26 Art. 76 de la Ley 7/2022.

Los contribuyentes no establecidos en territorio español deben nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración en relación con sus obligaciones por el impuesto. El nombramiento debe efectuarse con anterioridad a la realización de la primera operación que suponga el primer hecho imponible de este impuesto. El representante debe inscribirse en el Registro territorial del impuesto, antes de la realización del primer hecho imponible del impuesto.

En el escenario ordinario de una importación, una persona establecida en un Estado tercero envía un bien a una distinta persona establecida en territorio español. Aunque no está excluido que un empresario establecido en un Estado tercero envíe un envase al territorio español, en el que actúa como no establecido, para las necesidades de su propia actividad empresarial.

Cuando el titular del envase importado o quien tiene el poder de disposición sobre el envase no revista la condición de importador o “declarante” de la importación, entonces claro está que contribuyente será el importador.

Se suscita la pregunta de si pueden resultar obligadas al pago del impuesto las plataformas de comercio electrónico que asuman, como “productores de producto”, las obligaciones financieras y de información, así como organizativas, en el supuesto de que algún importador, que esté establecido en otro Estado de la Unión o Estado tercero, actúe a través de éstas y no cumpla las obligaciones derivadas de los regímenes de responsabilidad “ampliada” del productor. La respuesta a priori es negativa, porque, estando ese trance cubierto por la reserva constitucional de ley tributaria (art. 31 de la Constitución), la norma no prevé ningún supuesto de sustitución ni de responsabilidad respecto a la obligación tributaria del importador contribuyente. La responsabilidad mercantil no arrastra automáticamente la responsabilidad fiscal.

DEVOLUCIONES: tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado, con base en el art. 81.1 de la Ley 7/2022, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

a) Los importadores de los productos objeto del impuesto, hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta²⁷, fuera del territorio de aplicación; b) los importadores de los productos objeto del impuesto y que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; c) los importadores de los productos objeto del impuesto

27 Quedan comprendidos los supuestos de intermediación en nombre propio por cuenta ajena o representación “indirecta” y los supuestos de intermediación en nombre y por cuenta ajena o representación “directa”.

y que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de *devolución para su destrucción o para su reincorporación* al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.

Como explica ESCOBAR LASALA, dado que en relación el hecho imponible importación es gestionado mediante liquidación practicada por la Administración y no mediante autoliquidación del contribuyente, el único medio para evitar que el impuesto recaiga definitivamente respecto de los envases importados después exportados o destruidos o devenidos inadecuados o restituidos es la devolución del impuesto previamente pagado²⁸.

Singulariza estas devoluciones que refieren a cuotas inicialmente debidas que han sido liquidadas por la Administración. No tratándose de devoluciones de ingresos indebidos, porque el impuesto en origen era debido, habremos de calificarlas de “reembolsos” o devoluciones de la normativa propia del tributo.

Como reflexión panorámica, la noción de “importación” en el impuesto sobre envases de plástico no puede ser identificada con la noción de importación en el Derecho de aduanas²⁹, materia de competencia exclusiva de la Unión europea, cuyas coordenadas espaciales abarcan el conjunto de Estados de la Unión. Desde el punto de vista pedagógico mejor solución sería llamarla “adquisición extracomunitaria”, para marcar la diferencia.

VIII. INTRODUCCIÓN IRREGULAR.

Como *norma de cierre* se prevé el hecho imponible “introducción irregular” para casos de tenencia de envases de los que el tenedor no pueda dar legal explicación de su origen.

Hecho imponible: también está sujeta al impuesto la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto³⁰ (Península, Baleares, Canarias, Ceuta, Melilla) de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto (art. 72.2).

Se entenderá que se ha producido una introducción irregular de dichos productos en el territorio de aplicación en el supuesto de que quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación,

28 ESCOBAR LASALA, J.: “El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables”, cit., p. 12.

29 Puede verse IBÁÑEZ MARSILLA, S.: *GPS Aduanas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.

30 Algún autor limita, injustificadamente, el ámbito espacial del hecho imponible introducción irregular a la Península ibérica e islas Baleares. Sin embargo, el ámbito de aplicación del tributo es el “territorio español” (art. 69) y *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*. La identificación apriorística entre el ámbito territorial del hecho imponible introducción irregular y el ámbito territorial del hecho imponible adquisición intracomunitaria no tiene base ninguna en la norma.

importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los envases han sido objeto de adquisición en el territorio español.

DEVENGO: En los supuestos a los que se refiere el art. 72.2, el devengo del impuesto se producirá en el momento de la introducción irregular en el territorio de aplicación de los envases y, de no conocerse dicho momento, se considerará que la introducción irregular se ha realizado en el periodo de liquidación más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro³¹.

La primera consecuencia que se deriva de esta regla temporal es la generación de intereses de demora desde la finalización del plazo de presentación del periodo de liquidación más antiguo hasta el día en que se practique la liquidación por la Administración.

CONTRIBUYENTES: En los casos de introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los envases de plástico, será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos envases³².

La enunciación del hecho imponible introducción irregular tiene como consecuencia *a priori* la exclusión de sanciones, porque la realización del hecho imponible lo que origina es el nacimiento de la obligación tributaria y no la imposición de sanciones.

Sin embargo, escenario distinto son los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los envases que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, en que estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes-infractores, en tanto no justifiquen la recepción de los envases por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.

Porque en estos casos puede entrar en juego la infracción del art. 83.2.d) consistente en el disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos objeto del impuesto de las exenciones recogidas en el art. 75.a) de la Ley 7/2022, por no ser el destino efectivo de los productos el consignado en dicha letra a), cuya sanción consiste en una multa proporcional del 150 % del beneficio indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros.

31 Art. 74.4 de la Ley 7/2022.

32 Art. 76.2 de la Ley 7/2022.

IX. DEVOLUCIONES A LOS ADQUIRENTES.

El art. 81.I de la Ley 7/2022 prevé supuestos de devolución por *consecución sobrevenida de la finalidad* de evitación que el impuesto se propone. Singulariza este conjunto de supuestos que el solicitante de la devolución es adquirente del producto a quien no se exige haber revestido la condición de contribuyente en su adquisición, e incluso, en dos supuestos es excluida tal condición.

Según el art. 81. I de la Ley tienen derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

Supuesto 1: los adquirentes de los productos objeto del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes³³, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación del impuesto³⁴.

Supuesto 2: los adquirentes de los productos objeto del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el destino de los productos a envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, o bien el de la obtención de envases para tales usos o bien el de permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario.

Supuesto 3: los adquirentes de los productos objeto del impuesto, que habiendo resultado sujetos al mismo por haber sido concebidos, diseñados y comercializados para ser no reutilizables, acrediten después que están en el caso de que, tras la realización de alguna modificación en los mismos, puedan ser reutilizados.

Supuesto 4: los adquirentes de los productos plásticos semielaborados cuando no se vayan a destinar a obtener los envases objeto del impuesto.

Supuesto 5: los adquirentes de los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando los productos no se vayan a utilizar en dichos usos.

33 Como indica ESCOBAR LASALA si se tratase de contribuyentes serían de aplicación, según el caso, el supuesto de no sujeción del art. 73.b, en la fabricación, la exención del art. 75.d, y la deducción del art. 80.I, en las adquisiciones intracomunitarias o la devolución del art. 81.I de la Ley 7/2022, en las imputaciones de envases ("El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", cit., p.16).

34 Serán objeto de devolución tanto los envíos a Estados de la Unión como los envíos a Estados terceros.

Solicitante de la devolución a la Administración, en los supuestos 3, 4 y 5, puede ser un importador del envase o un adquirente intracomunitario, pero también un adquirente del envase que no sea el fabricante del producto. Incluso el fabricante que después adquiera el producto y modifique su destino.

El escenario natural de los supuestos 4 y 5 es un cambio sobrevenido en el uso o destino del envase. Porque si en origen el envase tiene un destino que evita la generación de residuos entonces gozaran de exención (art. 75, letra g) el fabricante, importador o adquirente intracomunitario del envase.

La efectividad de las devoluciones queda condicionada a que los hechos puedan ser probados ante la Agencia tributaria del Estado, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho español, así como a la acreditación del pago del impuesto.

Naturaleza: esta devolución, en mi opinión, debe ser sistematizada como reembolso o *devolución de la normativa propia del tributo*, porque, conforme al art. 31 de la L.G.T. de 2003 “son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo”. Singulariza estas devoluciones que el solicitante puede no haber revestido la condición de contribuyente.

En consecuencia, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras del tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración, la Administración debe abonar intereses de demora (“activos”), sin necesidad de solicitud del contribuyente. El día inicial del devengo del interés de demora coincide con la finalización de dicho plazo semestral y el día final es la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

X. ENTIDAD ACREDITADORA.

Una entidad certificadora, previamente acreditada, deberá emitir certificación indicando la cantidad de plástico contenido en el producto. Que es la magnitud gravada en la base imponible del impuesto. La certificación debe seguir el estándar UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o el estándar que llegado el caso lo sustituya.

La competencia para acreditar corresponde a la Entidad nacional de Acreditación (ENAC) del Estado español o el organismo nacional de acreditación de otro Estado de la Unión, según el Reglamento europeo 765/2008, para los productos fabricados en la Unión y a la Entidad acreditadora del Estado tercero

con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional, para productos fabricados en un Estado tercero.

Es conducta constitutiva de infracción la falsa o incorrecta certificación por la entidad debidamente acreditada, de la cantidad de plástico reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos integrados en el ámbito objetivo del impuesto (art. 83.II, c). La sanción consiste en multa proporcional del 50 por ciento del importe de las cuotas que se hubiesen podido dejar de ingresar, con un mínimo de 1.000 euros (art. 83.III, b).

Respecto a su graduación, la sanción se incrementará en el 25 por ciento si existe comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la actual infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la misma conducta.

La norma no precisa quién debe ser considerado autor de la infracción tributaria descrita, si la Entidad certificadora o el contribuyente beneficiario de la certificación, indefinición normativa que implica una vulneración del principio de legalidad sancionadora (art. 25 de la Constitución).

XI. ACTUACIONES DE GESTIÓN O APLICACIÓN.

La gestión o aplicación del impuesto es construida mediante la elaboración de un Censo de obligados sometidos al impuesto y la confección de un Registro territorial del impuesto. El impuesto sobre envases pone en escena dos métodos de gestión o aplicación.

Respecto de los hechos imponibles fabricación y adquisición intracomunitaria se debe seguir el método de autoliquidación periódica. El periodo de liquidación, como regla general, coincide con el trimestre natural. Si bien para los contribuyentes cuyo periodo de liquidación en el IVA es mensual, el periodo de liquidación del impuesto sobre plásticos, miméticamente, también es mensual.

El fabricante debe presentar tantas autoliquidaciones como establecimientos tenga. El plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto es del uno al veinte del mes siguiente a aquel en que expira el periodo de liquidación.

Respecto al hecho imponible importación se sigue el método clásico de liquidación a cargo de la Administración previa declaración del contribuyente. La práctica de la liquidación administrativa se rige por la normativa aduanera, esto es, el Código aduanero de la Unión de 2013.

Representante fiscal: además, los contribuyentes no establecidos en territorio español deben nombrar una persona para que les represente ante la Administración española en relación con sus obligaciones por el impuesto. El nombramiento debe efectuarse con anterioridad a la realización de la primera operación que suponga el primer hecho imponible de este impuesto. El representante deberá también inscribirse en el Registro territorial del impuesto, antes de realizar el primer hecho imponible del impuesto. La omisión del ejercicio del deber de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos es constitutiva de infracción tributaria grave, cuya sanción consiste en una multa fija de mil euros.

Deber singularizado en este impuesto es el de que los contribuyentes que realicen las actividades que originan el hecho imponible están obligados a inscribirse en el Registro territorial del impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, con anterioridad al inicio de su actividad, con la salvedad de aquellos que se determine mediante Orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda.

¿Quiénes deben inscribirse en el Registro territorial? Los fabricantes en la oficina del lugar en donde radique su establecimiento, los adquirentes intracomunitarios en la oficina en donde radique su domicilio fiscal y los representantes de los no establecidos en la oficina en donde radique su domicilio fiscal. Los importadores, como tales, no están obligados a inscribirse. Los contribuyentes y las personas que representen a los contribuyentes no establecidos en el territorio español que tengan el deber de inscribirse en el Registro territorial del impuesto, deben cumplir con tal deber durante los treinta días naturales siguientes a la entrada en vigor de la Orden reguladora del citado Registro.

El “Código de identificación fiscal” identifica a los obligados tributarios inscritos en el Registro territorial del impuesto. Los obligados tributarios deben tener tantos códigos como actividades y los fabricantes, además, tantos códigos como establecimientos.

La omisión de ejercicio del deber de inscripción en el Registro territorial del impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables puede ser considerada conducta constitutiva de infracción tributaria grave, siendo la sanción una multa fija de mil euros.

XII. ANOTACIONES CONCLUSIVAS.

En el Derecho español, el impuesto estatal sobre envases no reutilizables, regulado por ley 7/2022, es un impuesto disciplinado, liquidado y recaudado por el Estado, con *fin no fiscal*, que el fabricante del envase debe repercutir al adquirente del envase.

1ª El fin central, inmediato o remoto del impuesto sobre plásticos no reciclables en la *mens legislatoris* es la evitación de la generación de residuos plásticos, por medio de gravar la utilización de los envases de plástico de un solo uso o no reutilizables. Con vistas al fin intermedio u objeto imponible de gravar la utilización de los envases de un solo uso o no reutilizables, a su vez, son configurados como hechos imponibles el trío fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de los envases de plástico.

2ª Aunque fenomenológicamente las adquisiciones intracomunitarias en el impuesto sobre los plásticos y las adquisiciones intracomunitarias en el IVA guardan una notable similitud su significado impositivo es distinto. La noción de “importación” en el impuesto sobre envases de plástico no puede ser identificada con la noción de importación en el Derecho de aduanas, materia de competencia exclusiva de la Unión europea, cuyas coordenadas espaciales abarcan no un solo Estado sino el conjunto de Estados de la Unión.

3ª Como norma de cierre se prevé el hecho imponible “introducción irregular” para casos de tenencia de envases de los que el tenedor no pueda dar legal explicación del origen esto es, el supuesto de que quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los envases han sido objeto de adquisición en el territorio español.

4ª La Ley 7/2022 prevé supuestos de devolución por consecución sobrevenida de la finalidad de evitación que el impuesto se propone. Singulariza este conjunto de supuestos que el solicitante de la devolución es adquirente del producto a quien no se exige haber revestido la condición de contribuyente en su adquisición, e incluso, en dos supuestos es excluida tal condición

5ª La gestión del impuesto sobre envases es construida mediante la elaboración de un Censo de obligados sometidos al impuesto y la confección de un Registro territorial del impuesto. El impuesto pone en escena dos métodos de gestión o aplicación.

BIBLIOGRAFÍA

ARMENTIA BASTERRA, J.:

- "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables" (I) *Forum fiscal*: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, núm. 299, 2023.
- "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables" (II) *Forum fiscal*: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, núm. 300, 2023.
- "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables" (III) *Forum fiscal*: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, núm. 301, 2023.

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*, núm. 3, 2021.
- "La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Revista Aranzadi de Derecho ambiental*, núm. 54, 2023.

CASANA MERINO, F.: "El impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables: dudas y problemas en su aplicación", *Gaceta fiscal*, núm. 442, 2023.

DE MIGUEL CANUTO, E.: "Transferencias intracomunitarias originarias y sobrevenidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Quincena fiscal*, núm. 19, 2021.

ESCOBAR LASALA, J. J.: "El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables", *Carta tributaria*, núm. 92, 2022.

IBAÑEZ MARSILLA, S.: *GPS Aduanas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A.: "Aspectos medioambientales del nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables" *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2023.

GARCÍA, B. y PALAO BASTAEDES, B.: "La controvertida aplicación práctica del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (iepnr)", *Revista técnica tributaria*, núm. 141, 2023.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “¡Marchando: otra de ecológicos! A propósito de los tributos que contempla la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular”, *Quincena fiscal*, núm. 15-16, 2022.

MERINO JARA, I.: “Novedades en materia de tributación medioambiental”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022.

PATÓN GARCÍA, G.: “Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos”, en *Transición energética y ODS* (GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M. L. y ORTIZ CALLE, E., dirs.), ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

PUCHOL TUR, T.: “El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables”, *Quincena fiscal*, núm. 4, 2021.

