

A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Senior manager de KPMG Abogados.

Profesor contratado doctor (ANECA) de Derecho Financiero y Tributario.

CUNEF Universidad (España)

a.fernandezdebujan@cunef.edu | <https://orcid.org/0000-0001-6524-6157>

Extracto

En el presente trabajo, enmarcado en el ámbito de la fiscalidad de los impuestos especiales, se realiza un análisis de determinados aspectos relevantes del nuevo impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables que se incardina en el Ley de residuos y suelos contaminados. Se trata de un impuesto estatal, aplicable en todo el territorio español, de carácter indirecto y de naturaleza real que grava, en fase única, determinados consumos específicos, tales como envases no reutilizables que contengan plástico, los productos plásticos semielaborados destinados a su obtención o los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de estos.

En concreto, el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos productos que vayan a ser objeto de utilización en el mercado español. Además, el concepto de «envase» debe entenderse en sentido amplio; así, se define como todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, por lo que su ámbito objetivo se amplía extraordinariamente, así como los obligados tributarios al referido impuesto.

Palabras clave: impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables; fiscalidad medioambiental; consumos específicos.

Recibido: 12-07-2024 / Aceptado: 03-10-2024 / Publicado: 04-11-2024

Cómo citar: Fernández de Buján y Arranz, A. (2024). A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 111-138. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24099>



Mulling over the tax on non-reusable plastic packaging

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Abstract

In this paper, framed in the field of excise taxation, an analysis is made of certain relevant aspects of the new tax on non-reusable plastic packaging that is included in the Law on Waste and Contaminated Soil. This is a state tax, applicable throughout the Spanish territory, of an indirect nature and of a real nature that taxes, in a single phase, certain specific consumption, such as non-reusable packaging containing plastic, semi-finished plastic products intended to obtain it or plastic products intended to allow the closure, marketing or presentation of these.

Specifically, the tax on non-reusable plastic packaging is levied on the manufacture, importation or intra-Community acquisition of such products to be used in the Spanish market. In addition, the concept of packaging must be understood in a broad sense, thus it is defined as all articles designed to contain, protect, handle, distribute and present goods, and therefore, its objective scope is extraordinarily broadened, as well as the taxpayers subject to the aforementioned tax.

Keywords: special tax on non-reusable plastic packaging; environmental taxation; specific consumption.

Received: 12-07-2024 / Accepted: 03-10-2024 / Published: 04-11-2024

Citation: Fernández de Buján y Arranz, A. (2024). A vueltas con el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 500, 111-138. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24099>



Sumario

1. Consideraciones preliminares y carácter medioambiental del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables
2. Economía circular, el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y la política medioambiental de la Unión Europea
3. Principales aspectos relevantes del régimen jurídico del impuesto
4. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el valor añadido
5. Colofón

Referencias bibliográficas

1. Consideraciones preliminares y carácter medioambiental del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Como señalan Cobos Gómez y García Carretero (2024, pp. 432-433), la estructura del impuesto responde a la de un auténtico impuesto ambiental¹. La definición del objeto de gravamen, la determinación de la base imponible en función del peso de los envases y la toma en consideración del plástico reciclado nos permite concluir que, al menos teóricamente, el impuesto persigue una clara finalidad ambiental, dirigida a disuadir el uso de envases de plástico no reutilizables, fomentar el reciclaje y alentar la investigación hacia nuevos diseños y materiales. Dicho lo cual, también se observan carencias cuya corrección permitirían profundizar aún más en su carácter medioambiental. Así, la normativa del impuesto no considera factores como la mayor o menor facilidad para el reciclaje o el carácter compostable o biodegradable del material plástico utilizado para modular la carga tributaria, ya fuera encareciendo los productos con peor comportamiento ambiental o premiando (mediante supuestos de no sujeción, exenciones, reducciones de la base imponible o tipos de gravamen diferenciados) los productos que, aun incorporando plásticos, originen un menor impacto sobre el medio ambiente.

La creación de este impuesto constituye, en palabras de Ortiz Calle (2022), 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 (Fernández de Buján y Arranz, 2021b), por mucho que la estructura del impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (IEPNR) responda en buena medida a la de estos tributos (Ortiz Calle, 2022).

En el IEPNR, con carácter general, constituyen sus hechos imponibles la fabricación, importación 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 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), que lleven a cabo los referidos hechos imponibles.

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 miembro².

¹ *Vid.*, con carácter general, García-Ovies Sarandeses (2022).

² En el caso de la contestación a la consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0790/2024, de 17 de abril (NFC088739), los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto son enviados directamente desde almacenes de Polonia al almacén de una empresa española, encargándose la empresa polaca del transporte de dichos productos. En estas ocasiones, señala la DGT, cuando la empresa española

En la importación, señala Casana Merino (2023), 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 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU). 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 artículo 5 del CAU, 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.

En el caso de regímenes aduaneros suspensivos, entre los que se encuentra el de perfeccionamiento activo³, la DGT, en su contestación a la consulta V3034/2023, de 21 de

recepciona los productos en el territorio español, salvo que los recepcione en las islas Canarias, Ceuta y Melilla, será esta la contribuyente del impuesto. La empresa española estará realizando el hecho imponible adquisición intracomunitaria porque será quien ostente el poder de disposición sobre los productos expedidos con destino a ella en el territorio español, excepto que el destino sea Canarias, Ceuta y Melilla.

Por su parte, cuando la empresa española recepciona los productos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, estará realizando una importación conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 71 de la ley, y será contribuyente por este hecho imponible.

Finalmente, en los supuestos en los que una empresa polaca recepciona en la península e Islas Baleares los productos objeto del impuesto cuyo envío ha realizado ella misma desde otro Estado miembro, está realizando una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria, ostentando, por tanto, la condición de contribuyente por este hecho imponible. Si recepciona los productos en Canarias, Ceuta y Melilla, estará realizando una importación y ostentará la condición de contribuyente del impuesto por la realización de este hecho imponible.

³ En relación con el régimen especial de perfeccionamiento activo, el artículo 256.1 del CAU establece que:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 223, en el marco del régimen de perfeccionamiento activo las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser utilizadas dentro del territorio aduanero de la Unión en una o más operaciones de transformación sin que tales mercancías estén sujetas:

- a) a derechos de importación;
- b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor;

noviembre (NFC087848), señala que, cuando los productos incluidos en el ámbito objetivo del IEPNR se incluyen en el régimen de perfeccionamiento activo, no se produce ninguno de los hechos imponibles previstos en el artículo 72 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. En el caso de que los productos obtenidos en el marco de un régimen de perfeccionamiento activo, o de que las mercancías incluidas en dicho régimen, sean posteriormente despachados a libre práctica⁴, si se producirá el hecho imponible importación, en la medida en que esas mercancías o productos transformados estén incluidos en el ámbito objetivo del IEPNR.

Por el contrario, si las mercancías o los productos transformados salen del territorio aduanero de la Unión sin que se produzca el despacho a libre práctica, no estarán sujetos al impuesto, dado que no se habrá producido ninguno de los hechos imponibles.

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

De forma análoga a lo establecido en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, 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 adquirentes⁵.

c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohiban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él.

⁴ El artículo 201 del CAU se refiere al despacho a libre práctica disponiendo que:

1. Las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

2. El despacho a libre práctica implicará:

- a) la percepción de los derechos de importación debidos;
- b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes;
- c) la aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior; y
- d) el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías.

3. El despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatus aduanero de mercancías de la Unión.

⁵ Cfr. artículo 8.7 de la Ley 38/1992.

Por las circunstancias especiales que concurren en los gravámenes ambientales, las exacciones deben incorporar un incentivo para reducir el daño ambiental (Ortiz Calle, 2022). En este caso, la base imponible⁶, 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 nuestro juicio, a todas luces, supone un acicate para que las empresas se utilicen plástico reciclado o incluso otros materiales alternativos como cartón o papel.

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 en que producen un doble dividendo, el estrictamente fiscal y el ambiental.

En este impuesto, los productos que forman parte su ámbito objetivo son los envases no reutilizables que contengan plástico⁷, los productos plásticos semielaborados destinados a su elaboración y los productos de plástico destinados a permitir el cierre, comercialización o presentación de los referidos envases.

En los impuestos ambientales, a nuestro 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 IEPNR 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 autoliquidado o liquidado el impuesto, respectivamente, en el modelo 592 o en el documento único administrativo (DUA), puede tener lugar una repercusión económica en las subsiguientes ventas llevadas a cabo una vez producido, 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.

⁶ *Vid.*, con carácter general, Orón Moratal (2010).

⁷ En el presente caso, a propósito de si el flexitanque o flexibag forma parte del ámbito objetivo del impuesto, señala la DGT, en su contestación a la consulta V3040/2023, de 21 de noviembre (NFC087851), que, al tratarse de un envase de transporte de líquidos a granel, es inherente a su función de envase el hecho de que, cuando se hayan finalizado el transporte y las mercancías, en este caso, los líquidos, lleguen a destino, se extraigan de la bolsa para ser metidos en los depósitos de los destinatarios. En la fase de transporte, el flexitanque se está entregando con la mercancía, independientemente de que en una fase posterior el producto se entregue en otro tipo de envase al consumidor final.

En consecuencia, no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73 d) de la ley, y la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los flexitanques está sujeta al impuesto conforme al artículo 72 de la ley.

En la línea señalada, se establece en el apartado 9 del artículo 82 de la Ley 7/2022 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:

- 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.
- 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, especificar 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 de la DGT V0653/2023, de 17 de marzo (NFC085558), en la que la empresa consultante adquiere envases que forman parte del ámbito objetivo del IEPNR 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 contribuyente, 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 como 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 territorio de aplicación del impuesto, como

decimos, con independencia de que haya habido una repercusión económica o el vendedor asuma el coste del impuesto, siempre que se acredite por cualquier medio de prueba admisible en derecho que los envases han sido enviados 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 medioambiente muy a corto plazo. En el caso de un tributo realmente medioambiental, en nuestra 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)⁸.

Siguiendo a Villar Ezcurra (2010, p. 233), 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.).

Sobre este particular, cabe destacar conductas actuales tales como que una gran mayoría de las empresas están vendiendo bolsas de papel o plástico reciclado en vez de bolsas de plástico⁹ no reciclado, la sustitución de las botellas de plástico virgen por plástico reciclado o la sustitución del embalaje de burbujas de plástico por un análogo de papel.

⁸ Por ejemplo, el apartado 119 del artículo 2 del Reglamento (CE) 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 medioambiente 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 o que los productores y consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas del medioambiente. *Vid.* sobre este particular Chico de la Cámara (2004); Merino Jara (2022).

⁹ Cabe recordar que, tal y como establece 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.

Así, se indica en 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, que 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:

- 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

2. Economía circular, el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y la política medioambiental de la Unión Europea¹⁰

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 uso¹¹.

La clara finalidad medioambiental del impuesto también se pone de manifiesto en los considerandos la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban 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 determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro Territorial y la llevanza de la contabilidad y registro de existencias, donde se establece que el impuesto se configura como un

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.

- 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.

¹⁰ Vid., con carácter general, Herrera Molina y Serrano Antón (1994).

¹¹ En el año 2015, la Comisión Europea aprobó el Plan de Acción en materia de Economía Circular, 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:

- 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.
- 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.
- 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.
- 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 medioambiente.

instrumento económico para proteger el medioambiente, 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.

El impacto de los residuos sobre el medioambiente¹², el cambio climático y las basuras marinas son los principales focos de preocupación actual. La Ley 7/2022, tal y como se indica en su preámbulo, tiene por objeto sentar los principios de la economía circular¹³ 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.

Tal y como se indica en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, esta ley introduce en nuestro ordenamiento el IEPNR. 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 ley 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 co-incineración de residuos.

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 ámbito¹⁴. 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

¹² 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.

¹³ *Vid.*, con carácter general, Sedeño López (2022).

¹⁴ 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.

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 medioambiente, 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. 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.

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 medioambiente, el IEPNR no es un impuesto armonizado en la UE.

En este sentido, es importante, a nuestro 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 UE y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom¹⁵, 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 €/kg, 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 UE 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 UE 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 UE, 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 UE puede contribuir a reducir la contaminación procedente de los residuos de envases de plástico.

¹⁵ Vid. Cordero González (2021).

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 (entre estos países se encuentra España). La reducción debe corresponder a 3,8 kg multiplicados por la población en 2017 de cada Estado miembro del que se trate¹⁶.

¹⁶ El artículo 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 UE, 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.

Por tanto, 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 Italia¹⁷ o Alemania¹⁸, parece que implementarán en el futuro próximo un impuesto con similares características.

Fuera de la UE, desde el 1 de abril de 2022, Reino Unido implementó nuevo impuesto que tiene una configuración más laxa que el español; por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos, los sujetos pasivos se deberán registrar a los efectos del impuesto sobre envases de plástico si van a importar al Reino Unido o fabricar en el Reino Unido 10 toneladas (t) o más de componentes de envases de plástico terminados en los próximos 30 días o si, en total, han importado al Reino Unido o fabricado en el Reino Unido 10 toneladas o más de componentes de envases de plástico terminados en los últimos 12 meses. Además, únicamente se deberá pagar el impuesto sobre envases de plástico si los referidos envases de plástico contienen menos del 30 % de plástico reciclado. El impuesto británico, que entró en vigor el 1 de abril de 2022, ha ido incrementando su tipo impositivo progresivamente, pasando de un tipo de 200 £/t a partir del 1 de abril de 2022 a 210,82 £/t a partir del 1 de abril de 2023. El tipo actual del impuesto es 217,85 £/t a partir del 1 de abril de 2024.

A este respecto, y con carácter general, tiene escrito Herrera Molina (2008) 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 que habría que 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 los que se basa la cuantificación del tributo o por debilidades del precepto reglamentario que concretaría la cuantía de la tasa (Herrera Molina, 2008, p. 196).

¹⁷ El impuesto italiano sobre el plástico se ha pospuesto oficialmente hasta el 1 de julio de 2026 en virtud del artículo 9 bis, párrafo 7 a), del Decreto-Ley 39/2024, convalidado por la Ley 67/2024, publicado en el diario oficial el 28 de mayo de 2024.

¹⁸ El 31 de marzo de 2023, el Consejo Federal (Bundesrat) aprobó un proyecto de ley que implementaría partes de la directiva de la UE sobre plásticos de un solo uso (2019/904) para luchar contra los productos de un solo uso. El proyecto de ley, aprobado previamente por la Cámara Baja del Parlamento alemán (Bundestag) el 2 de marzo de 2023, se refiere a la introducción de un gravamen sobre los plásticos de un solo uso en el contexto de la responsabilidad ampliada del productor.

3. Principales aspectos relevantes del régimen jurídico del impuesto¹⁹

Como tiene escrito Herrera Molina (2008, p. 193), podría considerarse que los tributos basados en el principio «quien contamina paga»²⁰ 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 en 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.

El IEPNR 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 los efectos de este impuesto, tiene 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 de 2022* sugiere 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.

¹⁹ *Vid.*, con carácter general, sobre este impuesto, Calvo Végez (2021); Cobos Gómez (2021); Cobos Gómez y García Carretero (2024); Fernández de Buján y Arranz (2021a; 2024); García Carretero (2023); García Novoa (2021); Manzano Silva (2022); Patón García (2021); Puchol Tur (2021); Vaquera García (2021).

²⁰ *Cfr.* artículo 45 de la Constitución española, 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.

En nuestra opinión, este impuesto habrá cumplido su finalidad medioambiental si progresivamente las arcas del erario público, cada año, reducen su recaudación²¹. A estos efectos, tal y como se indica en la memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, la recaudación del IEPNR se estima en unos 491 millones de euros en un año completo y en términos de devengo.

A estos efectos, cabe señalar que la fiscalidad medioambiental constituye un instrumento económico complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medioambiente, y se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad es estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural.

Este impuesto recae 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, los hechos imponibles son la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, no sean reutilizables.

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

Aunque podría parecer clara la delimitación del ámbito objetivo del impuesto, sobre todo el concepto de envase, de conformidad con las contestaciones a consultas de 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, la misma es problemática²² y con carácter general debe considerarse de forma amplia²³.

²¹ La recaudación del IEPNR 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 AEAT. 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 €/kg) a la base imponible, que es la cifra anterior, el importe de la recaudación ascendería a unos 491 millones de euros.

²² Vid. contestación a la consulta de la DGT V0016/2023, de 10 de enero (NFC084526), 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 Ley 7/2022, como sustancias y objetos cuyo poseedor desecha. No encajaría, por tanto, en la definición de envase del artículo 2 m) de la Ley 7/2022, por lo que no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto.

Por su parte, si, como ocurre en el caso de la contestación a la consulta de la DGT V0642/2024, de 11 de abril (NFC088762), si de conformidad con las fichas técnicas de las bolsas, las aplicaciones de las mismas abarcan cualquier ramo de la industria en general, sí entrarían a formar parte del ámbito objetivo del impuesto.

²³ Vid. contestación a la consulta de la DGT V0806/2023, de 4 de abril (NFC085593). En relación con la incardinación en el concepto de envase de las perchas, se indica que, desde la perspectiva del Real

El artículo 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 ley²⁴ 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, 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 sanitarios²⁵,

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 IEPNR y, por ello, quedará incluida en el ámbito objetivo del impuesto en la medida en que sea no reutilizable, como se deriva del citado artículo 68.1 de la Ley 7/2022.

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 IEPNR. 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 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.

²⁴ 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 fue sustituido por el artículo 2 f) del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, que establece que «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.

²⁵ 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) 178/2002 y el Reglamento (CE) 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,

alimentos para usos médicos especiales²⁶, 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 impuesto²⁷, 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.

–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.

²⁶ 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, en el 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.

²⁷ En relación con la exportación de productos adquiridos a un proveedor nacional, en la contestación a la consulta de la DGT V0131/2023, de 3 de febrero (NFC085325), 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, el consultante podrá solicitar la devolución del impuesto pagado por esos productos sujetos a este que se envíen fuera del territorio de aplicación del impuesto. La devolución está condicionada a que se acredite la salida de los productos y 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.

En concreto, en las exenciones relativas a, con carácter general, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables que se destinen a 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 responsable²⁸.

²⁸ De conformidad con los apartados a) y g) del artículo 75 de la Ley 7/2022, 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 68.1.a) 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 68.1.b), 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 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[...]

g) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

1.º Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), 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 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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 Merino (2023) 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.

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 €/kg²⁹. 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 UE, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) 765/2008

²⁹ 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, aunque no llegaron a término, tipos reducidos para el polipropileno mono material, o ligar los tipos impositivos a las emisiones de CO₂ 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.

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) 339/93, o, en el caso de productos fabricados fuera de la UE, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

Como señala, a nuestro juicio de forma acertada, Calvo Vérguez (2023), la adopción del citado sistema de estimación directa del impuesto por kilogramo 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 o embalaje sea realizado con material parcialmente reciclado. Desde determinados sectores se ha estimado 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 kilogramo 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 (Calvo Vérguez, 2023).

Como aspecto más novedoso, introducido en la tramitación legislativa, cabría referirse a las obligaciones en el ámbito de la facturación. De este modo, los fabricantes que vendan los productos contenidos 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. En este caso, podríamos encontrar el supuesto problemático de que, de entre varios adquirentes, alguno no requiriese esos datos, en perjuicio de los subsiguientes.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 7/2022, 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 IEPNR. 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 HFP/1314/2022, se tendrán en cuenta tanto las adquisiciones intracomunitarias ya realizadas como aquellas que se prevé 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 2.1 de la Orden HFP/1314/2022 establece que, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 82 de la Ley 7/2022, 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 de lo establecido en la LGT, se establece un férreo y gravoso sistema de infracciones y sanciones. El artículo 83 de la ley establece que todas las infracciones específicas relativas a este impuesto serán graves.

Así, la falta de inscripción en el registro territorial del IEPNR 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. El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y el impuesto sobre el valor añadido

El artículo 78.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), 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 4.º del apartado 2 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 4.º, 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 78.1 de la LIVA, de tal forma que solo 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 operación³⁰.

³⁰ En este sentido, se recuerda en la contestación a la consulta de la DGT V1534/2023, de 5 de junio (NFC086048), que, tal y como el TJUE 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 (SSTJUE de 23 de noviembre de 1988, caso Naturally Yours Cosmetics, asunto C-230/87 –NFIJ000471–, apdo. 11, y de 2 de junio de 1994, caso Empire Stores, asunto C-33/93 –NFIJ003379–, apdo. 12, entre otras).

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo del 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 TJUE analizó la teoría del vínculo directo entre un tributo y la operación gravada en su sentencia de 1 de junio de 2006, caso Danske Bilimportører, asunto C-98/05 (NFIJ022589). En particular, se analizó la posible inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del IVA 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

A estos efectos, se concluye en la contestación a la consulta de la DGT V1534/2023, de 5 de junio (NFC086048), 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, respecto de la inclusión del IEPNR en la base imponible del IVA 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 IVA en las importaciones, el artículo 83 de la LIVA 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 IVA.

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 repercuta 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.

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 impositivos del IEPNR, 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».

En cuanto a la forma en que dichas operaciones deben ser declaradas en el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, de conformidad con el artículo 78 del reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, «los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen en la forma que se indica en el presente capítulo».

Por su parte, el artículo 80 del reglamento del impuesto dispone en el apartado 3 que «las operaciones deberán consignarse en la declaración recapitulativa correspondiente al período de declaración en el que se hayan devengado».

Por tanto, de conformidad con la contestación a la consulta de la DGT V0310/2024, de 5 de marzo (NFC088502), se deberán incluir las adquisiciones intracomunitarias de productos que formen parte del ámbito objetivo del IEPNR en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

5. Colofón

Enmarcado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, el IEPNR es un nuevo impuesto indirecto y medioambiental que ha entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico-tributario desde el 1 de enero de 2023³¹.

El impuesto, tal y como establece el artículo 67 de la Ley 7/2022, 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.

En este sentido, esta figura impositiva permite internalizar el daño producido al medioambiente, de forma que será el conjunto de los consumidores el que, en principio, soportará la repercusión económica del producto y los contribuyentes los que puedan beneficiarse

³¹ 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.

de la referida repercusión recuperando el importe previamente ingresado como consecuencia de la realización de cualquiera de los tres hechos impositivos 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. 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 nuestro juicio, al menos por esta razón, de dudosa oportunidad su implementación.

Además, siguiendo a Herrera Molina (2008), aunque en nuestra opinión probablemente en el presente caso cabría excepcionar este principio general en relación con el que estamos 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 nuestro juicio, ayuda a la aplicación de del principio de la economía circular, así como a 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 (Herrera Molina, 2008, p. 206).

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.

Referencias bibliográficas

- Calvo Vérguez, J. (2021). 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*, 3, 1-30.
- Calvo Vérguez, J. (2023). La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, 54, 51-92.
- Casana Merino, F. (2023). El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables: dudas y problemas en su aplicación. *Gaceta Fiscal*, 442, 106-132.
- Cobos Gómez, J. M.^a (2021). El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos. *Crónica Tributaria*, 178, 11-60.
- Chico de la Cámara, P. (2004). Límites de la fiscalidad ambiental a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Noticias de la Unión Europea*, 237, 31-45.
- Cobos Gómez, J. M.^a y García Carretero, B. (2024). *El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*. Tirant lo Blanch.
- Cordero González, E. M. (2021). 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*, 11, 147-163.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2021a). El nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En E. Ribón Seisdedos (coord.), *Anuario Jurídico Secciones del ICAM 2021* (pp. 283-293). Sepin.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2021b). *El régimen general de los impuestos especiales*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Fernández de Buján y Arranz, A. (2024). Sostenibilidad, economía circular y el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. En M.^a A. Grau Ruiz y E. M.^a Gil Cruz (dirs.), *Medidas financieras, fiscales sociales y procedimentales para la sostenibilidad* (pp. 161-182). Aranzadi.
- García Carretero, B. (2023). Hacia una circularidad de los plásticos. Análisis del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables desde una perspectiva medioambiental. En L. M.^a Cazorla Prieto (dir.), *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario: sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular* (pp. 157-188). Thomson Reuters Aranzadi.
- García Novoa, C. (2021). El impuesto sobre envases de plástico no retornables. En C. García Novoa y M. Vivel Búa (dirs.), *Digitalización, inteligencia artificial y economía circular* (pp. 21-49). Thomson Reuters Aranzadi.
- García-Ovies Sarandeses, I. (2022). Los tributos como instrumento para la consecución de los objetivos de desarrollo sostenible. En B. Vázquez Rodríguez (coord.), *Las relaciones entre el derecho y los objetivos de desarrollo sostenible (ODS)* (pp. 283-309). Thomson Reuters-Civitas.
- Herrera Molina, P. M. (2008). El principio «quien contamina paga». En F. Becker Zuazua, L. M.^a Cazorla Prieto y J. Martínez-Simancas Sánchez (coords.), *Tratado de tributación medioambiental* (vol. 1, pp. 187-212). Aranzadi.
- Herrera Molina, P. M. y Serrano Antón, F. (1994). Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía). *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 83, 457-502.

- Manzano Silva, M.^a E. (2022). El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67 a 83). *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 21 [extra], 539-569 [monográfico: *Estudio sistemático sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular (Ley 7/2022, de 8 de abril)*].
- Merino Jara, I. (2022). Novedades en materia de tributación medioambiental. *Nueva Fiscalidad*, 1, 11-22.
- Orón Moratal, G. (2010). La determinación de la base imponible. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. Á. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez (dirs.), *Tratado sobre la Ley general tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (vol. 1, tomo I, pp. 1151-1172). Aranzadi.
- Ortiz Calle, E. (2022). El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En A. Palomar Olmeda y A. Descalzo González (dirs.), *Estudios sobre la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular* (pp. 405-437). Thomson Reuters Aranzadi.
- Patón García, G. (2021). Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos. En M. L. González-Cuéllar y E. Ortiz Calle (dirs.), *Transición energética y ODS* (pp. 287-319). Tirant lo Blanch.
- Puchol Tur, T. (2021). El futuro impuesto sobre plásticos no reutilizables. *Quincena Fiscal*, 4, 71-103.
- Sedeño López, J. F. (2022). *Fiscalidad de la economía circular. Situación actual y propuestas de reforma*. Tirant lo Blanch.
- Vaquera García, A. (2021). 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*, 8, 241-266 [monográfico: *En defensa de la Constitución de todos*].
- Villar Ezcurra, M. (2010). Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental. *Crónica Tributaria*, 135, 231-245.

Antonio Fernández de Buján y Arranz. Senior manager de KPMG Abogados. Incluido en el área de Derecho Tributario del directorio *Best Lawyers* desde 2022. Es profesor acreditado contratado doctor por la ANECA. Tiene un sexenio de investigación concedido por la ANECA (periodo 2015-2021). Imparte o ha impartido docencia en CUNEF Universidad, la Universidad Complutense de Madrid, la Universidad Carlos III y el Centro de Estudios Garrigues. Ha formado y forma parte de proyectos de investigación de ámbito nacional, así como de grupos de investigación y proyectos de innovación docente. Es autor de cuatro libros, veinte capítulos de libros y cincuenta artículos jurídicos en las áreas de su especialidad. Académico correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Premio Jurídico Internacional ISDE en el área de Derecho Fiscal y Tributario (2014), en la categoría profesional, y premio del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, en la sección Derecho Tributario (2021 y 2023). Es miembro del Consejo de Redacción de la *Revista Nueva Fiscalidad*. <https://orcid.org/0000-0001-6524-6157>