

Análisis del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Belén García Carretero
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. UCM
27 de noviembre de 2024

ESQUEMA

- El problema del plástico
 - Evolución de la **producción** de plásticos
 - ¿De dónde **proviene** los plásticos?
 - Distribución de la producción de plásticos por **sectores**
 - Evolución de la **gestión de recursos plásticos post consumo**
 - Evolución de la **gestión de envases** plásticos post consumo
 - Importancia del plástico
- La fiscalidad ambiental. Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables.
- Reflexiones críticas
- Conclusión



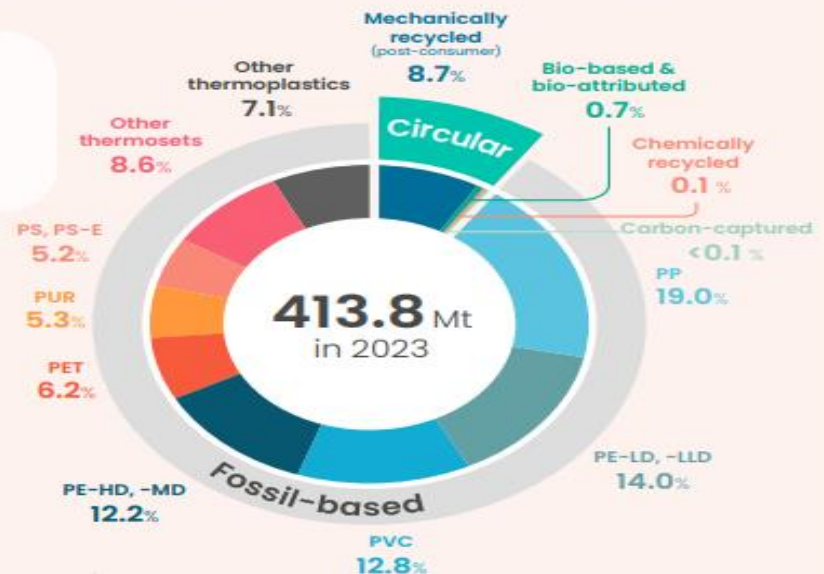
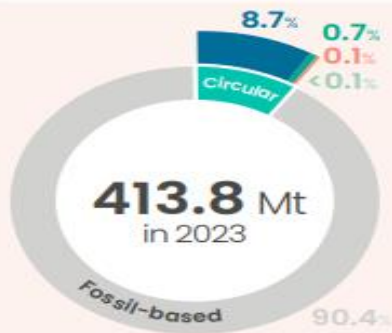
El problema de los plásticos (Plastic, the fast Facts 2024 Plastic Europe)

Crecimiento exponencial 2MT en 1950 a 413,8 MT. Previsión x2

2023 World plastics production



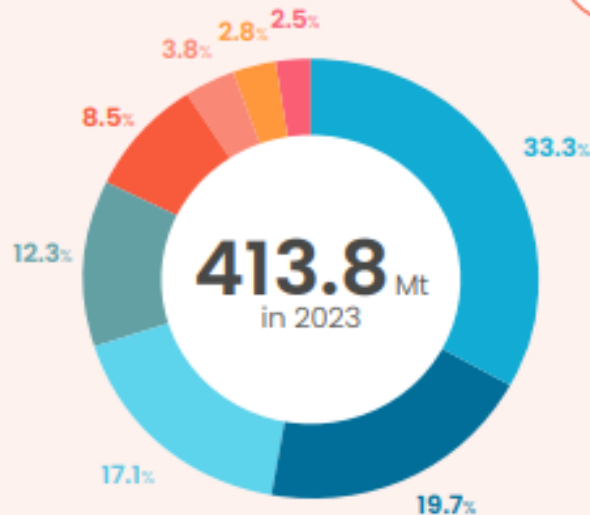
- Fossil-based
- Mechanically recycled (post-consumer)¹
- Bio-based (including bio-attributed since 2022)
- Chemically recycled (post-consumer)²
- Carbon-captured



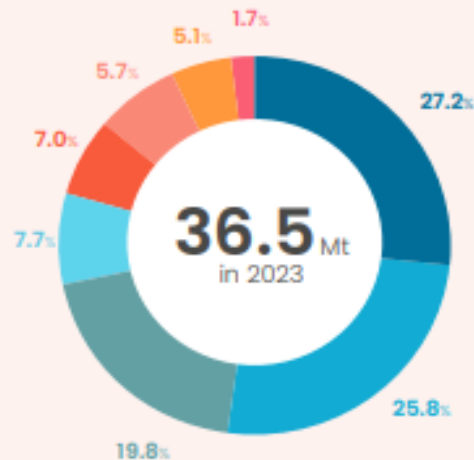
El problema de los plásticos (Plastic, the fast Facts 2024 Plastic Europe)

Share of plastics production by regions of the world

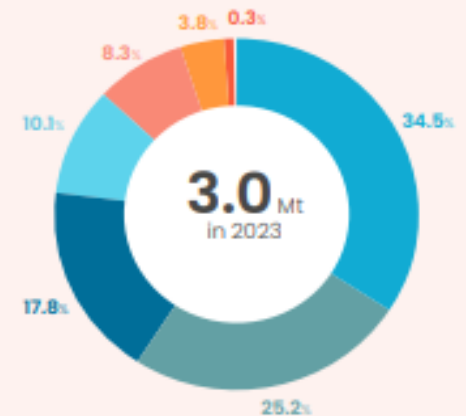
Total global plastics production



Global mechanically & chemically recycled (post-consumer) plastics production³



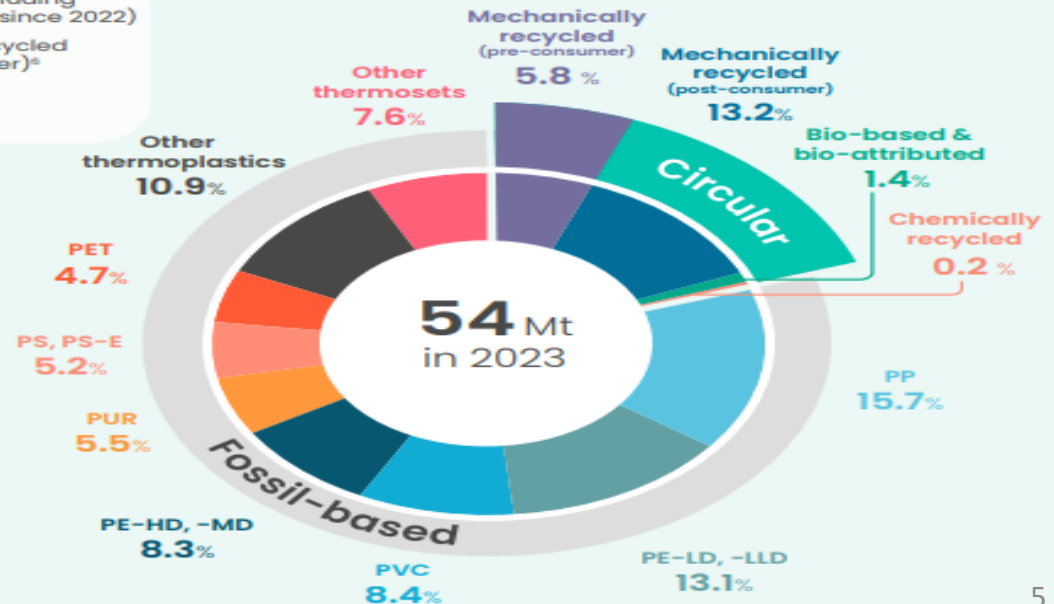
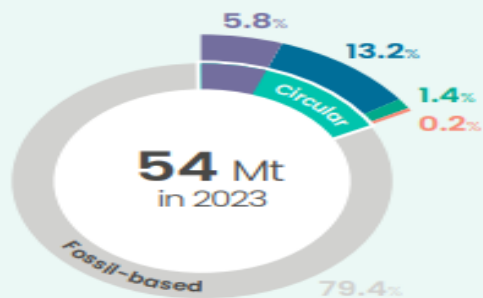
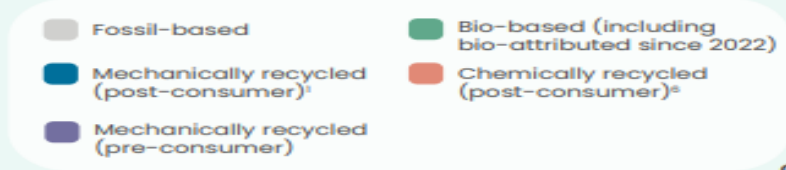
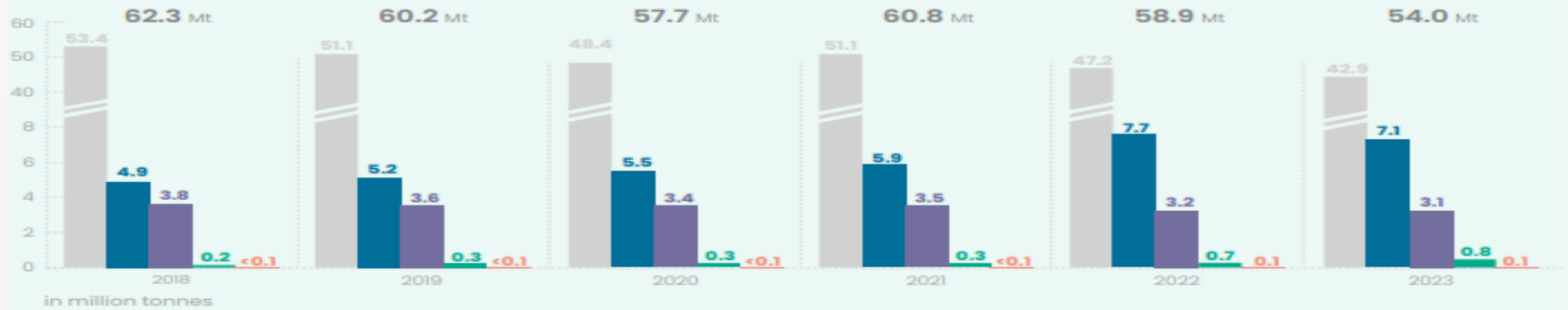
Global bio-based and bio-attributed plastics production



North America EU27+3 China Middle East, Africa Japan Central & South America CIS⁴ Rest of Asia⁵

El problema de los plásticos (Plastic, the fast Facts 2024 Plastic Europe)

2023 European plastics production



El problema de los plásticos (Plastic, the fast Facts 2024 Plastic Europe)

2023 European plastics production

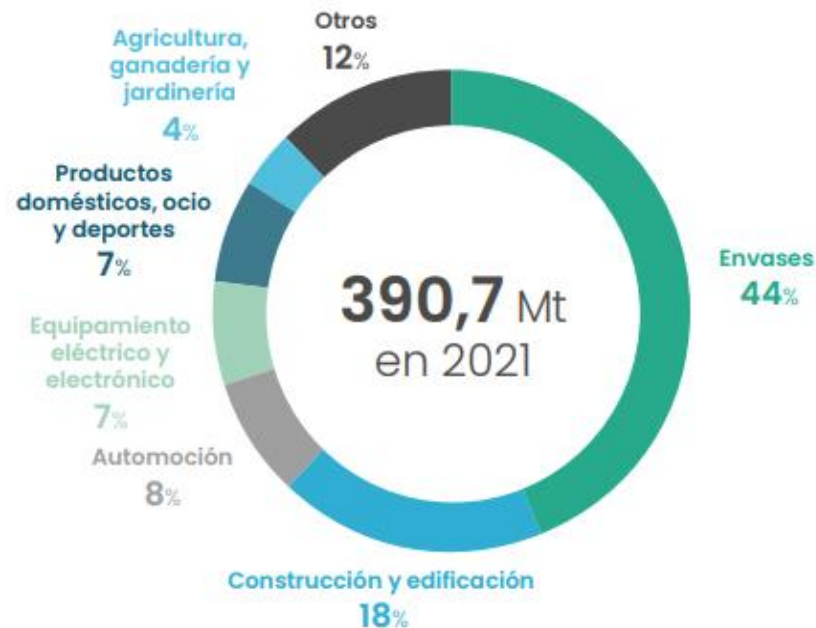
European plastics production by country



El problema de los plásticos (Plásticos, situación en 2022 Plastic Europe)

Distribución de la producción mundial de plásticos* por aplicación

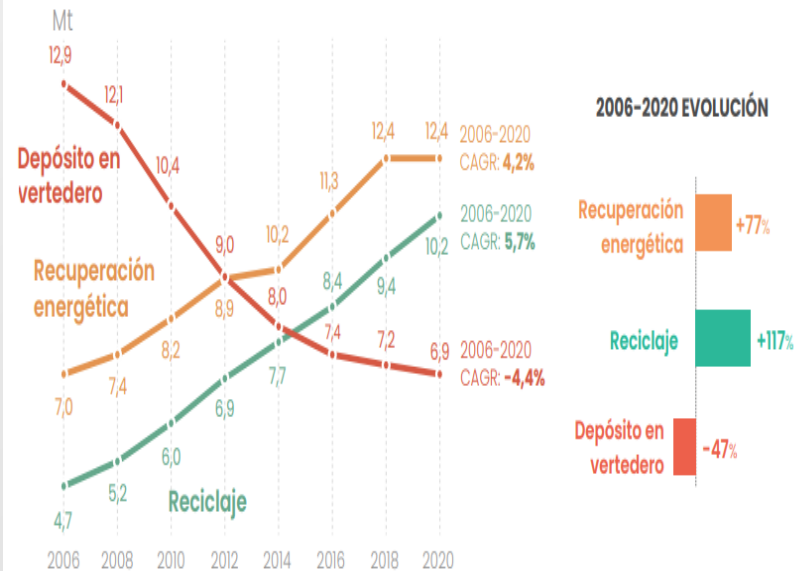
En 2021, los envases y las aplicaciones de construcción fueron los dos mayores mercados mundiales de plásticos.



El problema de los plásticos (Plásticos, situación en 2022 Plastic Europe).



Evolución de la gestión de residuos plásticos post-consumo (EU27+3)

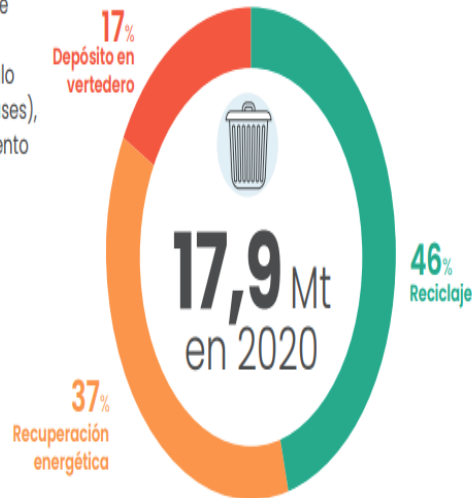


El problema de los plásticos (Plásticos, situación en 2022 Plastic Europe).

Gestión de residuos de ENVASES PLÁSTICOS post-consumo en 2020 (EU27+3)

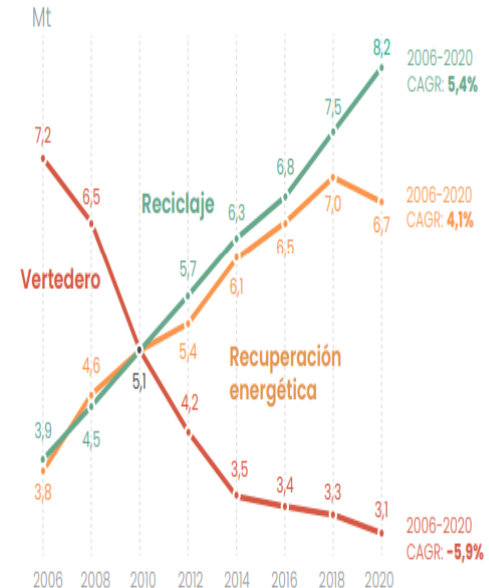
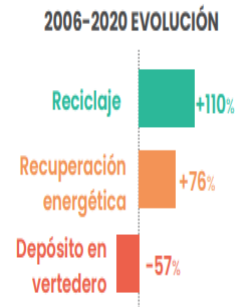
En 2020, la tasa global europea de reciclaje de envases plásticos post-consumo alcanzó el 46 % (según la antigua metodología de cálculo de la Directiva de Envases y Residuos de Envases), frente al 42 % de 2018, lo que supone un aumento de aproximadamente el 9,5 %.

Aumento del **9,5%** del reciclaje de envases plásticos desde 2018



Desde 2006, el reciclaje de residuos de ENVASES PLÁSTICOS post-consumo, se ha duplicado con creces

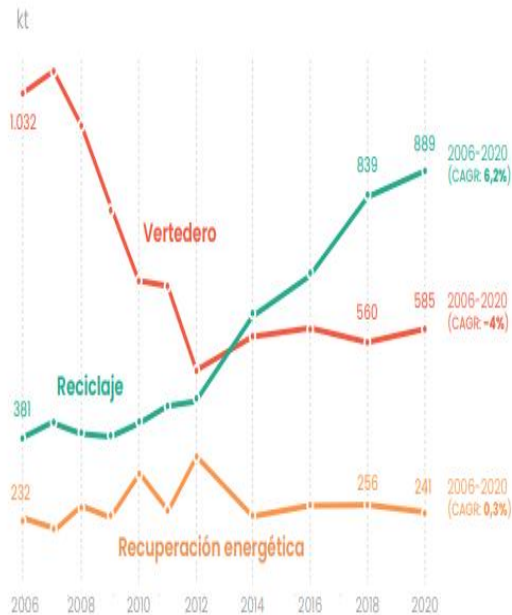
La evolución del reciclado de residuos de envases plásticos en la UE27+3 entre 2006 y 2020 mostró una tasa de crecimiento anual compuesta del 5,4 %.



El problema de los plásticos (Plásticos, situación en 2022 Plastic Europe).

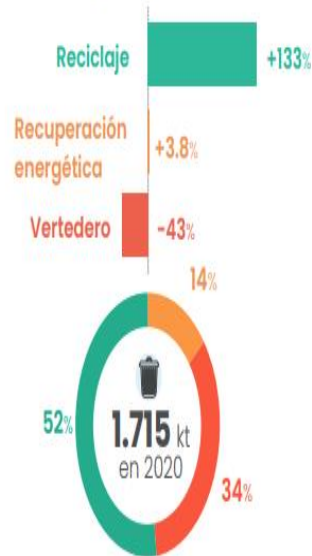
España · ENVASES PLÁSTICOS*

Evolución del tratamiento de residuos de ENVASES PLÁSTICOS post-consumo* 2006-2020 (en kt)



De 2006 a 2020, las cantidades de residuos de envases plásticos post-consumo enviados a reciclar aumentaron un 133 %, la recuperación energética incrementó un 3,8 %, y el depósito en vertedero disminuyó un 43 %.

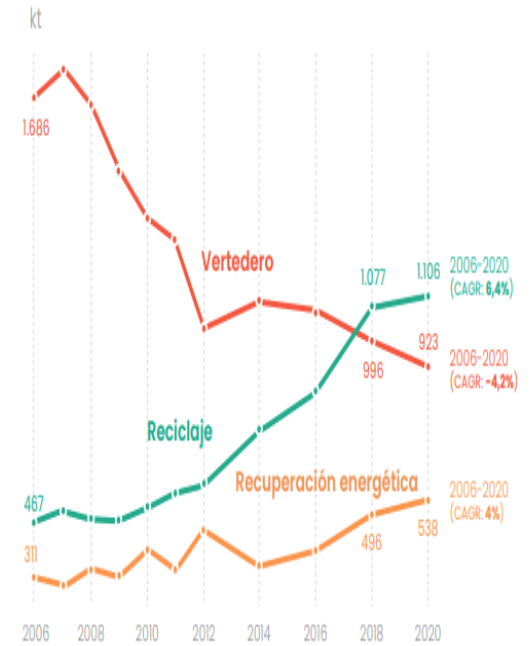
2006-2020 EVOLUCIÓN



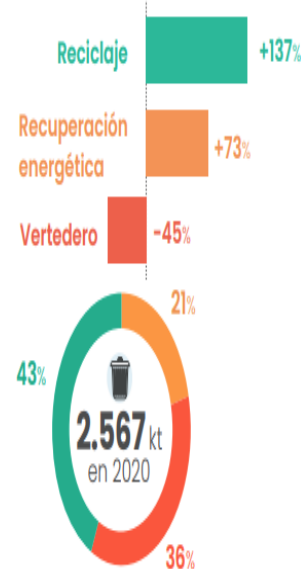
España · Todos los plásticos

Entre 2006 y 2020, las cantidades enviadas a reciclar aumentaron un 137 %, la recuperación energética incrementó un 73 % y el depósito en vertedero disminuyó un 45 %.

Evolución del tratamiento de los residuos plásticos post-consumo 2006-2020 (en kt)



2006-2020 EVOLUCIÓN



CAGR: Tasa de crecimiento anual compuesto.

No se incluyen los residuos no plásticos (es decir, textiles, adhesivos, sellantes, revestimientos, etc.).

*Procedente de envases domésticos, comerciales e industriales.

Fuente: Conversio Market & Strategy GmbH

Los datos de esta presentación se basan en las estadísticas de residuos de plástico de la Unión Europea y los datos de los países miembros.

El problema de los plásticos

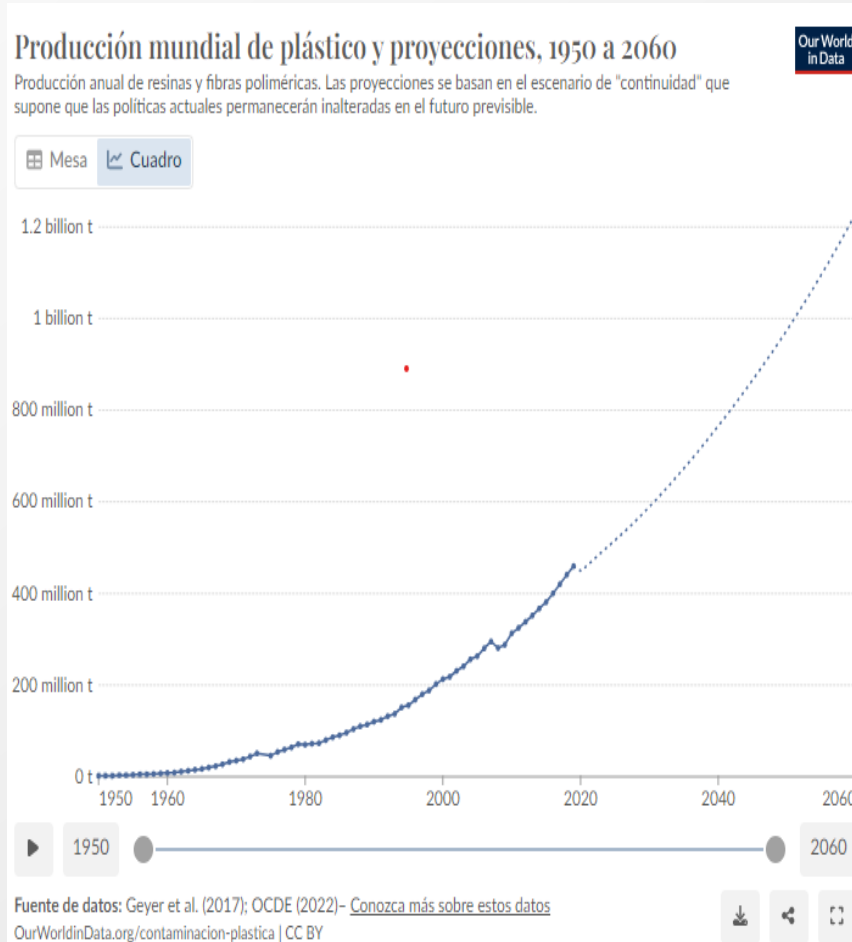
- 8 millones de toneladas de plástico son vertidas cada año a los océanos, esto equivale a vaciar un camión de basura lleno de plásticos cada minuto.
- Si no cambiamos de tendencia, en 2025 nuestros océanos tendrán 1 tonelada de plástico por cada 3 de pescado, y en 2050 habrá más plásticos que peces.
- Estos residuos han formado concentraciones o islas de plástico de dimensiones enormes, la más grande de ellas se encuentra en el Pacífico Norte (entre la costa de California y Hawái) y es conocida como el “Gran Parche de Basura del Pacífico” (*Great Pacific Garbage Patch*).
 - Tiene más de un **millón de kilómetros cuadrados**, lo que supera la superficie de España, Francia, Alemania juntas. Hay otra isla más en el Pacífico, 2 en el Atlántico y otra en el Índico.



El problema de los plásticos

- El Mediterráneo está considerado la 6ª zona de mayor acumulación de residuos plásticos, concentra el 7% de los microplásticos del planeta. Los microplásticos entran en los seres vivos a través del aire que respiramos y por los alimentos y las bebidas.
 - Las personas estamos consumiendo alrededor de 2.000 pequeñas piezas de plástico cada semana, aprox 21 gramos al mes, poco más de 250 gramos al año. Esto es el equivalente al peso de una tarjeta de crédito a la semana (Estudio, “Naturaleza sin plástico: evaluación de la ingestión humana de plásticos presentes en la naturaleza” (elaborado por Dalberg Advisors, Universidad de Newcastle)

El problema de los plásticos (OCDE Perspectivas mundiales de los plásticos: escenarios de políticas hasta 2060)



- El **uso** de plásticos podría casi **triplicarse** a nivel mundial, se prevé que los países de la OCDE dupliquen su uso de plásticos, los mayores aumentos se esperan en las economías emergentes de África subsahariana y Asia.
- También los **desechos** plásticos casi se **triplicarán** para 2060, y la mitad de todos ellos seguirán en vertederos y menos de una quinta parte se reciclará.
- Los plásticos primarios seguirán dominando la materia prima. Si bien se prevé que los plásticos reciclados (secundarios) crezcan más rápidamente que los plásticos primarios, solo representarán el 12 % de todos los plásticos en 2060.

El problema de los plásticos

- Importancia del plástico como material
 - Propiedades & Ventajas ambientales:
 - Ligereza y durabilidad (Su uso puede llegar a reducir el peso de un vehículo en 100 Kg < consumo de combustible y emisiones de CO₂) (Forética Mayo 2020)
 - Higiene y seguridad alimentaria (menor desperdicio de alimentos)
 - Inconvenientes & Impacto ambiental negativo
 - Generación de residuos (el pico el 2100) y persistencia en el medio (degradación lenta, una botella de plástico tarda unos 500 años en descomponerse)
 - **Incremento de plásticos de un solo uso** (ONU: la mitad del plástico producido es diseñado para ser usado una vez y luego descartado). **FOCO DE ATENCIÓN**
 - Alternativas (vidrio, papel, acero, aluminio)
 - No hay evidencias claras, coste ambiental neto superior, también generan residuos

La importancia del plástico en Europa y en España (Plásticos, situación en 2022 Plastic Europe, Esplasticos.es).

La industria de los plásticos en Europa: cifras clave

La industria europea de los plásticos incluye fabricantes de plásticos, transformadores, recicladores y fabricantes de maquinaria.

>1,5 millones de empleos*



En 2021, la industria de los plásticos empleó a más de 1,5 millones de personas en la UE, lo que representa un leve incremento en comparación con el año 2020.

52.000 empresas*



Una industria con más de 52 000 empresas, la mayoría de ellas pymes, distribuidas por toda la Unión Europea.

>400 mil millones de euros de facturación*



En 2021 la industria europea de los plásticos (UE27) generó un volumen de negocio de aproximadamente 405 000 millones de euros.



+ 90 000
Empleos



3 986
Empresas



+22 000 Millones €
Cifra de negocio



+1 000 000
Toneladas recicladas de plástico al año



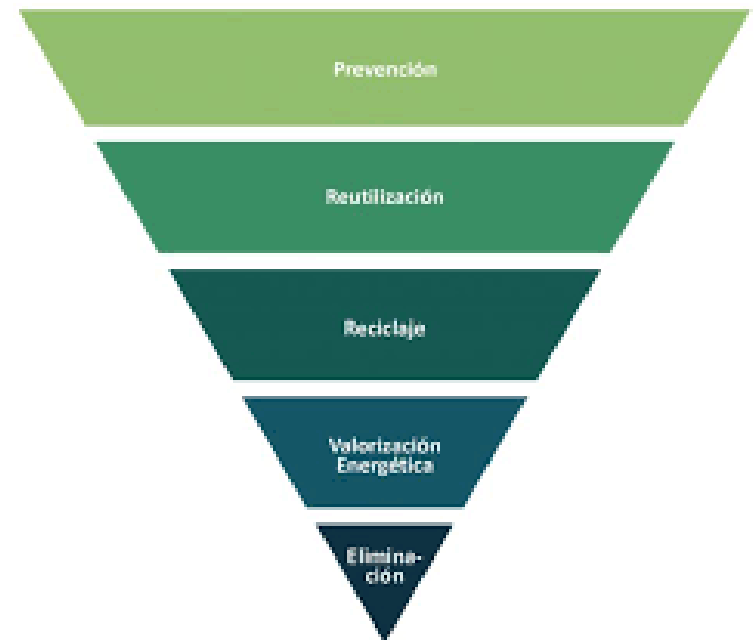
14,6%
del PIB de la industria
y un 1,8% del PIB español



2º país
en reciclaje de plástico en Europa

Hacia una circularidad de los plásticos

- Estrategia europea para el plástico en una economía circular (Comunicación de Comisión 16.01.2019):
 - ECONOMÍA CIRCULAR DEL PLÁSTICO
 - Utilización de instrumentos económicos para dar prioridad a la prevención, reutilización y el reciclado



FISCALIDAD AMBIENTAL

- Uno de los principales instrumentos económicos para la protección del MA y un gran apoyo para lograr los objetivos de la EC
 - Tributos: Incentivar cambios en la conducta de productores y consumidores hacia una menor generación de residuos gravándolos en función de la cantidad y el tipo. Clave: Adecuado diseño de sus elementos esenciales
 - H Imponible: actividad contaminante
 - Sujeto pasivo: el que realiza la actividad contaminante
 - Elementos cuantitativos: unidades de productos contaminantes

FISCALIDAD AMBIENTAL

- Algunas ventajas de los tributos para la protección del MA
 - Efectividad en términos de costes
 - Lucha contra la contaminación a un mínimo coste
 - Potencial creador de ingresos que pueden revertir en gasto público en materia de MA
 - Poner en práctica el principio de quien contamina paga
 - Incentivo permanente hacia conductas más respetuosas y hacia la innovación (nuevas formas de producción, transporte y consumo) con la finalidad de reducir su carga fiscal
 - Teoría del doble dividendo: creación de impuesto ambientales y reducción de la tributación sobre las rentas del trabajo (neutralidad fiscal)

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

Ley 7/2002. Entrada en vigor el 1 de enero de 2023

Recaudación 2023: 663 millones

Tres objetivos:

30 de diciembre de 2022 publicación Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, Aprobación modelos (592 y A22) y determina la forma y procedimiento para su presentación y regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias (dos días antes de la entrada en vigor del impuesto).

- Forma parte de las reformas comprometidas por el Gobierno en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia para la obtención de los fondos europeos (C.28.R4);
- Busca la reducción de este tipo de envases y ello en virtud de lo previsto en la Directiva 2019/904.
- Compensar el coste económico derivado de la contribución nacional acordada por la UE, en función de los residuos de envases de plástico que no se reciclen (0,80€/ Kg. de residuo de plástico que no se recicle).
- No impone la obligación de financiar la contribución a través de una figura tributaria. Solo España optó por destinar la recaudación de este impuesto a financiar el importe de la contribución nacional, **opción legítima de política legislativa**. Reino Unido, Italia, Portugal, Alemania (Proyecto de Ley Nov 2022).
- Decisión UE 2020/2053 del Consejo de 14 de diciembre: **nueva categoría de recursos propios de la UE**. A determinados países, entre los que se encuentra España, se les aplica una reducción bruta anual. Ingresos obtenidos en 2023 7.200 millones de euros, 4% de los ingresos totales de la UE.

- Falta de desarrollo reglamentario. Notas informativas AEAT. Doc preguntas frecuentes. Asistente virtual . Consulta DGT (300 aproximadamente).

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables.

Derecho Comparado

- **Italia** aprobó un impuesto al plástico dentro de la **Ley de Presupuestos de 2020**, pero sucesivamente ha ido aplazando su entrada en vigor, actualmente hasta el **1 de julio de 2026**.
- **Alemania** en **mayo de 2023** aprobó la ley que regulaba el impuesto al plástico, pero su entrada en vigor se ha pospuesto hasta **enero de 2025**.
- **Portugal**, desde **julio de 2022** exige el pago de una tasa de 0,30 euros por cada envase de plástico no reutilizable abonada por el consumidor final.
- Fuera de la UE el **Reino Unido**, desde el **1 de enero de 2022**, exige un impuesto para los **envases de plástico no reciclado cuyo contenido en plástico no reciclado supere el 30%** de su composición, la cantidad que se paga actualmente es de 0,21 libras por kg.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

Finalidad: “El fomento de la **prevención** de la generación de residuos de envases de plástico **no reutilizables**, así como el fomento del **reciclado** de los residuos plásticos, contribuyendo a la circularidad de este material.”

Naturaleza

- Impuesto especial (grava un producto específico), de naturaleza indirecta.
- Impuesto estatal.
- Esta opción resulta más adecuada teniendo en cuenta el objetivo que se persigue y los inconvenientes derivados de la existencia de diferenciaciones en función del territorio (Memoria del análisis de impacto normativo)

Art. 67 “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.”

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- **Ámbito objetivo:**

- a) **Envases no reutilizables** que contengan **plástico**.

- **Envase:** Art 68 “**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 esta Ley (Ley 11/1997, del 24 de abril, de envases y residuos de envases), **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”.

- Tipos de envases sujetos (art. 2f) RD 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases): envases primarios (venta, recubre el producto), secundarios (colectivo, reagrupa unidades de venta) y terciarios (transporte).
 - Regla expansiva y salvedad (CV0010-23 las cápsulas de café usado que se eliminan con el café usado no tienen la consideración de envases. Sí las cápsulas de café para máquinas distribuidoras de bebidas que quedan vacías después de su uso).
 - **Incluye en el concepto de envase los “accesorios” inherentes al envase** (CV1618-23 las esponjas que se utilizan para limpiar calzados y que acompañan los botes de betún, debe tenerse en cuenta la cantidad de plástico no reciclado contenido en la esponja) (CV 0392-23 etiquetas que cuelgan o que están atadas al producto, siempre y cuando sean de plástico y no sean reutilizables).

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- **Ámbito objetivo:**

-**No reutilizable:** “no hayan 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”.

- (CV 22.02.2023 podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello).

-**Plástico:** Artículo 2 u) “el material compuesto por un polímero”.

- *nº 3 de las FAQ ¿Están exentos los biopolímeros sostenibles (materiales compostables, biodegradables e hidrosolubles que no contienen microplásticos contaminantes)? AEAT: “todos los envases de plástico de cualquier tipo forman parte del ámbito objetivo”.
- *CV0013-23 adquisición de bobinas de film plástico biodegradable, “dentro de la categoría “plástico” se incluye la categoría “plástico biodegradable”.
- *CV 3 de febrero de 2022 “Como tercer requisito a analizar, esto es, si **contiene** o no **plástico**, resulta que la mención a éste es habitual en la propia denominación del producto, por lo que **no resulta necesario entrar a valorar** si en **su composición** intervienen los polímeros a que hace referencia el artículo 2.u) LRSCEC, y el producto ha de entenderse definitivamente incluido en el ámbito objetivo del impuesto. Sea como fuere, hay que tener presente que no forma parte del ámbito de competencias de este Centro Directivo la determinación de la concreta composición de los productos, por lo que, en caso de cualquier tipo de discrepancia al respecto, tal composición habrá de acreditarse debidamente con arreglo a los medios de prueba admitidos generalmente en Derecho”

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- **Ámbito objetivo:**

b) Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los **envases** a los que hace referencia la letra a) (las preformas o las láminas de termoplástico).

- -Cuando se trate de productos semielaborados de plástico destinados por ejemplo a la **obtención de productos destinados al cierre, la comercialización o presentación de envases no reutilizables, dichos productos semielaborados no estarán sujetos al impuesto** (CV 22.02.2023 bobinas u hojas de film de polipropileno para la fabricación de etiquetas)

c) Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

- - CV0436-23, sujeción al impuesto de almohadillas absorbentes utilizadas en bandejas y envases de carne o pescado.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

CUESTIONES

- ¿Se debería introducir algún tipo de discriminación en función del tipo de plástico utilizado?
 - Foco de atención en la **reciclabilidad y en la reutilización**, debería trasladarse la valoración de esas características no sólo al envase sino también al plástico en la fijación del ámbito objetivo.
 - En la práctica, el resultado no se altera porque la base imponible del impuesto estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado pero sería recomendable la introducción de esa circunstancia en el ámbito objetivo a efectos de lograr una **cohesión** respecto a la base imponible e incidir en la relevante consecuencia derivada de la utilización de plástico reciclado.
 - Por ejemplo, el tereftalato de polietileno (PET) que es un tipo de plástico 100% reciclable muy utilizado debería haberse excluido (mayores dificultades de gestión).
 - Italia en su Impuesto sobre los productos manufacturados de plástico de un solo uso ha recogido una exención respecto al plástico compostable.
- ¿Forman parte del ámbito objetivo las bolsas del plástico?
 - Su inclusión en el ámbito objetivo del impuesto provocaría la desaparición del impuesto andaluz y la consiguiente compensación por parte del Estado.
 - Real Decreto 293/2018 sobre reducción de consumo de bolsas de plástico incluye la obligación de cobrar un precio por cada bolsa de plástico ligera entregada al consumidor, por tanto puede entenderse, y así lo hace la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en su informe de 30 de julio de 2020, que de contemplarse también su sujeción al impuesto estarían sometidos a una doble intervención, dado que ya están sujetos a intervención en precios.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Hecho Imponible: Fabricación, importación o adquisición intracomunitaria y la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos objeto del tributo.
 - **Fabricación:** Elaboración de productos objeto de este impuesto. No tendrán la consideración de **fabricación** la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de productos sujetos al impuesto (productos semielaborados) respecto de los que ya se haya devengado el impuesto.
 - **AI:** La obtención del poder de disposición (empresario, profesional o particular) sobre los productos objeto del Impuesto, expedidos o transportados al TAI, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la UE. No coincidencia con la definición a efectos de IVA.
 - **Importación:** Entrada en el TAI de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios terceros. Entrada en Canarias, Ceuta y Melilla de productos objeto del Impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del TAI.
 - Desde la Península a Canarias no se aplicará el Impuesto porque ya se habrá satisfecho en la Península
 - Necesaria la existencia de un despacho a libre práctica
 - **Introducción irregular**, por ejemplo, en el caso de los almacenistas o transportista, tienen que acreditar que los productos depositados en sus instalaciones estuvieron sujetos en su momento por el hecho imponible fabricación, importación o adquisición intracomunitaria.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Valoración Hecho Imponible:
 - El legislador ha optado con atender a la **fase de generación**.
 - ¿Tendría mayor visibilidad en la fase de consumo? (Impuesto andaluz sobre bolsas de plástico de un solo uso cuya recaudación desde el 2012 (735.016 miles de euros) y hasta la actualidad (2023) ha bajado (109,14 miles de euros)
 - **Acierto**, en la medida que se trata de favorecer la reutilización y el reciclaje, será el fabricante el que tiene la llave para diseñar envases susceptibles de reutilización a partir de plásticos reciclados.
 - El **consumidor final** también juega un papel protagonista pues de él depende, en última estancia, la generación o no del residuo en función de la reutilización o no del envase, por ello lo **óptimo**, desde la perspectiva de la necesaria protección del medio ambiente, sería actuar en las **dos fases** y, aunque sea de forma indirecta, la actuación en fase de generación también permitirá una actuación sobre el consumo ya que previsiblemente el impuesto se trasladará, vía precio, al consumidor final.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- **No Sujeción:**

-La **fabricación** de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, **hayan dejado de ser adecuados para su utilización** o hayan sido **destruidos**.

- Criticable porque sí se produce el hecho imponible y, en consecuencia, debería tratarse de una exención.
- Desde una perspectiva estrictamente ambiental, la conducta contaminante ya habrá sido realizada. Desde la óptica de la economía circular hay que incentivar el reciclaje de estos productos.
 - Productos que hayan dejado de ser adecuados bastaría con **condicionar su no sujeción a la exigencia de ese reciclaje**.
 - En el caso de los productos que hayan sido destruidos, éste supuesto debería estar sujeto, aunque generaría importantes problemas de control y la necesidad de introducir un nuevo supuesto de devengo.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- No Sujeción:
- -La **fabricación** de aquellos productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, se destinen a ser **enviados** directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un **territorio distinto al de aplicación del impuesto**.
 - Se **justifica** desde la perspectiva de la no utilización de envases no reutilizables que contengan plástico en el territorio de aplicación del impuesto y también evita desventajas, desde el punto de **vista competitivo**, a los fabricantes españoles que vayan a exportar o a realizar una entrega intracomunitaria del producto.
- -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 (ej etiquetas).
 - Duda ¿estarán no sujetos los adhesivos destinados a permitir el cierre?. CDGT de 22 y 24 de febrero 2023.
- -La **fabricación, importación o adquisición intracomunitaria** de productos a los que hace referencia el artículo 68.1.a), que pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, **no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías** (plásticos invernaderos).

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Exenciones:
 - **Motivos sanitarios. Fabricación, importación y AI de:**
 - **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.
 - 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.
 - 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 **importación o AI** 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.
 - En todos estos casos se exige una **declaración responsable** de uso o destino final previa a la realización de la operación

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Exenciones:

- La **fabricación, importación o AI** de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.
 - Finalidad de **no perjudicar económicamente** a este importante **sector** productivo teniendo en cuenta que no existe un elemento con las mismas propiedades que pueda sustituir al plástico en estas actividades
- La **AI** de productos sujetos que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser **enviados** directamente por el adquiriente intracomunitario o por un tercero a su nombre o por su cuenta, a un **territorio distinto al de aplicación** al impuesto o **hayan dejado de ser adecuados para su utilización y/o destrucción**.
 - Si el producto enviado fuera ha sido **fabricado** en España **no está sujeto**, pero si el mismo producto se fabrica en el extranjero y viene a España procedente de un Estado Miembro de la UE para, posteriormente, ser enviado al exterior, nos encontraremos ante un supuesto de sujeción que luego se considera exento.
 - **Quedan fuera las importaciones** que, en consecuencia, estarán sujetas. Motivos de la diferenciación: no afectar a la competitividad y, en otro caso, evitar incurrir en un supuesto de discriminación contrario al derecho comunitario
 - **Diferencia** destacable de **carácter temporal**.
 - Así, respecto a las dos exenciones analizadas, la circunstancia correspondiente en cada caso (envío directo a un territorio distinto al de aplicación del impuesto o que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos) se deberá producir *“con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible”*. Por su parte en los supuestos de no sujeción previstos respecto a la fabricación para los mismos casos, no se recoge esa exigencia, solamente se indica en el caso de productos que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, esta circunstancia se deberá producir antes del devengo. Acierto teniendo en cuenta que el devengo se produce en momentos distintos.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Exenciones:

- La **importación o AI** de productos sujetos, 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**.
 - **Solución práctica para ventas a distancia** (ventas por internet) y en el que **difícilmente** se podrá **controlar** que el sujeto pasivo autoliquide el impuesto, siendo más costosa la propia actuación de control que la recaudación que se pueda derivar de esta.
 - No defendible desde el punto de vista ambiental.
 - Limitada cuantía del peso fijado y su comparación con la fijada por el Reino Unido es de 10 toneladas en los últimos 12 meses
- La **fabricación, importación o AI** de los productos plásticos **semielaborados** y de los productos que contengan plástico destinados a permitir **el cierre**, la comercialización o la presentación de envases no reutilizable cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
 - La efectividad de esta exención queda **condicionada** a que se **acredite** el destino efectivo dado a dichos productos. En concreto, se exige que los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los mismos a favor de los adquirentes, obtengan de estos una **declaración previa** en la que manifiesten el **destino de dichos productos**.
 - Llama la atención, es el hecho de configurar estos supuestos como una exención en lugar de no sujeción.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Elementos cuantitativos
 - BI: Cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos sujetos al impuesto, expresada en kg.
 - Los productos compuestos por más de un material se gravarán únicamente por la cantidad de plástico no reciclado que contengan.
 - **Idoneidad ambiental BI:** Unidades de productos contaminantes “los envases no reutilizables que contengan plástico no reciclado”. Confluyen dos objetivos básicos de carácter medioambiental: la reutilización y el reciclaje.
 - **Problemática:** difícil determinación y condicionada a la colaboración de otros que no están obligados (la cantidad de plástico no reciclado debe **certificada** mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 o las normas que las sustituyan).
 - Importaciones, el legislador no ha tenido en cuenta que la UNE-EN 15343:2008 no es aplicable en todos los países. Hay algunos **países que, a nivel interno, no permiten la realización de auditorías para acreditar el cumplimiento de estándares internacionales no aplicables a nivel nacional** (no cabe la obtención de este tipo de certificación).
 - En ausencia de esta certificación, el sujeto pasivo se verá obligado a liquidar el impuesto por la totalidad de plástico contenido en los productos sujetos al impuesto y ello, con independencia de la composición del producto.
 - No existen sistemas de certificación del contenido de plástico reciclado químicamente verificado por la ENAC. CV 1151-24 el contenido del plástico reciclado químicamente podrá acreditarse conforme mediante cualquier medio de prueba válido en derecho

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Tipo de gravamen: 0,45 euros por kg
 - **Observaciones** en fase de consulta pública para **mayor ambientalización**
 - Tipo reducido para plásticos con menor impacto ambiental
 - Ligar los tipos impositivos a las emisiones de CO2 que se generan en los procesos de fabricación y reciclado, al coste del reciclado y a la viabilidad de este y tipos incrementados para los envases que presenten mezclas que dificulten la labor de recuperación
 - Rechazo: compaginar facilidad de gestión con adecuada carga impositiva (memoria de impacto).
 - Recordar que se trata de un impuesto que será objeto de autoliquidación y, a estos efectos, la Administración exige al contribuyente la presentación de un certificado que especifica los procedimientos necesarios para la trazabilidad de los plásticos reciclados y ofrece las bases para el procedimiento de cálculo del contenido de reciclado de un producto, en consecuencia, al menos inicialmente, la mayor carga administrativa de gestión recae sobre el contribuyente quien además ya debe asumir la carga de obtener una **certificación respecto a las características del plástico utilizado** y probablemente bastaría con ampliar esa exigencia de certificación a los efectos de poder aplicar tipos reducidos a, por ejemplo, plásticos que tengan un mayor grado de reciclabilidad.
 - ¿Demasiado alto? (incentivo & carga excesiva) R. Unido 0,21 libras por kg
 - Doctrina: Se trata de un tipo muy elevado teniendo en cuenta el escaso precio de muchos productos de alimentación que se venden con los envoltorios de plástico. Incremento progresivo de tipos siguiendo el modo de actuación a nivel comunitario respecto a la reducción de la utilización de determinados productos de plástico

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- **Deducciones.** Art.80 “...el contribuyente que realice **adquisiciones intracomunitarias** de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto, **el importe del impuesto pagado respecto de:**
- a) Los **productos** que hayan sido **enviados** por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, **fuera del territorio de aplicación del impuesto.**
- b) Los **productos** que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, **hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.**
- 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.
- **Fabricación** de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que sean objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente
 - La existencia de los hechos enumerados debe ser probada ante la AEAT 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.
 - Compensación exceso en los 4 años siguientes

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- **Devoluciones**

- **Importadores** respecto de los siguientes productos:

- Productos importados expedidos fuera del territorio de aplicación del impuesto;
 - Aquellos que con anterioridad a su entrega y tras su importación hayan dejado de ser aptos para su uso o destino o bien han sido objeto de destrucción;
 - Aquellos que, con posterioridad a su importación hayan sido objeto de devolución para su reincorporación en procesos de fabricación.

- **Adquirentes** de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes acrediten:

- El envío de los mismos fuera del territorio de aplicación del impuesto.
 - El destino de los mismos como envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario, o la obtención de envases para tales usos o 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.
 - Si bien inicialmente fueron concebidos, diseñados y comercializados para no ser reutilizables, tras ser sometidos a una modificación pueden ser objeto de reutilización;
 - Productos plásticos semielaborados o productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o presentación del envases no reutilizable, cuando se demuestre que van a ser destinados a una actividad no sujeta.
 - La existencia de los hechos enumerados debe ser probada ante la AEAT 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.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- **Devengo:**

- **Fabricación:** La **primera puesta a disposición** del producto sujeto al impuesto, salvo en el caso de que exista un pago anticipado, siendo sujeto pasivo el fabricante del envase.
 - Presunción *iuris tantum* en cuanto a que la diferencia en menos de existencias de los productos fabricados obedece a su entrega o puesta a disposición por parte del fabricante
- **Importación:** Devengo de los derechos de importación conforme a la **legislación aduanera**, el impuesto se devenga junto con la deuda aduanera, con la admisión del DUA de importación.
- **AI:** El día **15 del mes siguiente** a aquel en el que **se inicie la expedición o el transporte** de los productos con destino al adquirente excepto que se expida la factura con anterioridad, en ese caso será fecha de expedición. Mismo régimen que a efectos del IVA y será sujeto pasivo el adquirente de los bienes.
- **Introducción irregular:** En el **momento de la entrada irregular** y, en caso de desconocimiento, se considera realizada en el periodo de liquidación más antiguo de entre los no prescritos excepto si el contribuyente prueba que corresponde a otro.
 - En estos casos habría qué ocurre con los intereses de demora.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

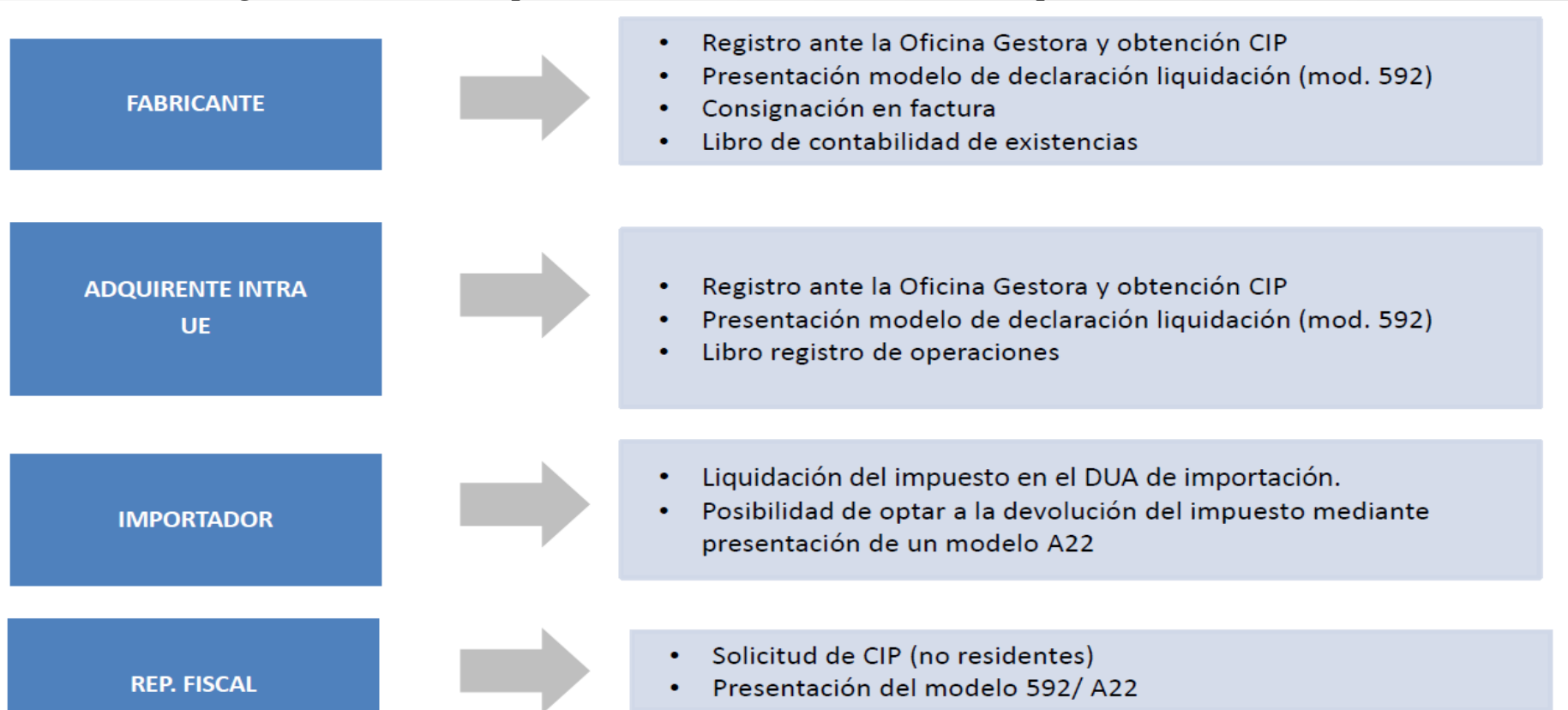
- **Liquidación :**

- Fabricación y adquisiciones intracomunitarias, se fija el modelo de autoliquidación trimestral, salvo los que liquidan mensualmente a efectos de IVA.
- En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera.
- Introducciones irregulares, se llevará a cabo una liquidación administrativa.

Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Obligaciones formales :

- Obligación de registro en el Registro territorial del Impuesto y solicitud de un CIP
- Obligación, no residentes, de nombrar representante fiscal (antes de la primera operación)
- Obligaciones contables
- Consignar la cantidad de plástico no reciclado contenido en el producto



Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables

- Consignar la cantidad de plástico no reciclado
 - **Fabricante:** Obligado a repercutir el impuesto mediante la emisión de la correspondiente factura donde deberá constar el contenido total de plástico del producto, su contenido en plástico reciclado y su contenido en plástico no reciclado así como el tipo impositivo y la cuota del impuesto.
 - Importador/ Adquirente intracomunitario: Posibilidad de solicitar durante el año 2023 una declaración de proveedor que permita acreditar el contenido total de plástico del producto, su contenido en plástico reciclado y su contenido en plástico no reciclado.
 - Adquirente que no tiene la consideración de contribuyente del impuesto: la norma prevé la posibilidad de solicitar durante el año 2023 una declaración de proveedor que permita acreditar el contenido total de plástico del producto, su contenido en plástico reciclado y su contenido en plástico no reciclado. Para el año 2023 se permite sustituir este Certificado por una Declaración responsable del fabricante. A partir del 1.01.2024, será necesaria la certificación emitida al amparo de la UNE-EN 15343/2088
- 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 o las normas que las sustituyan. En el caso de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos. También se pide que las **entidades certificadoras estén acreditadas** por la Entidad Nacional de Acreditación o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la UE.
- Importante **carga para los contribuyentes, excesiva, pero ambientalmente necesaria. Relevantes consecuencias derivadas de su incumplimiento**, art 83, constituirá **infracción tributaria grave** y se sancionará con “una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del importe de las cuotas del impuesto que se hubiesen podido dejar de ingresar, con un importe mínimo de 1.000 euros”

Reflexiones críticas

- Sí se trata de un **tributo extrafiscal** creado con la finalidad de provocar o incentivar el cambio de comportamientos hacia conductas más respetuosas con el Medio Ambiente.
 - Confluencia de dos objetivos básicos de carácter medioambiental: la **reutilización** y el **reciclaje**.
 - Además, fija su actuación en la **prevención de residuos**, primera opción de la jerarquía de residuos, puede permitir el desarrollo de **nuevos modelos de negocio**, alentar una producción y un consumo más sostenibles.
 - GRZEGORZ PESZKO, economista del Banco Mundial *“los debates sobre políticas en Indonesia, Ghana y, recientemente, también en Nigeria, indican un interés creciente de los ministerios de finanzas de los países en desarrollo en los impuestos especiales sobre plásticos verdes, que pueden generar dividendos fiscales y ambientales, mientras que al mismo tiempo ayudan a los fabricantes nacionales a mantenerse competitivos a nivel internacional e incuban nuevos empleos productivos en innovación de productos sostenibles y modelos de negocio circulares”*.
 - El establecimiento de este impuesto, desde la perspectiva de impulsar la fabricación nacional basada en la utilización de materiales reciclados para la elaboración de envases reutilizables, se puede configurar como una **oportunidad de mercado para países en fase de desarrollo**.
 - **Complemento:** Recuperación de la deducción por inversiones medioambientales LIS. Ej: empresas que pongan en marcha sistemas de recuperación y reciclado.

Reflexiones críticas

- Mejoras desde la perspectiva ambiental:
 - Ámbito objetivo:
 - Discriminar en función del material plástico utilizado, su mayor o menor facilidad para el reciclaje o su carácter compostable o biodegradable.
 - Recoger en la Ley una enumeración exhaustiva de los productos en lugar de tener que acudir para ello al documento de preguntas y respuestas frecuentes o a las consultas de la DGT, de esta manera se favorecería la aplicación del impuesto y, en consecuencia, el cumplimiento del objetivo, fundamental también desde la perspectiva de la seguridad jurídica.
 - » Inicialmente, para simplificar ámbito objetivo, listado de productos concretos que se puede ir ampliando a medida que se gane experiencia con el impuesto.
 - No sujeción/exención de productos no adecuados para su utilización
 - Condicionarlas a su reciclaje
 - Base imponible
 - Su determinación, mediante el régimen de estimación directa, en función del peso del plástico no reciclado es apropiada exclusivamente para el hecho imponible de fabricación.
 - Pero para la AI y la importación puede resultar imposible, la dificultad es mayor por la inclusión no solo de los envases primarios, sino también de los secundarios y, particularmente, de los terciarios. Solución, aunque imperfecta, estimación objetiva, cuya utilización, al menos como alternativa a la estimación directa, no es ajena a la experiencia con otros tributos ambientales.
 - Reino Unido método más flexible de cálculo, ha publicado 5 métodos de cálculo de la BI e incluso se permite al contribuyente solicitar un método alternativo.
 - Tipo de gravamen
 - Discriminar en función del material plástico utilizado, su mayor o menor facilidad para el reciclaje o su carácter compostable o biodegradable.

Reflexiones críticas

- Problemas.
 - Obligaciones formales . ¿Incentivo real desde la perspectiva fiscal?
 - Carga tributaria directa
 - Costes administrativos indirectos (Derecho administrativo)
 - Duda; Respeto de los principios de aplicación del sistema tributario recogidos en el artículo 3.2 LGT, dicha aplicación se basará en los principios de proporcionalidad, eficiencia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.
 - ¿Se está adulterando el uso de la figura del tributo extrafiscal?
 - La **eficacia** de este impuesto se encuentra fuertemente **condicionada**:
 - **Disponibilidad de plástico reciclado** condicionada a su vez a las tasas de reciclaje
 - **Limitaciones legales** al uso de materiales reciclados (por ejemplo, las establecidas por la legislación sobre materiales en contacto con alimentos o medicamentos)
 - **Limitaciones tecnológicas** que puedan existir para la reutilización del plástico, que pueden requerir la adaptación de los procesos industriales.
 - Problemas derecho comunitario, libre circulación de mercancías.:
 - Prohibiciones de exacciones de efecto equivalente (Arts 28 y 30 TFUE)
 - Prohibición de tributos internos de carácter discriminatorio que afecte a productos procedentes de otros EM (art, 110 TFUE)
 - Prohibición de restricciones cuantitativas a la importación y medidas de efecto equivalente (art. 34 TFUE)
 - Denunciado por AEDAF ante la Comisión Europea por la posible existencia de diversas infracciones del Derecho de la Unión

Conclusiones

- META: Circularidad del plástico. Actuar en la fase del diseño de los productos
 - Efectos: durabilidad del producto, reutilización, reciclado y reprocesamiento de los componentes. Menos esfuerzos de gestión en la fase final del ciclo, avance cuantitativo y cualitativo. (Comisión E >80% de los impactos ambientales de un producto se determinan en su fase de diseño)

Muchas gracias

temática

TIRANT  TRIBUTARIO



El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

José María Cobos Gómez
Belén García Carretero



begarcia@ucm.es

