



FACULTAD DE DERECHO

Impuesto sobre envases de plástico en España y en otros países europeos

Autor: Blanca Bernal Moscoso del Prado
5º E-3 A

Derecho Tributario

Madrid
Junio de 2025

Resumen

Este trabajo analiza el impacto jurídico y técnico del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables introducido por la Ley 7/2022, en el marco de las políticas de fiscalidad ambiental de la Unión Europea. A través de un enfoque comparado con los modelos implantados en Italia, Francia, Alemania, Reino Unido y Portugal, se evalúa la adecuación del diseño español a los objetivos ecológicos perseguidos.

El estudio constata que, aunque el impuesto se alinea formalmente con fines ambientales, presenta importantes deficiencias prácticas. Entre ellas, destacan la ausencia de desarrollo reglamentario, una estructura impositiva poco modulada y un conjunto de obligaciones formales especialmente gravosas para importadores y pymes. Estas cargas administrativas, junto con la falta de claridad normativa, generan un efecto distorsionador en el comercio exterior y dificultan el cumplimiento por parte de los operadores económicos.

Se concluye que, aunque el impuesto supone un paso relevante hacia una economía circular, su eficacia real requiere ajustes técnicos que permitan preservar sus objetivos ecológicos sin comprometer la seguridad jurídica ni la viabilidad operativa de los sujetos pasivos.

Palabras clave: fiscalidad ambiental, envases de plástico, impuesto especial, economía circular, Ley 7/2022, gestión tributaria, derecho comparado, sostenibilidad.

Abstract

This paper examines the legal and technical impact of the Spanish special tax on non-reusable plastic packaging, introduced by Law 7/2022, within the context of EU environmental tax policies. Using a comparative approach with systems implemented in Italy, France, Germany, the United Kingdom, and Portugal, the study assesses the Spanish model's effectiveness in achieving environmental goals.

Although the tax is formally aligned with environmental goals, the study identifies significant weaknesses in its implementation. Notably, it lacks regulatory development, applies a uniform rate regardless of environmental impact, and imposes highly burdensome formal obligations, especially for importers and SMEs. These administrative requirements, combined with normative ambiguities, distort external trade and hinder compliance.

The conclusion stresses that while the tax is a relevant step toward a circular economy, it demands technical and regulatory refinement to ensure both environmental effectiveness and operational feasibility.

Keywords: environmental taxation, plastic packaging, special tax, circular economy, Law 7/2022, tax administration, comparative law, sustainability.

Índice

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO II: FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y POLÍTICAS EUROPEAS EN FISCALIDAD AMBIENTAL

1. FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL ÁMBITO EUROPEO
2. MARCO NORMATIVO EUROPEO SOBRE PLÁSTICOS DE UN SOLO USO
 - 2.1 **Derecho originario**
 - 2.2 **Derecho derivado**
 - 2.3 **Decisiones y actos normativos específicos**
 - 2.4 **Soft Law**
 - 2.4.1 *Comunicaciones de la Comisión*

CAPÍTULO III: EL IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO EN ESPAÑA Y UN ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO COMPARADO

1. CONFIGURACIÓN LEGAL DEL IMPUESTO
2. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN
3. HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN
4. SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES
5. BASE IMPONIBLE Y TIPO IMPOSITIVO
6. EXENCIONES Y DEDUCCIONES
7. GESTIÓN DEL IMPUESTO Y CONTROL TRIBUTARIO
8. REGÍMENES SANCIONADORES

CAPÍTULO IV: GESTIÓN DEL IMPUESTO ESPAÑOL

1. OBLIGACIONES QUE APLICAN A LOS FABRICANTES Y ADQUIRENTES INTRACOMUNITARIOS
 - 1.1 **Obligaciones censales**
 - 1.2 **Obligaciones contables**
 - 1.3 **Nombramiento de representantes**
 - 1.4 **Obligaciones de repercusión**
2. OBLIGACIONES QUE APLICAN A LOS IMPORTADORES
3. PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

1. LECCIONES DERIVADAS DEL ANÁLISIS COMPARADO
2. PROPUESTAS SOBRE LA CONFIGURACIÓN TÉCNICA DEL TRIBUTO

BIBLIOGRAFÍA

Listado de abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
IEEPNRP	Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables en España
CIP	Código de identificación del plástico
Ley 7/2022 o LRSC	Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular
MACSI	<i>Manufatti in plastica con singolo impiego</i> (Productos plásticos de un solo uso)
NIF	Número de identificación fiscal
PET	Polietileno tereftalato
RAP	Responsabilidad ampliada del productor
TAI	Territorio de aplicación del Impuesto
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	Unión Europea

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

El Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables surge como respuesta a la creciente preocupación global por la contaminación plástica y sus efectos en los ecosistemas. La contaminación por plásticos constituye uno de los mayores desafíos ambientales del siglo XXI. Según datos de la Organización de las Naciones Unidas, cada año se producen más de 430 millones de toneladas¹ de residuos plásticos a nivel mundial, de los cuales una parte significativa termina en los océanos, afectando gravemente a los ecosistemas marinos.

La implementación de este impuesto responde a directrices internacionales como la Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular² (en adelante, “la **Estrategia Europea para el Plástico**”) y la Directiva (UE) 2019/904 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, conocida comúnmente como Directiva SUP (Single-Use Plastics).

En este contexto, varios Estados miembros de la Unión Europea han implementado figuras tributarias específicas sobre los envases de plástico no reutilizables como instrumentos económicos para desincentivar su producción y consumo. España, mediante la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular,³ ha introducido el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, que entró en vigor el 1 de enero de 2023.

Este tributo se enmarca dentro de las políticas fiscales ambientales que buscan internalizar las externalidades negativas derivadas de la producción y consumo de plásticos de un solo uso. Representa un instrumento económico destinado a desincentivar la utilización de envases plásticos no reutilizables mediante la aplicación del principio “quien contamina, paga”, fomentando así alternativas más sostenibles y contribuyendo a la transición hacia una economía circular.

¹ Naciones Unidas. “Explainer: What Is Plastic Pollution?” *United Nations Sustainable Development*, 1 de agosto de 2023 (disponible en: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/blog/2023/08/explainer-what-is-plastic-pollution/>; última consulta 27/05/2025).

² Parlamento Europeo. “Estrategia europea para el plástico en una economía circular”. Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de septiembre de 2018, sobre una estrategia europea para el plástico en una economía circular. Diario Oficial de la Unión Europea C 433, de 23 de diciembre de 2019, pp. 136-145 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018IP0352&from=EN>; última consulta 22/03/2025).

³ Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. *Boletín Oficial del Estado*, 85, de 9 de abril de 2022. <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/04/08/7/con>

Los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas⁴ incluyen la acción por el clima y una producción y consumo sostenibles, que generen en consecuencia ciudades y comunidades sostenibles.

Estos objetivos implican una necesaria acción de todos los sectores que conforman la economía, pero determinados sectores están siendo objeto de considerable atención debido al gran alcance, peso y escala que tienen. Entre ellos, encontramos el sector del plástico. Desde que comenzó la fabricación masiva de plásticos a principios de la década de 1950 y hasta 2015, los humanos han generado 8.300 millones de toneladas métricas de estos materiales. 6.300 millones de toneladas fueron convertidas en residuos, y de estos residuos tan solo el 9% fue reciclado, quedando el 12% incinerado, y el 79% acumulado en vertederos o en el medio ambiente.⁵ Estas cifras subrayan la urgente necesidad de implementar estrategias efectivas de gestión de residuos.

Como también pone de manifiesto la Agencia Europea de Medio Ambiente en su informe de 2021 titulado *Plastics, the circular economy and Europe's environment*,⁶ el plástico genera un impacto muy significativo tanto en el medio ambiente como en el cambio climático. La solución que propone esta agencia es una transición hacia un sistema de plásticos más circular y sostenible, que “busca minimizar la necesidad de materia prima virgen y energía en la producción de plásticos, al tiempo que garantiza la reducción de las presiones ambientales asociadas a la extracción, producción, consumo y residuos de recursos”.⁷

Como consecuencia de la Estrategia Europa 2020, y con el objetivo de evolucionar hacia una economía más circular y un crecimiento inteligente, sostenible e integrador,⁸ se

⁴ Naciones Unidas. “Objetivos de Desarrollo Sostenible”. *Naciones Unidas*, 24 de mayo de 2022 (disponible en: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>; última consulta 22/05/2025).

⁵ Cfr. *Europa Press*. “8.300 millones de toneladas de plástico en 75 años, la mayoría sin reciclar”, *Europa Press*, 20 de julio de 2017 (disponible en: <https://www.europapress.es/ciencia/cambio-climatico/noticia-8300-millones-toneladas-plastico-producido-75-anos-20170720114136.html>; última consulta 19/03/2025).

⁶ European Environment Agency, Reichel, A., Trier, X., Fernandez, R., Bakas, I., & Zeiger, B., *Plastics, the circular economy and Europe's environment: a priority for action*, European Environment Agency, Publications Office, 19 de abril de 2021 (disponible en <https://data.europa.eu/doi/10.2800/5847>; última consulta 19/03/2025).

⁷ Cfr. European Environment Agency, *Plastics, the circular economy and Europe's environment: a priority for action*, op. cit., p. 9.

⁸ Comisión Europea, "Hacia una economía circular: un programa de cero residuos para Europa," COM(2014) 398 final, Bruselas, 2 de julio de 2014, p. 2 (disponible en: <https://eur->

introdujo en la Unión Europea un programa de eficiencia en el uso de los recursos, en contraposición con el sistema lineal de producción de plásticos, “dominado por plásticos de bajo valor, coste reducido y con una vida útil corta, y en el que todas las fases de la cadena de valor consumen recursos finitos y causan impacto medioambiental”.⁹

Este uso eficiente de los recursos y el enfoque de economía circular no solo beneficiaría al medio ambiente, reduciendo las emisiones totales anuales de gases de efecto invernadero entre un dos (2) y cuatro (4) %, sino que supondría ahorros de 600.000 millones de euros, aproximadamente un ocho (8) % del volumen de negocios anual de las empresas de la UE.¹⁰

Como consecuencia de su Comunicación “Hacia una economía circular: un programa de cero residuos para Europa”,¹¹ en 2015 la Comisión Presentó el Plan de Acción para una economía circular en Europa,¹² donde se plantean una serie de acciones basadas en la prevención, el diseño ecológico y la reutilización de los residuos en aras de apoyar el crecimiento sostenible.

Además, en 2018 introdujo un paquete legislativo con un conjunto de iniciativas dentro del Plan de Acción, de entre las que destacan la Estrategia Europea para el plástico¹³ y la Comunicación de la Comisión de 16 de enero de 2018 sobre las opciones para abordar la interfaz entre las legislaciones sobre sustancias químicas, sobre productos y sobre

[lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50edd1fd-01ec-11e4-831f-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50edd1fd-01ec-11e4-831f-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF); última consulta 19/03/2025).

⁹ Agencia Europea de Medio Ambiente, *Plastics, the Circular Economy and Europe's Environment*, Informe EEA 18/2020 (Copenhague: AEMA, 2020), (disponible en: <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/publications/plastics-the-circular-economy-and>; última consulta 19/03/2025)

¹⁰ Cfr: Comisión Europea, *Hacia una economía circular*, op. cit., p. 3.

¹¹ Cfr: *Ibid.*

¹² Comisión Europea, *Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular*, COM(2015) 614 final, Bruselas, 2 de diciembre de 2015, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52015DC0614>; última consulta 19/03/2025).

¹³ Cfr: Parlamento Europeo, *Estrategia europea para el plástico en una economía circular*, op. cit.

residuos.¹⁴ En 2020, la Comisión Europea adoptó un nuevo Plan de Acción sobre la Economía Circular.¹⁵

El objeto central del estudio son los distintos impuestos especiales sobre envases de plástico no reutilizables implementados en diversos países europeos, con especial atención a sus elementos esenciales (hecho imponible y supuestos de no sujeción, sujetos pasivos, base imponible, tipo impositivo, exenciones, deducciones y bonificaciones), así como a sus aspectos formales y de gestión).

La selección de los distintos países europeos mencionados permite analizar diferentes modelos regulatorios dentro del espacio europeo, incluyendo tanto Estados miembros de la Unión Europea como el Reino Unido, que tras el Brexit ha desarrollado su propio modelo de imposición sobre los envases de plástico.

¹⁴ Comisión Europea, *Un plan de acción para la implementación del Pacto Verde Europeo: la economía circular y la neutralidad climática*, COM(2020) 667 final, Bruselas, 11 de diciembre de 2020, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0667>; última consulta: 19/03/2025).

¹⁵ Comisión Europea, Dirección General de Medio Ambiente, *Plan de acción para la economía circular 2020: aspectos internacionales*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2020, (disponible: <https://data.europa.eu/doi/10.2779/69223>; última consulta: 22/03/2025)

CAPÍTULO II: FUNDAMENTOS JURÍDICOS Y POLÍTICAS EUROPEAS EN FISCALIDAD AMBIENTAL

1. FISCALIDAD AMBIENTAL EN EL ÁMBITO EUROPEO

La fiscalidad ambiental, según la OECD, se define como el conjunto de instrumentos tributarios cuya base fiscal posee una relevancia medioambiental significativa,¹⁶ orientados a la protección del medio ambiente, ya sea mediante la internalización de las externalidades negativas generadas por actividades contaminantes o a través del estímulo fiscal a comportamientos ecológicamente sostenibles. Estos instrumentos se fundamentan en diversos principios económicos y jurídicos.

Desde la perspectiva económica, la fundamentación teórica de los tributos ambientales se encuentra en la teoría de las externalidades, desarrollada por Arthur C. Pigou en su obra “The Economics of Welfare” (1920). Según esta teoría, las actividades económicas que generan efectos negativos sobre terceros, efectos no internalizados en los precios de mercado pueden ser corregidas mediante la imposición de un gravamen equivalente al coste social marginal de dicha actividad, corrigiéndose así los fallos de mercado haciendo que los agentes económicos internalicen los costes ambientales de sus actividades.¹⁷

Desde la perspectiva jurídica, la fiscalidad ambiental encuentra su fundamento en diversos principios: (i) el principio “quien contamina, paga”; (ii) el principio de prevención; (iii) principio de corrección de la fuente; y (iv) el principio de desarrollo sostenible.

El principio “quien contamina, paga”, uno de los principios clave en la política medioambiental de la Unión Europea,¹⁸ está recogido expresamente en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, “TFUE”), que

¹⁶ Uría Menéndez. «Actualidad Jurídica Uría Menéndez» *Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental*. 22 de septiembre de 2014 (disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4374/documento/fe08.pdf?id=5588>; última consulta 19/03/2025).

¹⁷ Cfr: Tlatemoani. Revista Académica de Investigación. «Tlatemoani. Revista Académica de Investigación.» *Las teorías de Pigou y Coase, base para la propuesta de gestión e innovación de un impuesto ambiental en México*. 2 de junio de 2010 (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7306141.pdf>; última consulta 19/03/2025).

¹⁸ Tribunal de Cuentas Europeo. *Principio de "quien contamina paga": Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE*, 2021 (disponible en: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/polluter-pays-principle-12-2021/es/>; última consulta: 19/03/2025).

establece que los costes derivados de la contaminación deben ser soportados por quienes la generan, promoviendo así una mayor responsabilidad ambiental por parte de los productores y consumidores.¹⁹

Este principio justifica la creación de impuestos ambientales dirigidos a internalizar los costes sociales y ecológicos derivados de la producción y el consumo de productos contaminantes.

Por otro lado, el principio de prevención persigue la adopción de medidas con finalidad desincentivadora de actividades potencialmente dañinas para el medio ambiente.²⁰

El principio de corrección en la fuente implica que el daño ambiental debe atajarse preferentemente en su origen, lo que justifica la imposición de gravámenes en las fases iniciales de las cadenas productivas cuando éstas generan impactos ambientales significativos.²¹

El principio de desarrollo sostenible está recogido en el artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea,²² y fundamenta la utilización de instrumentos fiscales como mecanismos para promover modelos económicos que satisfagan las necesidades del presente sin comprometer las de generaciones futuras.

2. MARCO NORMATIVO EUROPEO SOBRE PLÁSTICOS DE UN SOLO USO

La cuestión de la contaminación por plásticos ha impulsado a la Unión Europea a implementar varias estrategias y regulaciones con la finalidad de disminuir su consumo y promover modelos de economía circular. El marco jurídico europeo que incide en la

¹⁹ da Silva Santos Filho, I., y Araújo Ferreira, P. R., "Princípios fundamentais da tributação ambiental." *Veredas do Direito* 14, n. 29, 2017, p. 139 (disponible en: https://www.researchgate.net/profile/Paulo-Rangel-Ferreira/publication/320317590_PRINCIPIOS_FUNDAMENTALES_DE_LA_TRIBUTACION_AMBIENTAL/links/5e6d3ecb299b12e23c73d5b/PRINCIPIOS-FUNDAMENTALES-DE-LA-TRIBUTACION-AMBIENTAL.pdf; última consulta 26/03/2025).

²⁰ Parlamento Europeo. "La política de medio ambiente: principios generales y marco básico". Fichas temáticas sobre la Unión Europea, 2021 (disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/71/la-politica-de-medio-ambiente-principios-generales-y-marco-basico>; última consulta 19/03/2025).

²¹ *Id.*

²² Unión Europea. *Tratado de la Unión Europea*. Diario Oficial de la Unión Europea, C 202, 07 de junio de 2016 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A12012M%2FTXT>; fecha de última consulta 22/05/2025).

fiscalidad ambiental se articula en torno a varios ejes normativos: (i) derecho originario, (ii) derecho derivado y (iii) decisiones y actos normativos específicos.

2.1 Derecho originario

Es el artículo 191 TFUE el que establece los objetivos de la política medioambiental de la UE y consagra los principios de cautela, acción preventiva, corrección en la fuente y quien contamina paga, con el objetivo de alcanzar: “la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente, la protección de la salud de las personas, la utilización prudente y racional de los recursos naturales, y el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente. y en particular a luchar contra el cambio climático”.²³

Además, el artículo 113 TFUE prevé la posibilidad de armonización de legislaciones relativas a impuestos indirectos mediante directivas adoptadas por el Consejo por unanimidad, a través del procedimiento legislativo especial. Esto en la medida en la que la armonización sea necesaria para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia.

2.2 Derecho derivado

La Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo 2008/98/CE, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas, conocida como la “Directiva Marco de Residuos”, y que sustituye a la directiva del mismo nombre de 1975, establece un marco jurídico para el tratamiento de residuos en la Unión Europea, con el objetivo de “*proteger el medio ambiente y la salud humana enfatizando la importancia de utilizar unas técnicas adecuadas de gestión, recuperación y reciclado de residuos para reducir la presión sobre los recursos y mejorar su uso*”.²⁴ Además, prevé expresamente la posibilidad de utilizar instrumentos económicos para una gestión más sostenible.

²³ Eur Lex. *Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, 9 de mayo de 2008 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX%3A12008E191%3AES%3AHTML&utm>; última consulta 19/03/2025).

²⁴ Eur Lex. *Legislación de la Unión Europea sobre gestión de residuos*, 18 de febrero de 2024, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eu-waste-management-law.html>; última consulta 19/03/2025).

Sin embargo, la Directiva de mayor relevancia a efectos de responder a la pregunta de investigación que plantea este trabajo es la Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, que busca promover la transición hacia una economía circular en toda la Unión Europea, reduciendo el impacto generado por la producción y consumo de determinados productos plásticos desechables, imponiendo restricciones a la comercialización de artículos para los que existen alternativas sostenibles.

Entre los productos prohibidos se encuentran los cubiertos, platos, pajitas y bastoncillos de algodón de plástico. Además, se introducen requisitos de marcado y etiquetado en productos como compresas, toallitas húmedas y filtros de tabaco, con el fin de informar a los consumidores sobre la correcta gestión de los residuos.

Otro pilar de la estrategia es la implementación de la responsabilidad ampliada del productor (RAP), que impone a los productores la obligación de asumir los gastos de manejo de los desechos producidos por los productos que comercializan.

Además, se establecen metas concretas para la recolección y reciclaje de recipientes plásticos, con el objetivo de que los países miembros logren un porcentaje de recolección del 90% de botellas de plástico para el año 2029.²⁵

2.2.1 Decisiones y actos normativos específicos

La Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE,²⁶ establece novedades en el sistema de recursos propios de la Unión Europea. En particular, introduce una nueva contribución nacional al presupuesto comunitario²⁷ calculada en función del peso de los residuos de envases de plástico no reciclados, incentivando a los Estados

²⁵ Consejo de la Unión Europea, El Consejo prohíbe los plásticos de un solo uso. *Consilium*, 21 de mayo de 2019 (disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/05/21/council-adopts-ban-on-single-use-plastics/>; última consulta 25/05/2025).

²⁶ Consejo de la Unión Europea, *Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE*, de 17 de diciembre de 2020, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32020D2053>; última consulta 19/03/2025).

²⁷ *Cfr.*: Cobos Gómez, J. M., “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos”, op. cit., p. 22.

miembros a mejorar sus sistemas de reciclaje y reducir la generación de residuos plásticos. La tasa acordada es de 0,8 euros por kilogramo de residuos de envases de plástico no reciclado.

Por otro lado, cabe destacar el Plan de Acción para la Economía Circular de la Comisión Europea, “Por una Europa más limpia y más competitiva”, adoptado en marzo de 2020, que refuerza la Estrategia Europea para el Plástico y busca “adaptar las políticas de la UE sobre clima, energía, transporte y fiscalidad al objetivo de reducir las emisiones netas de gases de efecto invernadero”²⁸ en un mínimo de 55 % para 2030.

Sus principales medidas son el establecimiento de requisitos más estrictos sobre la reciclabilidad de los envases plásticos, la introducción de obligaciones de etiquetado para informar a los consumidores sobre la composición y reciclabilidad de los productos y el desarrollo de incentivos fiscales para promover alternativas sostenibles.

Además, las Conclusiones del Consejo sobre el Plan de Acción para la Economía Circular de 2020, respaldan el Plan de Acción de misma fecha, destacando la necesidad de utilizar instrumentos económicos, incluida la fiscalidad, para promover la sostenibilidad y la eficiencia en el uso de recursos.²⁹

2.3 Soft Law

2.3.1 Comunicaciones de la Comisión

a. Hoja de ruta hacia una Europa eficiente en el uso de sus recursos³⁰

Establece los principios fundamentales que posteriormente informarían las políticas específicas sobre plásticos. La Comunicación propone “trasladar la presión fiscal desde el trabajo hacia el consumo de recursos” y específicamente recomienda que los Estados

²⁸ Comisión Europea. “El Pacto verde europeo”. (s.f.), (disponible en: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es; última consulta 19/03/2025).

²⁹ Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva*, COM(2020) 98 final, Bruselas, 11 de marzo de 2020 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52020DC0098>; última consulta 22/03/2025), p. 19.

³⁰ Comisión Europea, *Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Hoja de ruta hacia una Europa eficiente en el uso de los recursos*, COM(2011) 571 final, Bruselas, 20 de septiembre de 2011, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0571>; última consulta 22/03/2025).

miembros “revisen sus políticas e instrumentos fiscales con el fin de apoyar un uso más eficiente de los recursos”.

Introduce además el concepto de precio adecuado para los recursos naturales, que posteriormente sería aplicado a la problemática del plástico, estableciendo así el sustrato conceptual para la justificación de la fiscalidad sobre materiales como el plástico, al vincular explícitamente la eficiencia en el uso de recursos con instrumentos económicos, incluida la tributación.

b. Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular³¹

Identifica los plásticos como una de las cinco áreas prioritarias para acelerar la transición hacia una economía circular. Establece que “los mecanismos económicos, como la fiscalidad ambiental, han demostrado ser eficaces para mejorar la gestión de residuos” y recomienda a los Estados miembros “utilizar instrumentos económicos para garantizar que los precios reflejen mejor los costes ambientales”.

Respecto a los envases, señala la necesidad de incentivar “opciones que den prioridad a envases reciclables y reutilizables”. Vincula directamente la fiscalidad con los objetivos de economía circular en el ámbito de los plásticos, proporcionando fundamentación para que los Estados miembros utilicen instrumentos tributarios para alcanzar objetivos medioambientales relacionados con los envases.

c. La Estrategia Europea para el Plástico en una Economía Circular³²

A través de este documento la Comisión establece expresamente que “explorará la viabilidad de introducir medidas de carácter fiscal a nivel de la UE”, recomendando a los Estados miembros la posibilidad de establecer instrumentos fiscales y económicos que permitan internalizar los “costes ambientales externos de los productos plásticos”.

Desde un enfoque tributario, la estrategia tantea el uso de instrumentos fiscales como los impuestos sobre plásticos de un solo uso, con el fin de desincentivar su producción y consumo. Asimismo, se fomenta la creación de mecanismos financieros como los

³¹ Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular*, COM(2015) 614 final, 2 de diciembre de 2015 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0614>; última consulta 19/03/2025).

³² Cfr. Parlamento Europeo. *Estrategia europea para el plástico en una economía circular*, op. cit., pp. 136-145.

sistemas de responsabilidad ampliada del productor (RAP) para apoyar la transición hacia una economía circular, canalizando los ingresos generados hacia proyectos de reducción de basura y desarrollo de infraestructuras de reciclaje.³³

³³ Cfr. Parlamento Europeo. *Estrategia europea para el plástico en una economía circular*, op. cit., pp. 141-142.

CAPÍTULO III: EL IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO EN ESPAÑA Y UN ANÁLISIS COMPARADO

1. CONFIGURACIÓN LEGAL DEL IMPUESTO

1.1 Introducción

El Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables en España se estableció mediante la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular,³⁴ que entró en vigor el 1 de enero de 2023 (en adelante, “**Ley 7/2022**” o “**LRSC**”).

1.2 Análisis comparado

1.2.1 Italia

El gobierno italiano introdujo el impuesto al plástico de un solo uso (*imposta sul consumo dei manufatti in plastica con singolo impiego*, en adelante los “**MACSI**”) a través de los artículos 634 a 658 de su Ley 160/2019, de 27 de diciembre de 2019, de Presupuestos (*Legge di Bilancio 2020*), que entró en vigor el 1 de enero de 2020.

Sin embargo, debido a la crisis económica derivada de la pandemia del COVID-19, se pospuso varias ocasiones: el 1 de enero de 2021, el 1 de julio de 2021, y el 1 de enero de 2022. En la Ley Presupuestaria de 2022 (Ley 234/2021, de 30 de diciembre de 2021, *Legge di Bilancio 2022*)³⁵ estableció su entrada en vigor para enero de 2022, retrasándose posteriormente de nuevo a enero de 2023 por el borrador de la Ley Presupuestaria de 2023. De igual manera, la Ley Presupuestaria de 2023 (Ley 197/2022, de 29 de diciembre de 2022, *Legge di Bilancio 2023*)³⁶ retrasó la entrega en vigor a enero de 2024, habiéndose pospuesto de nuevo hasta Julio de 2026.

³⁴ Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. *Boletín Oficial del Estado*, 85, de 9 de abril de 2022. <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/04/08/7/con>

³⁵ Legge 30 dicembre 2021, n. 234. (2021). Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, n. 310 del 31 dicembre 2021, Supplemento Ordinario n. 49. Obtenido de: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2021/12/31/21G00256/sg>

³⁶ Legge 29 dicembre 2022, n. 197. (2022). Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, n. 303 del 29 dicembre 2022, Supplemento Ordinario n. 43. Obtenido de: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2022/12/29/22G00211/sg>

1.2.2 Francia

Francia es uno de los peores países en términos de contribución a la UE por el volumen de residuos de envases de plástico no reciclados y producidos en doce (12) meses, reciclando tan solo un 23 % de sus residuos en 2021,³⁷ un 18% por debajo de la media de la Unión Europea.

A través de la Ley 105/2020, de 10 de febrero de 2020, relativa a la lucha contra el desperdicio y a la economía circular,³⁸ (*Loi relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire*), se modificaba el Código de Medio Ambiente Francés (*Code de l'environnement*³⁹), estableciendo objetivos como alcanzar un 100% de plástico reciclado para el 1 de enero de 2025 (artículo 5) o un 5% de envases reutilizados comercializados en Francia en 2023 (artículo 9).

Sin embargo, a día de hoy no existe un impuesto sobre envases o plástico. Para abordar el uso de plásticos, se ha implementado un sistema de penalizaciones y bonificaciones a través de la *Taxe Générale sur les Activités Polluantes - composante plastique* (en adelante, “**TGAP plastique**”).

Este sistema, reformado significativamente por la Ley Anti-desperdicio para una Economía Circular de 2020 (*Loi anti-gaspillage pour une économie circulaire*), establece un mecanismo de “responsabilidad ampliada del productor” que es acompañado de incentivos tanto positivos como negativos. Este sistema es un mecanismo financiero recogido en el artículo L541-10 del Código de Medioambiente⁴⁰ en virtud del que se podrá exigir a las personas denominadas productoras – es decir, “toda persona física o jurídica que desarrolle, fabrique, manipule, transforme, venda o importe productos

³⁷ Tribunal de Cuentas Europeo, *Informe Especial 16/2024: Ingresos de la UE basados en los residuos de envases de plástico no reciclados – Un comienzo irregular y lastrado por datos que no son suficientemente comparables o fiables*, 16 de septiembre de 2024 (disponible en: https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-16/SR-2024-16_ES.pdf; última consulta 20/03/2025).

³⁸ Loi n° 2020-105 du 10 février 2020 relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire. *Journal Officiel de la République Française* n° 35. Págs. 5-45. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=tIvIngK1-pPYKGFzbZJvgt2zup93I6QTVIOrDQLksWk=>

³⁹ Code de l'environnement. Ordonnance no 2000-914 du 18 septembre 2000 relative à la partie Législative du code de l'environnement. *Journal Officiel de la République Française* n° 219. Págs 14792-14795. Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006074220/

⁴⁰ Modificado por el artículo 15 de la Ley 364/2024, de 22 de abril de 2024.

generadores de residuos o componentes y materiales utilizados en su fabricación” – a contribuir a la prevención y gestión de los residuos que genere.⁴¹

1.2.3 Alemania

Alemania, a través de su Ley de Envases (*Verpackungsgesetz*), que entró en vigor el 1 de enero de 2019, ha implementado un método también enfocado en la responsabilidad ampliada del productor para la administración de desechos de embalajes. Este sistema impone a los productores y distribuidores la obligación de asumir responsabilidad por el reciclaje y la disposición final de los embalajes que comercializan.

Además, en julio de 2021⁴² entró en vigor una Ordenanza sobre los plásticos de un solo uso (*Einwegkunststoffverbotsverordnung*) que prohíbe la venta de estos plásticos y de embalajes de polietileno usados para envolver alimentos y bebidas, en aras de implementar la Directiva 2019/904 de la UE.

Por otro lado, el 11 de enero de 2023 se presentó un proyecto de Ley para la introducción de un impuesto sobre los plásticos de un solo uso, la Ley del Fondo de Plásticos de un Solo Uso, EW-FondsG (*Einwegkunststofffondsgesetz*).⁴³ Aprobada por el Parlamento alemán en marzo, establece que el impuesto comenzará a aplicar desde el 1 de enero de 2024⁴⁴.

1.2.4 Reino Unido

Desde el 1 de abril de 2022, el Reino Unido aplica un impuesto a los envases de plástico que contengan menos del 30% de plástico reciclado conocido como el “*Plastic Packaging*

⁴¹ Cloché-Dubois, C.; Plisson, A.; Le Bourdon, A.; y Peraudeau, C., “Plastics and packaging laws in France”, *CMS Law*, 29 de febrero de 2024 (disponible en: <https://cms.law/en/int/expert-guides/plastics-and-packaging-laws/france>; última consulta 25/03/2025).

⁴² Vilela, A., “Plásticos de un solo uso quedan prohibidos en Alemania”, *Latam Green*, 7 de julio de 2021 (disponible en: <https://latam-green.com/plasticos-de-un-solo-uso-quedan-prohibidos-en-alemania/>; última consulta 22/03/2025).

⁴³ Ley del Fondo para Plásticos de un Solo Uso, de 11 de mayo de 2023 (Boletín Oficial Federal de 2023, I, n.º 124), modificada por el artículo 3 de la Ley de 11 de mayo de 2023 (Boletín Oficial Federal de 2023, I, n.º 124, n.º 183) (disponible en: <https://www.gesetze-im-internet.de/ewkfondsg/BJNR07C0B0023.html>; última consulta 26/03/2025).

⁴⁴ Blank, H.; Gregor, N.; Hofmann, D.; y Wenzler, F., “Plastics and packaging laws in Germany”, *CMS Law*, 4 de marzo de 2024 (disponible en: <https://cms.law/en/int/expert-guides/plastics-and-packaging-laws/germany>; última consulta 22/03/2025).

Tax”, introducido por el *Finance Act 2021 Part 2*,⁴⁵ regulación que ha sido ampliada por *The Plastic Packaging Tax (Descriptions of Products Regulations 2021*⁴⁶ y *The Plastic Packaging Tax (General) Regulations 2022*.⁴⁷

1.2.5 Portugal

A través del artículo 30 de la Ley núm. 75-B/2020, de 31 de diciembre, que aprobó el Presupuesto del Estado para 2021,⁴⁸ Portugal implementó una contribución extraordinaria sobre los envases de plástico (o aluminio o multimaterial) no reutilizables adquiridos en comidas listas para consumir para llevar o con entrega a domicilio, conocida como la “*Contribuição extraordinária sobre as embalagens de plástico descartáveis*”.

La Ordenanza núm. 331-E/2021, de 31 de diciembre,⁴⁹ ahora derogada, desarrolló este impuesto, estableciendo la entrada en vigor de la contribución el 1 de julio de 2022 para los envases de plástico o multimaterial con plástico, y a partir del 1 de enero de 2023, para aquellos envases de aluminio o multimaterial con aluminio.

Su ámbito de aplicación hace referencia a envases de un solo uso para alimentos y bebidas, fabricados total o parcialmente de plástico, aluminio o multimaterial con estos materiales. La Ley considera el envase como un todo (recipiente y tapa), pero en caso de comercializarse las partes de forma separada, el gravamen se aplicaría solo al recipiente principal.

Sin embargo, la Ley núm. 82/2023, de 29 de diciembre, de Presupuesto del Estado para el año 2024⁵⁰ deroga el artículo 320 de la Ley núm. 75-B/2020, de 31 de diciembre, y la

⁴⁵ *Finance Act 2021*, c. 26 (disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2021/26/part/2/enacted>; última consulta 25/03/2025).

⁴⁶ *The Plastic Packaging Tax (Descriptions of Products) Regulations 2021* (disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2021/1417/contents/made>; última consulta 25/03/2025).

⁴⁷ *The Plastic Packaging Tax (General) Regulations 2022* (disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2022/117/introduction/made>; última consulta 25/03/2025).

⁴⁸ Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro de 2020, Orçamento do Estado para 2021. Diário da República, 1.ª série. N.º 253, Pág. 171-(2) a 171-(288). Disponible en: <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2020/12/25301/0000200288.pdf?lang=EN>

⁴⁹ Portaria n.º 331-E/2021, de 31 de dezembro de 2021. Diário da República, 1.ª série. N.º 253, Pág. 108-(19) a 108-(26). Disponible en: <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2021/12/25303/0001900026.pdf?lang=EN>

⁵⁰ Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro de 2023, Orçamento do Estado para 2024. Diário da República, 1.ª série. N.º 250, Págs. 2 a 322. Disponible en: <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2023/12/25000/0000200322.pdf?lang=EN>

citada Ordenanza, introduciendo una contribución sobre envases de un solo uso utilizados en platos preparados (*Contribuição sobre as embalagens de utilização única utilizadas em refeições prontas a consumir*) en la Ley núm. 82-D/2014 (Ley de Tributación Verde).⁵¹

1.3 Naturaleza y ámbito de aplicación (arts. 3 y 69 LRSC)

El Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables en España (en adelante, “**IEEPNRP**”) se trata de un impuesto de naturaleza indirecta, que tiene como objetivo gravar la utilización, en todo el territorio español,⁵² de envases no reutilizables que contengan plástico, ya sea envases que se presenten vacíos o conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo o presentando mercancías.

A estos efectos, y según recalca el artículo 68 de la LRSC, tienen la consideración de envases “todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías”. La consideración de no reutilizable deriva de no haber sido concebidos, diseñados o 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”.

En este sentido, forman parte del ámbito objetivo del IEEPNRP los envases primarios, secundarios y terciarios,⁵³ conforme a lo dispuesto en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases⁵⁴ y en la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases.⁵⁵

1.4 Hecho imponible y supuestos de no sujeción (arts. 72 y 73 LRSC)

1.4.1 España

⁵¹ Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro de 2014. Diário da República, 1.ª serie. N.º 252, Pág. 6546-(320) a 6546-(338). Disponible en: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-d-2014-66022084>

⁵² Incluyéndose los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla, y sin perjuicio de los regímenes forales de la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco (artículo 69.2 de la Ley 7/2022).

⁵³ Agencia Tributaria. “Preguntas y respuestas en relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.” (disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/II_especiales/envases_plasticos/Ayuda/PREGUNTAS_RESPUESTASdic22.pdf; última consulta 15/05/2025)

⁵⁴ Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases. *Boletín Oficial del Estado*, 99, de 25 de abril de 1997. <https://www.boe.es/eli/es/l/1997/04/24/11/con> (derogada)

⁵⁵ Directiva (CE) 94/62, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas, Diario Oficial de la Unión Europea, L365, de 31 de diciembre de 1994. <http://data.europa.eu/eli/dir/1994/62/oj>

El artículo 72 de la Ley 7/2022 establece que el hecho imponible lo constituye “la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto”. En este sentido, la Ley considera como fabricante aquel agente económico que elabore el producto objeto del impuesto.

También quedará sujeta al impuesto “la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto (en adelante, “**TAI**”) de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto”.

A estos efectos, la Ley define como introducción irregular aquellos supuestos en los que quien posea los envases objeto del impuesto, los comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado esta fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español.

En cambio, el artículo 73 de la Ley recalca que no están sujetos al impuesto:

- (i) La producción de los bienes que entran en el ámbito objetivo del impuesto cuando, previamente al pago del impuesto, hayan dejado de ser útiles o hayan sido eliminados, siempre y cuando se haya demostrado ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, “**AEAT**”), utilizando cualquier medio de prueba permitido por la legislación.
- (ii) La fabricación de productos destinados a ser enviados (por el fabricante o un tercero) a un territorio distinto al de aplicación del impuesto, quedando este envío acreditado como salida efectiva del TAI.
- (iii) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de pinturas, tintas, lacas y adhesivos diseñados para ser incorporados a los productos objetivo del impuesto.
- (iv) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases no reutilizables que contengan plástico y que, “pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías”.

Tampoco serán gravadas aquellas importaciones o adquisiciones intracomunitarias de envases cuya cantidad total de plástico no reciclado contenido en los envases no sea superior a 5 kilogramos.

1.4.2 Italia

Se establece como hecho imponible⁵⁶ la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos plásticos que:

- (i) estén total o parcialmente compuestos por polímeros orgánicos de origen sintético;
- (ii) sean utilizados para contener, proteger o transportar bienes o alimentos; o
- (iii) no estén destinados a un uso repetido o permanente.

1.4.3 Alemania

El ámbito de aplicación de la Ley hace referencia a la responsabilidad de los fabricantes de productos plásticos de un solo uso.

Se considera un producto de plástico de un solo uso aquel producto fabricado total o parcialmente con plástico que no esté diseñado, desarrollado y comercializado para someterse a múltiples ciclos de producto durante su vida útil, siendo devuelto a un fabricante o distribuidor para su rellenado o siendo reutilizado para el mismo propósito para el que fue fabricado.

Cabe destacar que no existe un umbral de minimis en relación con el contenido del plástico de un producto desechable.

1.4.4 Reino Unido

Se grava la fabricación o importación de envases de plástico que contengan menos del 30% de plástico reciclado, siempre que la empresa que los fabrique o importe exceda el límite de 10 toneladas en 12 meses.

1.4.5 Portugal

En Portugal, el hecho imponible está constituido por la puesta en consumo en el territorio continental de envases de un solo uso fabricados total o parcialmente con plástico, aluminio o combinaciones multimateriales que contengan alguno de estos componentes.⁵⁷

⁵⁶ Krah, J., “Plastic Tax in Italy July 2026”, *Ecosistant*, 29 de mayo de 2024 (disponible en: <https://www.ecosistant.eu/en/plastic-tax-in-italy-2026/#Hintergrund>; última consulta 11/05/2025).

⁵⁷ Gamito, C., “Portugal: Plastic Taxation in Portugal.” *WTS Global*, 25 de mayo de 2023 (disponible en: <https://wts.com/global/publishing-article/20230524-portugal-plastic-tax~publishing-article>; última consulta: 11/05/2025).

Este tributo grava, en particular, la entrega de dichos envases no reutilizables al consumidor final, cuando están destinados a contener, proteger, manipular o entregar productos, y no están concebidos para un uso repetido. La obligación tributaria se activa con la liberación para el consumo, ya sea a través de la fabricación nacional, la importación o la adquisición intracomunitaria de estos envases.

1.4.6 Conclusiones

El hecho imponible en España, Italia y Reino Unido se sitúa en la fase de producción o importación, mientras que Alemania y Portugal lo vinculan más directamente a la puesta en el mercado nacional o al consumo efectivo.

En los modelos de “fabricación o importación”, la obligación surge antes de que el producto llegue al consumidor final, lo que aumenta el control tributario, pero puede generar una carga administrativa significativa, sobre todo para empresas que operan en varios países de la UE.

En cambio, en los modelos de puesta en mercado, se reduce el número de obligados y se refuerza el principio de que paga quien introduce el residuo potencial en el circuito comercial nacional, acercándose al principio de “quien contamina paga”.

1.5 Sujetos pasivos y responsables

1.5.1 España

Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables.

1.5.2 Italia

Para determinar el sujeto pasivo del impuesto la Ley se basa en tres factores: (i) el lugar donde se producen los residuos; (ii) el lugar donde se consumen; y (iii) la naturaleza de la persona (si se trata de un consumidor privado o no).

En este sentido, la Ley diferencia entre dos supuestos a la hora de delimitar los sujetos pasivos: (i) los casos de producción nacional y (ii) los casos de producción fuera de Italia.

En primer lugar, el contribuyente sería el fabricante o la entidad comercial italiana compradora. En cambio, en el segundo supuesto, serían considerados contribuyentes el importador en el caso de importaciones de terceros países no pertenecientes a la Unión

Europea o adquisiciones intracomunitarias de MACSI, y el proveedor en el caso de adquisiciones por un consumidor privado.

A este respecto, es pertinente mencionar que existe la posibilidad de solicitar la devolución del importe del impuesto pagado por la compra de MACSI que finalmente no sean destinados al mercado nacional.

1.5.3 Alemania

El artículo 3.3 de la Ley define como sujeto pasivo a cualquier persona física o jurídica, que:

- (i) Esté establecida en el ámbito de aplicación de esta Ley y, como productor, envasador, vendedor o importador, independientemente del método de venta, incluidos los contratos de venta a distancia en el sentido del artículo 312c del Código Civil alemán, comercializa por primera vez en el mercado productos plásticos de un solo uso de conformidad con el Anexo 1 dentro del ámbito de aplicación de esta Ley”; o
- (ii) no estando recogido en el ámbito de aplicación de la misma, comercialice productos de plástico de un solo uso de conformidad con el Anexo 1 directamente a hogares privados u otros usuarios, mediante comunicación a distancia en el sentido del artículo 312c, párrafo 2, del Código Civil alemán en el ámbito de aplicación de esta Ley;

1.5.4 Reino Unido

Son considerados sujetos pasivos aquellas personas que actúen en el ejercicio de una actividad empresarial, o que importen envases de plástico no reutilizables de única especificación por cuenta propia, en virtud de su artículo 43.1.

A estos efectos, el artículo 47 del *Finance Act 2021 Part 2* establece que tienen la consideración de envases de plástico no reutilizables aquellos envases (i) cuya proporción de plástico reciclado, medida en peso, sea inferior al 30% de la cantidad total de plástico en el envase; y (ii) que estén acabados.

Y se definen los envases como productos diseñados para ser utilizados, solo o en combinación con otros productos, “en la contención, protección, manipulación, entrega o presentación de mercancías en cualquier etapa de la cadena de suministro de las mercancías, desde el productor de las mercancías hasta el usuario o consumidor”.

1.5.5 Portugal

Tendrán la consideración de sujetos pasivos todos aquellos productores o importadores de envases de un solo que tengan sede o establecimiento permanente en Portugal (continental). También se calificará como contribuyentes a aquellos adquirentes de envases a proveedores que tengan sede o establecimiento permanente en las Regiones Autónomas de las Azores o Madeira, o en otro Estado miembro de la Unión Europea.

1.5.6 Conclusiones

España opta por un sistema amplio: son sujetos pasivos las personas físicas o jurídicas que fabriquen, importen o adquieran intracomunitariamente productos afectados; configurándose así el impuesto desde fases tempranas de la cadena de suministro. Además, en caso de no estar establecidos en el territorio español, los contribuyentes están obligados a designar un representante fiscal, según se estudiará más adelante.

En Italia, se distingue entre productores nacionales y adquirentes (importadores o compradores de otros Estados miembros), lo cual restringe el número de obligados tributarios a operadores clave, y además permite la devolución del impuesto si los productos no se destinan al mercado nacional. Esta técnica es funcional desde el punto de vista del principio de destino, pero puede favorecer la elusión si no se refuerzan los controles. Además, en el caso de operaciones intracomunitarias, el sujeto pasivo puede ser el adquirente si no es un consumidor final, lo que genera cierta inseguridad jurídica y dificultad para la planificación fiscal.

Alemania adopta una concepción aún más expansiva: considera sujeto pasivo a toda persona física o jurídica, esté o no establecida en su territorio, que introduzca por primera vez un producto afectado en el mercado nacional. En este país, además, se ha impuesto la obligación de registro y notificación bajo amenaza de sanciones considerables, lo que

garantiza un alto nivel de trazabilidad, aunque puede desincentivar la entrada de nuevos operadores pequeños al mercado.

En Reino Unido, se consideran sujetos pasivos los operadores que fabriquen o importen más de 10 toneladas al año. Esta introducción de un umbral de minimis protege a los pequeños operadores y reduce la carga administrativa, en línea con el principio de eficiencia. Se permite, además, la autoevaluación y registro voluntario, lo que otorga flexibilidad al sistema.

En cambio, Portugal limita la sujeción a los productores o importadores con sede o establecimiento permanente en territorio continental, lo cual simplifica la administración del tributo, pero también excluye a determinados agentes económicos relevantes, en especial aquellos con sede en las regiones autónomas (Azores y Madeira) o en otros Estados miembros.

Francia, al no aplicar un impuesto directo, sino un sistema de responsabilidad ampliada del productor (RAP), asigna las obligaciones económicas de manera más flexible: son responsables todos aquellos que, en sentido amplio, “fabriquen, manipulen, transformen, vendan o importen” productos generadores de residuos.

1.6 Base imponible y tipo impositivo

1.6.1 España

La base imponible está constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los envases sujetos al impuesto.⁵⁸

El tipo impositivo, según indica el artículo 79 de la Ley, es de 0,45 euros por kilogramo de plástico no reciclado que contienen los productos objeto del impuesto.

1.6.2 Italia

Se establece un tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo de plástico no reciclado que contienen los productos objeto del impuesto. A estos efectos, la Ley 160/2019 establece que los productos de plástico de un solo uso tienen dos características fundamentales:

⁵⁸ Agencia Tributaria, “Impuesto Especial sobre Envases Plásticos Reutilizables: Base Imponible, Tipo Impositivo y Cuota Tributaria.” (disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/impuesto-especial-sobre-envases-plastico-reutilizables/base-imponible-tipo-impositivo-cuota-tributaria.html>; última consulta: 20/03/2025).

- (i) están fabricados con la utilización, incluso parcial, de plásticos, constituidos por polímeros orgánicos de origen sintético, y realizados en forma de láminas, películas o bandas; y
- (ii) no están concebidos para realizar varias transferencias durante su ciclo de vida ni para ser reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados originalmente.

Esta definición engloba los productos finales para el cierre y la comercialización de otros productos manufacturados, pero también los productos semiacabados utilizados en la producción de los MACSI y las “preformas”, que son el resultado del moldeo del polietileno tereftalato (en adelante, “PET”) y están destinadas a convertirse en envases mediante un proceso de soplado. Por lo tanto, la imposición se produce en cada fase de la producción de MACSI, ya que el impuesto no sólo grava el producto de único uso acabado y, por lo tanto, su consumo, sino también el producto semiacabado y la preforma.

En este sentido, la Ley 160/2019 (artículo 1, párrafo 644) permite indicar las cantidades de las materias plásticas contenidas en los MACSI utilizados para la realización de otros MACSI, resultando así en la deducción de la base imponible de tales cantidades plásticas sobre las cuales el impuesto ya haya sido pagado por otros sujetos pasivos.

1.6.3 Alemania

La base imponible está constituida por la cantidad de producto de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los envases sujetos al impuesto. Además, la Ordenanza del Fondo para plásticos de un solo uso⁵⁹ establece los siguientes tipos impositivos:

Producto	Cuantía
Contenedores de alimentos	0,177 €/kg
Bolsas y embalajes de aluminio	0,876 €/kg
Envases de bebidas sin depósito	0,181 €/kg
Envases de bebidas con depósito	0,001 €/kg
Vasos para beber	1,236 €/kg
Bolsas de plástico ligeras	3,801 €/kg
Toallitas húmedas	0,061 €/kg

⁵⁹ Gobierno de Alemania. *Verordnung über die Abgabesätze und das Punktesystem des Einwegkunststofffonds (Einwegkunststofffondsverordnung – EWKFondsV)*. Bundesgesetzblatt Teil I Nr. 274, emitido en Bonn el 17 de octubre de 2023 (disponible en: https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2023/274/regelungstext.pdf?__blob=publicationFile&v=2; última consulta 26/03/2025).

Globos	4,340 €/kg
Productos de tabaco con filtros y filtros para productos de tabaco	8,972 €/kg

Fuente: Elaboración propia con datos de la Ordenanza del Fondo para Plásticos de un solo uso.⁶⁰

1.6.4 Reino Unido

La tasa establecida inicialmente era de 200 libras por tonelada métrica de envases de plástico no reutilizables de una única especificación,⁶¹ recogida en el artículo 45.1.

1.6.5 Portugal

Se determina un gravamen de 10 céntimos por envase, carga económica que deberá repercutirse a lo largo de toda la cadena comercial hasta llegar al comprador final, y a la que se le debe añadir un monto que no podrá ser inferior a 20 céntimos por envase.⁶²

1.6.6 Conclusiones

España e Italia introducen una base imponible homogénea: kilogramos de plástico no reciclado contenido en los productos objeto del impuesto, con un tipo uniforme de 0,45 €/kg. Esta elección penaliza proporcionalmente al contenido contaminante, pero no diferencia entre tipos de productos ni sectores, lo que puede generar desequilibrios competitivos, por ejemplo, entre sectores donde no existen aún alternativas técnicas al plástico.

Alemania mantiene la base en kilogramos, pero asocia tipos impositivos diferenciados según la categoría de producto (envases de alimentos, bolsas, vasos, toallitas, globos, etc.). Esto intensifica el efecto disuasorio selectivo, al penalizar con mayor fuerza productos de difícil reciclaje o con escaso valor añadido (por ejemplo, hasta 8,972 €/kg para filtros de tabaco).

⁶⁰ Cfr. *Einwegkunststofffondsverordnung – EWKFonds*, op. cit.

⁶¹ Habiendo incrementado a £210,82 por tonelada a partir del 1 de abril de 2023, y a £217,85 por tonelada desde el 1 de abril de 2024.

⁶² Publicaciones Sérvulo, “Contribución Sobre Los Envases de Un Solo Uso Utilizados En Platos Preparados,” *Publicaciones Sérvulo*, 20 de octubre de 2023 (disponible en: <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Contribuicao-sobre-as-embalagens-de-utilizacao-unica-utilizadas-em-refeicoes-prontas-a-consumir/8537/>; última consulta 23/05/2025).

En contraste, Reino Unido grava con 200 libras por tonelada métrica los envases que no alcancen el 30 % de contenido reciclado, estableciendo así un incentivo claro a la incorporación de materiales reciclados. Este diseño, inspirado en el principio de “quien contamina paga”, no penaliza el plástico en sí, sino su falta de circularidad, lo que permite proteger sectores con envases reciclados de alto rendimiento.

Portugal establece a su vez un importe fijo por unidad de envase (entre 10 y 20 céntimos). Esta técnica facilita la gestión, pero introduce una pérdida de progresividad: un envase ligero y otro mucho más contaminante tributan igual, lo que puede distorsionar decisiones empresariales. Además, no se discrimina por tipo de plástico ni por contenido reciclado, lo que puede reducir su poder como instrumento de economía circular.

1.7 Exenciones, deducciones y devoluciones

1.7.1 Exenciones

1.7.1.1 España

Están exentas del impuesto, en virtud del artículo 89 de la LRSC, las entregas de residuos en vertederos, instalaciones de incineración o co-incineración de residuos de operaciones sujetas al impuesto, aquellas entregas ordenadas por autoridades públicas en casos de fuerza mayor, extrema necesidad, o catástrofe.

También quedan exentas las entregas de residuos cuya eliminación sea realizada por obligación legal, y aquellas entregas de residuos inertes adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el vertedero y que tengan fines de construcción, entre otros.

1.7.1.2 Italia

Las únicas exenciones contempladas derivan de la certificación del uso de los envases de plástico no reutilizables para producir dispositivos médicos, envases de medicamentos, productos compostables conforme a la norma UNI EN 13432:2002, y productos destinados a contener y proteger preparaciones médicas; o su producción por parte de empresas que operan con sistemas de certificación ambiental calificados como tal por las normas ISO 14001.

Además, existe un umbral de exención de 25 euros, de forma que si el importe a pagar en concepto de impuestos no excede esta cuantía, ni la declaración ni el pago deberán ser realizados.

1.7.1.3 Alemania

Se establece una exención relativa a la notificación de los productos comercializados o vendidos por primera vez durante el año natural anterior, en virtud del artículo 11.4 de la Ley, en caso de contener menos de 100 kilogramos de plástico de un solo uso.

1.7.1.4 Reino Unido

El artículo 52 del *Finance Act 2021 Part 2* establece cuatro categorías de exenciones: (i) productos utilizados para el envasado inmediato de medicamentos de uso humano autorizados; (ii) registrados permanentemente como reservados para un uso distinto del envasado; (iii) utilizados como embalajes de transporte para importar; y (iv) utilizados en almacenes de mercancías de aviones, barcos y ferrocarriles.

1.7.1.5 Portugal

El artículo 2, apartado quinto de la mencionada Ordenanza establece que quedarán exentos aquellos envases de un solo uso que: (i) estén sujetos a exportación por el sujeto pasivo; (ii) sean expedidos o transportados a otro Estado miembro de la Unión Europea por el sujeto pasivo o por un tercero actuando por cuenta de éste; (iii) sean producidos, importados, adquiridos, enviados o transportados a las Azores o Madeira; y (iv) sean utilizados en un contexto social o humanitario.

A estos efectos, se entiende este uso como un uso en la distribución social de alimentos o en la lucha contra el desperdicio de alimentos, siempre que sea llevado a cabo por instituciones de solidaridad social y/u otras entidades en los casos de donación de comidas.

Además, en el apartado cuarto de ese mismo artículo de la Ordenanza se establece que quedan excluidos los envases de plástico de un solo uso que: (i) contengan comida lista para consumir pero no hayan sido envasados en el punto de venta; (ii) hayan sido puestos a disposición en el marco de actividades de restauración no sedentaria o de consumo de bebidas; y (iii) hayan sido puestos a disposición a través de máquinas expendedoras para el suministro de comidas preparadas.

1.7.2 Deducciones

Se contemplan las deducciones del IEEPGRP en el artículo 80, tanto para adquisiciones intracomunitarias, como para la fabricación y entrega de los productos objeto del impuesto.

En este sentido, los fabricantes de productos sujetos al impuesto podrán deducirse el pago realizado cuando los productos sean devueltos para la destrucción o reincorporación al proceso de fabricación.

Los contribuyentes que realicen adquisiciones intracomunitarias podrán realizarlo en el caso en el que (i) envíen los productos fuera del TAI; (ii) los productos se conviertan en inadecuados para su uso o sean destruidos con anterioridad a su primera entrega; y (iii) los productos sean devueltos para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación.

1.7.3 Devoluciones

Podrán solicitar la devolución del IEEPGRP⁶³ pagado aquellos importadores (i) de productos objeto del impuesto enviados fuera del TAI; (ii) de productos que hayan dejado de ser adecuados para su uso o hayan sido destruidos con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente; y (iii) de productos que hayan sido devueltos tras su entrega o puesta a disposición, con el objetivo de ser destruidos o reincorporados al proceso de fabricación.

En el caso de adquirentes, podrán solicitar una devolución cuando (i) no sean contribuyentes y hayan acreditado el envío de los productos fuera del TAI o que su destino sea para convertirse en envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario, etc; (ii) hayan adquirido productos semielaborados que no vayan a ser destinados a obtener envases no reutilizables que contengan plástico; o (iii) hayan adquirido productos sujetos al impuesto por ser concebidos, diseñados o comercializados para no ser reutilizables – y acrediten que los mismos puedan ser reutilizados –.

Desde una perspectiva crítica, puede señalarse que este régimen, si bien cumple adecuadamente una función técnica correctora —evitando la doble imposición o la imposición injustificada—, no introduce verdaderos mecanismos de incentivo ambiental.

⁶³ A través del modelo A22 “Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución”

Es decir, las deducciones y devoluciones no se articulan como instrumentos que premien o favorezcan el uso de materiales más sostenibles, como envases biodegradables o con alto contenido reciclado. Su función es puramente neutralizadora desde el punto de vista fiscal, quedando al margen de una concepción más ambiciosa de fiscalidad verde, que combine la corrección con la promoción activa de comportamientos sostenibles.⁶⁴

1.8 Gestión del impuesto

1.8.1 Plazo de declaración

1.8.1.1 España

La gestión del impuesto recae en la Agencia Tributaria, que ha establecido procedimientos específicos para la autoliquidación y pago del mismo.

A este respecto, se establece como regla general para los supuestos de fabricación o adquisición intracomunitaria que el periodo de liquidación debe coincidir con el trimestre natural, si bien se permite que se convierta en mensual para aquellos contribuyentes que tengan un periodo de liquidación mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cambio, para las importaciones, se atenderá a la normativa aduanera para determinar el periodo de liquidación correspondiente, mientras que en las introducciones irregulares se contempla una liquidación administrativa, en línea con el carácter reparador y sancionador de estas operaciones.

El diseño del régimen de devengo y liquidación puede considerarse sólido y coherente con los principios de capacidad económica y eficiencia administrativa. Sin embargo, desde una óptica crítica, cabe observar que el sistema introduce exigencias formales importantes que, aunque justificadas desde el punto de vista del control fiscal, pueden suponer una carga significativa para determinados operadores, especialmente aquellos sin experiencia en operaciones internacionales o con flujos complejos de mercancías.

⁶⁴ Manzano Silva, E. “El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67-83)”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, XXI (2022), pp. 539-569 (disponible en: <https://static.fundacionic.com/2024/02/28153037/derecho-europeo-y-sistema-tributario-espanol.pdf>; última consulta 05/06/2025).

Asimismo, el hecho de que el impuesto se devengue incluso antes del uso o consumo efectivo del producto puede reducir su vínculo con el principio de “quien contamina paga”, al gravar operaciones que aún no han producido ningún impacto ambiental efectivo.

1.8.1.2 Italia

La Ley establece la obligación de presentar la declaración y liquidar el impuesto a la Agencia Italiana de Aduanas y Monopolios con periodicidad trimestral. El plazo tanto para la presentación de la declaración como para la liquidación del impuesto devengado es el final del mes siguiente al del cierre del trimestre.

La designación de un representante fiscal en Italia para las entidades no residentes obligadas es, en cualquier caso, obligatoria para poder presentar correctamente la declaración y pagar el impuesto de plástico.

1.8.1.3 Alemania

El artículo 12 de la Ley establece que el impuesto sobre los plásticos de un solo uso se fijará anualmente mediante una convocatoria de tasa emitida por la Agencia Federal de Medio Ambiente. En este sentido, se calculará utilizando la masa de productos de plástico de un solo uso comercializados o vendidos en el mercado por primera vez, y multiplicando esa cantidad por el tipo del impuesto determinado reglamentariamente.

El plazo para la realización del pago es un mes después de la recepción de la notificación del impuesto, salvo que la notificación especifique una fecha de vencimiento distinta.

1.8.1.4 Reino Unido

Se prevé una declaración trimestral,⁶⁵ que abarque un periodo contable, y que deberá presentarse a más tardar el último día laborable del mes siguiente al final del periodo contable en el que se esté declarando. En este sentido, se establecen como periodos contables del 1 de abril al 30 de junio, del 1 de julio al 30 de septiembre, del 1 de octubre al 31 de diciembre y del 1 de enero al 31 de marzo.

⁶⁵ HM Revenue & Customs, “Submit your Plastic Packaging Tax return”, *Gov.UK*, 9 de agosto de 2024 (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/completing-your-plastic-packaging-tax-return#when-to-submit-your-return>; última consulta 23/03/2025).

1.8.1.5 Portugal

La liquidación se realiza trimestralmente, de acuerdo con el artículo 16 de la referida Ordenanza. Además, el pago debe ser efectuado hasta el día 15 del segundo mes siguiente al trimestre del año civil al que se refiere la liquidación.

1.8.2 Infracciones y sanciones

1.8.2.1 España

El artículo 83 de la LRSC establece que se considerarán como infracciones tributarias graves las siguientes conductas:

- a) La falta de inscripción en el Registro territorial del impuesto;
- b) La falta de nombramiento de representante, en caso de ser un contribuyente establecido fuera del TAI;
- c) La certificación falsa o incorrecta sobre la cantidad de plástico reciclado en los productos recogidos en el ámbito objetivo del impuesto (en kilogramos) por parte de la entidad debidamente acreditada;
- d) El disfrute indebido de las exenciones previstas en los artículos 75. a) y g) para los fabricantes, importadores o quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de estos productos, por no tratarse del destino efectivo de los productos; y
- e) Datos incorrectos en la factura o certificado recogidos en el artículo 82.9 LRSC.

Con respecto a las sanciones, estas varían según la infracción. En este sentido, se establece una multa fija de 1.000 euros para la falta de inscripción en el Registro Territorial del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y la ausencia de nombramiento de representante. Se prevé una multa fija de 75 euros por cada factura o certificado expedidos con datos incorrectos.

En cuanto a multas proporcionales, se establece para las certificaciones falsas o incorrectas una multa proporcional del 50% de las cuotas que se hubieran podido dejar de ingresar (con un mínimo de 1.000 euros), que se incrementará en un 25% en caso de reincidencia dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción (en caso de ser sancionado por resolución firme en vía administrativa por la misma conducta).

También se prevé una multa pecuniaria del 150% del beneficio fiscal disfrutado indebidamente (de nuevo con un importe mínimo de 1.000 euros) para el uso inapropiado de exenciones.

1.8.2.2 Italia

En caso de impago del impuesto, se aplicará una sanción administrativa de entre el doble y el quíntuplo del impuesto eludido, pero no inferior a 250 euros. En caso de retraso en el pago del impuesto, se aplicará una sanción administrativa del 25 por ciento del impuesto adeudado, pero no inferior a 150 euros. En caso de presentación tardía de la declaración, se aplicará una sanción administrativa de entre 250 y 2.500 euros.

1.8.2.3 Alemania

El artículo 13.4 establece un recargo por mora equivalente al “1 por ciento del monto adeudado, redondeado a la baja, por cada mes o fracción del mismo”. Este recargo se aplicará al contribuyente en caso de ser un importe superior a 50 euros y se trate de un retraso de más de tres días.

Por otro lado, el artículo 26 prevé multas para quienes, de forma intencional o negligente:

- (i) No se registren correctamente, completamente o a tiempo en el Registro correspondiente;
- (ii) No notifiquen correctamente, completamente o a tiempo;
- (iii) Comercialicen o vendan en el mercado por primera vez un producto de plástico de un solo uso en contravención del artículo 9, apartado 1;
- (iv) Pongan a la venta un producto de plástico de un solo uso sin estar debidamente registrado, en contravención del artículo 9.2 o el artículo 9.3;
- (v) Permitan comercializar, siendo considerados operadores de mercados electrónicos,⁶⁶ un producto de plástico de un solo uso en contravención del artículo 9.3;

⁶⁶ Definido por la Ley en su artículo 3.6 como “cualquier persona física o jurídica o sociedad con capacidad jurídica que explote un mercado electrónico y permita a terceros ofrecer o poner a disposición productos de plástico de un solo uso de conformidad con el Anexo 1 en dicho mercado dentro del ámbito de aplicación de esta Ley”.

- (vi) Siendo considerados proveedores de servicios de cumplimiento,⁶⁷ presten un servicio prohibido en el artículo 9.4;
- (vii) No designen un representante autorizado correctamente, de forma completa o a tiempo; o
- (viii) No presenten el correspondiente informe anual de fabricante.⁶⁸

Para las dos primeras circunstancias se prevé una multa de hasta cien mil euros, mientras que para los demás casos la multa será de hasta diez mil euros.

1.8.2.4 Reino Unido

Podemos dividir las sanciones por incumplimiento en varias categorías de acuerdo con el tipo de infracción:⁶⁹

- (i) Falta de registro o registro tardío. Esta sanción se calculará como un porcentaje de los ingresos perdidos debido a la falta de pago del impuesto (*“potential lost revenue”*). La multa podrá reducirse si el incumplimiento fue por una causa razonable y no intencionada, habiéndose notificado sin demora una vez finalizada la situación. En casos graves de incumplimiento sin causa razonable se prevé una condena penal con una posible pena de prisión de hasta 12 meses, una multa de hasta £20.000 o tres veces el monto del impuesto no pagado.
- (ii) Falta de presentación de declaraciones o retrasos en la misma. Se prevé una sanción de £100 por la primera declaración tardía, cuantía que irá en aumento con cada declaración posterior tardía (£200 por la segunda a £400 por la cuarta, en el plazo de 12 meses). Si la declaración se retrasa más de seis meses, se impondrá una sanción adicional del 5% de lo adeudado o £300, lo que sea mayor. Si la

⁶⁷ Definido por la Ley en su artículo 3.8 como “cualquier persona física o jurídica o sociedad con capacidad jurídica que, en el marco de una actividad empresarial, ofrezca al menos dos de los siguientes servicios dentro del ámbito de aplicación de esta Ley: almacenamiento, embalaje, direccionamiento o envío de productos de plástico de un solo uso definidos en el Anexo 1 sobre los que no tenga derecho de propiedad; Los proveedores de servicios postales, de paquetería u otros servicios de transporte de mercancías no se consideran proveedores de servicios de cumplimiento”.

⁶⁸ Los fabricantes deberán comunicar a la Agencia Federal de Medio Ambiente, antes del 15 de mayo de cada año, los productos de plástico de un solo uso mencionados en el Anexo 1 que hayan comercializado o vendido por primera vez durante el año natural anterior, desglosados por tipo y masa en kilogramos.

⁶⁹ HM Revenue & Customs, “Plastic Packaging Tax Penalties”, *Gov.UK*, 21 de septiembre de 2023 (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/plastic-packaging-tax-penalties>; última consulta 11/05/2025).

declaración se retrasa 12 meses, la sanción puede ser de nuevo el 5% o £300. En caso de ocultación deliberada de información, la sanción podría llegar a ser del 100% del monto adeudado.

(iii) Retrasos en el pago. A un retraso de seis meses se aplicará una penalización del 5% sobre el monto pendiente, estableciéndose un 5% adicional si el pago sigue sin realizarse después de doce meses.

(iv) Inexactitudes en las declaraciones: Si las declaraciones son incorrectas y resultan en impuestos no pagados o subestimados, se impondrá una penalización, calculada como un porcentaje del "ingreso potencial perdido", que corresponde a la cantidad adicional de impuesto que debe pagarse debido a la corrección de la inexactitud. La multa se ajustará según la causa de la inexactitud y si se notificó antes de que HMRC la descubriera.

(v) Incumplimiento de otras obligaciones formales. Se prevé una sanción fija de £500 en caso de no mantener actualizada la información de registro, no pagar correctamente el impuesto o no mantener los registros adecuados, entre otros supuestos.

En caso de desacuerdo con la imposición de una sanción, el contribuyente tiene derecho a solicitar una revisión o apelar ante un tribunal tributario.

1.8.2.5 Portugal

Una vez transcurrido el plazo para el pago voluntario y no habiéndose cumplido con la obligación de pago, la administración tributaria emitirá un certificado de deuda e iniciará el procedimiento de ejecución fiscal correspondiente.⁷⁰

⁷⁰ Rödl & Partner. "Plastic Tax: Portugal." 14 de octubre de 2022 (disponible en: <https://www.roedl.com/insights/plastic-tax/portugal-eu-green-deal>; última consulta 11/05/2025).

CAPÍTULO IV: GESTIÓN DEL IMPUESTO ESPAÑOL

1. OBLIGACIONES QUE APLICAN A LOS FABRICANTES Y ADQUIRENTES INTRACOMUNITARIOS

1.1 Obligaciones censales

En virtud del artículo 82.3 de la Ley, los sujetos pasivos deben inscribirse, con anterioridad al inicio de su actividad, en el Registro Territorial del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables y presentar las declaraciones periódicas correspondientes. En caso de realizar la actividad con anterioridad a la entrada en vigor del impuesto, deberán inscribirse en los 30 días naturales siguientes a la misma.

Los fabricantes estarán obligados a instar esta alta para cada uno de los establecimientos en los que se vaya a llevar a cabo la actividad de fabricación y solicitar el Código de Identificación del Plástico (en adelante, “CIP”). De esta forma, un mismo NIF puede tener asignados varios CIP.

En cambio, en el caso de adquirentes intracomunitarios, el alta en el mencionado Registro se realizará únicamente en la Oficina Gestora de Impuestos especiales donde radique su domicilio fiscal, existiendo así un único CIP vinculado al NIF del contribuyente.⁷¹

En virtud del artículo 5.2 de la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre,⁷² aquellos adquirentes intracomunitarios cuyas adquisiciones de productos no excedan en un mes natural de 5 kilogramos quedarán exceptuados de esta obligación. Cabe mencionar que esta excepción contraviene lo establecido en el artículo 82.3 de la LRSC, norma con rango de ley y por ende rango superior.

Tampoco se incluye mención a aquellos adquirentes intracomunitarios que realicen operaciones sujetas pero exentas. Se entiende así que será obligatorio el registro para no incurrir en una infracción tributaria al amparo del artículo 82.3 de la LRSC.

⁷¹ Cfr. Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*. *Op. cit.*

⁷² 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 su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. *Boletín Oficial del Estado*, 313, de 30 de diciembre de 2022. <https://www.boe.es/eli/es/o/2022/12/28/hfp1314>

Conforme al artículo 73 de la LRSC, la no inscripción en el Registro supondrá conducta considerada como infracción tributaria grave, imponiéndose una multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

Además, en caso de dejar de realizar esta actividad o realizar cambios en la titularidad de la misma, se deberá trasladar esta información a la oficina gestora⁷³ en un plazo de 15 días naturales.

1.2 Obligaciones contables

En los artículos 82.4, 82.5 y 82.6 de la LRSC se prevén determinadas obligaciones contables para quienes fabriquen y realicen adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

Para la llevanza de la contabilidad, se prevé un sistema contable informático donde se recojan los productos, y en su caso, las materias primas requeridas para la obtención de los mismos, debiendo presentar telemáticamente los libros registro de existencias ante la oficina gestora en el plazo de un mes desde que termine el trimestre natural.

En este sentido, el modelo de contabilidad aplicable a los fabricantes es el que aparece recogido en el Anexo V de la Orden HFP/1314/2022.⁷⁴

No será obligatoria, para los adquirentes intracomunitarios de productos objeto del impuesto, la presentación en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar.⁷⁵ No obstante, sí será necesaria la llevanza de contabilidad relativa a las existencias.

En el caso de adquirentes intracomunitarios, se requiere en virtud del artículo 7.2 de la Orden HFP/1314/2022 la llevanza de un registro de operaciones, debiendo corresponder la primera anotación a la primera adquisición intracomunitaria realizada.

⁷³ Se configura como el órgano competente para la gestión del impuesto, de acuerdo con la estructura orgánica establecida por la AEAT.

⁷⁴ 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 su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. *Boletín Oficial del Estado*, 313, de 30 de diciembre de 2022. <https://www.boe.es/eli/es/o/2022/12/28/hfp1314>

⁷⁵ Ídem.

Todas las adquisiciones intracomunitarias sujetas al impuesto tendrán que ser registradas positivamente, anotándose negativamente únicamente las operaciones que den derecho a la recuperación del impuesto pagado, como puede suceder en transacciones exentas o ventas fuera del territorio del impuesto.

En estas situaciones, el contribuyente deberá pedir la compensación del impuesto abonado en la compra intracomunitaria a través del modelo 592, y podrá gestionar la devolución del impuesto nacional abonado mediante la presentación del modelo A22.

Esta obligación se complica en caso de ser un envase integrado por componentes de distinto origen (nacional y comunitario), donde será obligatorio identificar cada parte para garantizar la trazabilidad completa del producto.

Si el operador no desagrega en su contabilidad los componentes por origen, puede verse imposibilitado para acreditar la trazabilidad necesaria, lo que puede impedir la recuperación de parte del impuesto.

Además, según el artículo 7.3 de la misma Orden Ministerial, en caso de no haber cuota a ingresar en un periodo, los adquirentes intracomunitarios no estarán obligados a presentar el registro en ese periodo, no aclarando esta norma lo que se debe entender por “cuota a ingresar”. Se duda si se refiere a la cuota íntegra o a la cuota líquida del impuesto.

1.3 Nombramiento de representantes

El artículo 82.7 LRSC prevé, para aquellos contribuyentes no establecidos en territorio español, la obligación de designar a una persona física o jurídica que actúe como su representante ante la Administración tributaria.

La persona designada como representante deberá inscribirse en el Registro Territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya un hecho imponible de este impuesto.

Recalcar, por otro lado, que del resto de las jurisdicciones objeto del análisis comparado, Alemania es el único estado que prevé el nombramiento de representantes. En este sentido, el artículo 10 de la ley establece, al igual que lo hace el impuesto español, la obligación de aquellos fabricantes que no estén establecidos en el TAI de designar, con

anterioridad al comienzo de sus actividades, un representante autorizado para cumplir en nombre propio con las obligaciones previstas en el impuesto.

1.4 Obligaciones de repercusión

El artículo 82.9 de la LRSC establece obligaciones en relación con las ventas o entregas de productos sujetos al impuesto.

En el caso de primera venta o entrega tras la fabricación (en el TAI), los fabricantes deberán repercutir al comprador el importe correspondiente al impuesto devengado, incluyendo en la factura:

- El importe de las cuotas que se hayan devengado;
- la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos; y
- en caso de resultar de aplicación alguna exención a la venta o entrega, se deberá indicar expresamente el artículo legal que justifica dicha exención.

En caso de ventas o entregas posteriores, y siempre que el adquirente lo solicite, deberán reflejar en la propia factura o en un certificado:

- El importe del impuesto satisfecho por esos productos o, en su caso, la exención aplicada con referencia al artículo legal correspondiente; y
- la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos, expresada en kilogramos.

Esta obligación no será de aplicación cuando las facturas expedidas sean facturas simplificadas según el artículo 7.1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.⁷⁶

2. OBLIGACIONES QUE APLICAN A LOS IMPORTADORES

⁷⁶ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. *Boletín Oficial del Estado*, 289, de 1 de diciembre de 2012. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2012/11/30/1619/con>

Con carácter general, los importadores no están sujetos a obligaciones formales adicionales más allá de declarar correctamente el contenido de plástico de los productos sujetos al impuesto y nombrar a un representante fiscal en caso de ser no residentes.

En caso de ventas o entregas posteriores de los productos importados, y siempre que el adquirente lo solicite, deberán reflejar en la propia factura o en un certificado:

- El importe del impuesto satisfecho por esos productos o, en su caso, la exención aplicada con referencia al artículo legal correspondiente; y
- la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos, expresada en kilogramos.

Esta obligación no será de aplicación cuando las facturas expedidas sean facturas simplificadas según el artículo 7.1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.⁷⁷

3. PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

La principal cuestión que deriva del IEEPNRP es el conjunto de obligaciones formales introducidas y sus efectos en los agentes económicos.

En primer lugar, la configuración del marco regulador del impuesto presenta una notable complejidad, lo que ha generado un elevado grado de incertidumbre en el sector empresarial. Esta situación se ve agravada por la necesidad de interpretar de forma precisa los supuestos de sujeción, en especial, en lo relativo a la determinación de la función de los envases y la calificación de los productos sujetos al impuesto, aspectos que no siempre resultan claros ni homogéneos.

Ejemplo de esto es la Consulta Vinculante V0022-23 ante la Dirección General de Tributos de 20 de enero de 2023, que aclara que fabricantes de componentes de envases, tales como una entidad dedicada al envasado de bebidas en brik utilizando roscas de cierre

⁷⁷ Cfr. Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, op. cit., p. 78.

fabricadas a partir de granza, están obligados a inscribirse en el Registro Territorial del IEPNR y a presentar el modelo 592 de autoliquidación del IEEPNRP.⁷⁸

A ello se suma la ausencia de umbrales mínimos de exención, que obliga a declarar y gestionar desde el primer kilogramo de plástico no reutilizable. Esto contrasta con otros tributos ambientales que, por razones de eficiencia administrativa y proporcionalidad, establezcan cantidades mínimas no sujetas a declaración. Tampoco se han previsto mecanismos de incentivo que contemplen tipos reducidos para materiales parcialmente reciclados o de menor impacto ambiental, lo que limita el efecto transformador del impuesto.⁷⁹

Otro punto de fricción se refiere a la obligación de calcular y declarar el impuesto en función de los kilogramos de plástico no reciclado, que resulta particularmente compleja para los importadores y adquirentes intracomunitarios. Estos sujetos deben obtener información detallada y certificada del contenido reciclado de los productos, incluso cuando sus proveedores no estén establecidos en España ni obligados a cooperar.

Esta exigencia, junto con la necesidad de mantener una contabilidad específica de existencias ante la AEAT, genera importantes costes de cumplimiento y supone una carga desproporcionada, especialmente para pequeñas empresas.

En tercer lugar, la necesidad de certificar fehacientemente la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos, así como la determinación de su destino plantean importantes dificultades prácticas.

En este sentido, la normativa española requiere que, para acreditar que el plástico es reciclado (y por tanto no sujeto al impuesto), el contribuyente cuente con una certificación emitida por una entidad acreditada ante la ENAC, conforme a la norma UNE-EN 15343:2008. En el caso de productos fabricados fuera de España, esta certificación podrá ser expedida por entidades acreditadas por organismos equivalentes en otros países

⁷⁸ Dirección General de Tributos. “Consulta Vinculante V0022-23.” 10 de enero de 2023 (disponible en: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0022-23&utm; última consulta 11/05/2025).

⁷⁹ Calvo Végez, J. “La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reciclables”. Revista Aranzadi de Derecho Ambiental, nº 54, Sección Doctrina, Primer cuatrimestre de 2023.

europeos o, en el caso de terceros países, por entidades reconocidas mediante acuerdos internacionales con la ENAC.⁸⁰

Durante el primer año de aplicación del impuesto, se admite transitoriamente sustituir esta certificación por una declaración responsable firmada por el fabricante del producto plástico.

Sin embargo, según lo informado por AENOR —una de las entidades habilitadas para emitir estas certificaciones—, obtener dicho documento implica realizar una evaluación del sistema productivo completo en las instalaciones del fabricante, lo cual excluye la posibilidad de basarse únicamente en un análisis del producto final. Esto convierte la certificación en un trámite complejo y costoso, con un coste estimado por proveedor de entre 4.000 y 6.000 euros, lo que puede suponer una carga significativa para muchas empresas, en especial si trabajan con proveedores internacionales.

La situación se vuelve aún más problemática cuando el obligado tributario no fabrica los productos, sino que los adquiere a través de operaciones intracomunitarias o importaciones, ya que en esos casos no dispone de acceso directo al origen ni al proceso de producción. Por ejemplo, si una empresa española recibe mercancía procedente de un país tercero que viene embalada con plásticos, se le exige identificar el tipo de material plástico utilizado en ese embalaje. Para hacerlo, debería solicitar al proveedor extranjero una certificación válida en España o bien gestionar por su cuenta una verificación del proceso de fabricación en origen, lo cual resulta, en la mayoría de las situaciones, poco factible en términos operativos y económicos.

A estas barreras se suma la complejidad de determinar, en base a criterios objetivos, si los productos cumplen con las condiciones de reutilización o si, por el contrario, deben considerarse sujetos al gravamen. Es decir, las empresas deben establecer si los envases han sido concebidos para:

- (i) Realizar circuitos en su ciclo de vida (envases diseñados para ser reutilizados en múltiples ocasiones);

⁸⁰ Asociación Española de Asesores Fiscales. “Obligaciones legales inalcanzables para el contribuyente español en el nuevo Impuesto sobre envases de plástico que entra en vigor el próximo 1 de enero”. Octubre de 2022 (disponible en: <https://www.aedaf.es/Plataforma/Impuesto%20sobre%20envases%20de%20pl%C3%A1stico%20AE%20DAF%20oct22.pdf>; última consulta 15/05/2025).

- (ii) Constituir productos plásticos semielaborados, cuyo destino final puede no estar claramente definido en el momento de la adquisición; o bien
- (iii) Ser utilizados como productos plásticos destinados al cierre, comercialización o presentación de envases no reutilizables.

Por otro lado, la aplicación de estas obligaciones, que implican un incremento sustancial de la carga administrativa para las empresas, genera un incremento de los costes indirectos para las empresas, no solo por la adaptación de los sistemas de gestión y control interno, sino también por la posible repercusión económica del impuesto en los precios de los productos.

Aunque la normativa no prevé expresamente la repercusión jurídica del impuesto, en la práctica se está produciendo una traslación económica del mismo al consumidor final, lo que puede tener un impacto directo en el Índice de Precios al Consumo (IPC), especialmente en sectores como la industria alimentaria.⁸¹

Asimismo, debe destacarse que la limitada disponibilidad de plásticos reciclados en el mercado y las actuales limitaciones tecnológicas para su reutilización dificultan el cumplimiento de las exigencias normativas. Esta situación impide, en muchos casos, que las empresas puedan acceder a alternativas viables que reduzcan su carga fiscal, lo que pone de manifiesto la necesidad de intensificar las inversiones en investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) para avanzar en la creación de envases sostenibles.

3.1 Nombramiento de representantes

Por otro lado, la Asociación Española de Asesores Fiscales denuncia en su informe sobre el impuesto⁸² que las declaraciones sobre el IIEPNRP de contribuyentes no establecidos en España y que carezcan de número de identificación fiscal (NIF) presenten declaraciones del impuesto bajo el NIF del representante español designado, pues se estaría “(...) prescindiendo a estos efectos del principio de legalidad que rige en materia tributaria”.

⁸¹ Patón García, G. “Impacto de la nueva fiscalidad de residuos en el sector empresarial.” *Economistas*, no. 181 (2023): 302–307 (disponible en: https://www.cemad.es/wp-content/uploads/2023/04/43_Gemma_Paton-181.pdf; última consulta 11/05/2025).

⁸² Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*. 2024. Asociación Española de Asesores Fiscales (disponible en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/70259/paper-24-el-impuesto-sobre-envases-de-plastico-no-reutilizable>; última consulta 15/05/2025)

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales,⁸³ en su artículo 8.3, determina que: “Son sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, los representantes fiscales a que se refiere el apartado 27 del artículo 4 de esta Ley”, definiendo al representante fiscal como “*La persona o entidad designada por un expedidor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en el territorio de otro Estado miembro de la Unión y autorizada por la Administración Tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar del expedidor, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos expedidos por el expedidor que representa*”.

En este sentido, se considerará a estos representantes fiscales como sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente, si bien la LRSC no prevé esta interpretación. Se habla entonces del establecimiento de una “nueva figura de contribuyente que no está contemplada en la norma y que, por lo tanto, constituye una clara extralimitación”.

Además, pese a existir una resolución a la consulta vinculante V0681-23, de 17 de marzo de 2023, en la que se determinaba que, en caso de incumplimiento del contribuyente de su obligación de presentación del impuesto, en caso de impago o en caso de cualquier otro incumplimiento o irregularidad cometida por la empresa obligada a liquidar y pagar el impuesto, en ningún caso podría tener el representante consideración de contribuyente a efectos del impuesto, en la práctica el representante se constituiría como sustituto del contribuyente.⁸⁴

Finalmente, conviene señalar que la implementación del IIEPNRP se produce en un contexto económico poco favorable, caracterizado por elevados niveles de inflación y una situación de incertidumbre que afecta de forma particular a las pequeñas y medianas empresas. Estas, que representan el 98% del sector de fabricación de plásticos,⁸⁵ afrontan serias dificultades para asumir los costes derivados de las nuevas obligaciones de información, lo que podría poner en riesgo su viabilidad y competitividad en el mercado.

Todo ello evidencia que, junto a la necesidad de reforzar las políticas públicas de impulso a la economía circular, resulta imprescindible adoptar medidas normativas que faciliten a

⁸³ Cfr: *Ley de Impuestos Especiales*, op. cit.

⁸⁴ Cfr: Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, op. cit., p. 50.

⁸⁵ Cfr: Patón García, G., *Impacto de la nueva fiscalidad de residuos en el sector empresarial*, op. cit., p. 306.

las empresas el cumplimiento de las obligaciones formales, sin que ello comprometa de forma excesiva sus recursos económicos y organizativos.

A los retos ya señalados en materia de cumplimiento y trazabilidad se suma observaciones doctrinales que ponen en evidencia carencias estructurales en el diseño del impuesto.

Estas deficiencias fueron en parte anticipadas por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) en su informe sobre el anteproyecto de ley⁸⁶. En particular, alertaba sobre la inseguridad jurídica derivada de la posible aplicación del impuesto a productos como las bolsas de plástico ligeras y muy ligeras, ya sujetas a regulación específica mediante intervención de precios desde el Real Decreto 293/2018. Este solapamiento normativo podría originar situaciones de doble imposición o incertidumbre para operadores y consumidores.

Por otra parte, el modelo español ha sido criticado por no introducir criterios de modulación según el daño ambiental del producto, como sí ocurre en otros sistemas más sofisticados, como el alemán. En este sentido, se ha cuestionado que el tipo fijo de 0,45 €/kg no distinga entre tipos de plástico, ni incorpore factores como la reciclabilidad, el uso sanitario o la biodegradabilidad, reduciendo así el efecto incentivador del tributo.

En comparación con la contribución comunitaria basada en residuos de envases plásticos no reciclados (0,8 €/kg), el impuesto español grava el producto nuevo, no el residuo generado, lo que desvincula parcialmente el tributo de la finalidad ambiental perseguida. La rigidez técnica del modelo español, unida a la complejidad administrativa y a la falta de claridad en algunos conceptos clave del hecho imponible, justifica la creciente demanda de una reforma normativa.⁸⁷

⁸⁶ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. “Informe sobre el anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados”. 30 de julio de 2020 (disponible en: https://www.cnmc.es/sites/default/files/3084246_9.pdf; última consulta 06/06/2025).

⁸⁷ *Cfr.* Calvo Végez, J. “La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reciclables”, *op. cit.*

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

1. LECCIONES DERIVADAS DEL ANÁLISIS COMPARADO

El impuesto italiano se presenta como un caso paradigmático de dificultad en la implementación. La entrada en vigor de su impuesto ha sido aplazada en múltiples ocasiones, ahora hasta 2026, debido a la presión económica y social que suscita su aplicación, al no existir una adecuada preparación del tejido empresarial.

Francia actualmente contiene un sistema de responsabilidad ampliada del productor, reforzado con penalizaciones y bonificaciones a través de la TGAP plastique. Este modelo no contempla, de momento, un impuesto directo, pero ha sido efectivo para impulsar objetivos ambientales ambiciosos, como el 100 % de plástico reciclado para 2025.

En contraste, Alemania presenta un modelo mixto, pues mantiene un sistema consolidado de responsabilidad ampliada del productor, reforzado con la Ley de Envases y, más recientemente, ha introducido un tributo específico —el Fondo para Plásticos de un Solo Uso (EWK-Fonds)— con tipos impositivos diferenciados según el producto.

Reino Unido ha optado por un diseño simple y directo, al gravar únicamente la fabricación o importación de envases de plástico que contengan menos del 30 % de material reciclado, siempre que se supere el umbral de 10 toneladas al año. Este modelo ha demostrado una notable eficacia al establecer un incentivo claro a la incorporación de material reciclado sin generar una carga desproporcionada sobre los operadores.

Portugal, por su parte, ha aplicado un enfoque progresivo. Inicialmente introdujo una contribución extraordinaria sobre determinados envases de alimentos y bebidas, que ha ido evolucionando hasta integrarse en una contribución más amplia sobre envases de un solo uso en el marco de su Ley de Tributación Verde.

Si bien los países analizados comparten el objetivo común de avanzar hacia una economía circular y reducir el uso de plásticos de un solo uso, los mecanismos fiscales elegidos en cada jurisdicción presentan diferencias sustanciales en cuanto a su diseño técnico, alcance, intensidad y grado de complejidad administrativa.

En cuanto al hecho imponible, España, Italia y Reino Unido identifican como hecho imponible la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos de

plástico no reutilizables, mientras que Alemania y Portugal centran el impuesto en la puesta en consumo o comercialización efectiva. Este matiz tiene consecuencias prácticas importantes: en los países donde el hecho imponible se vincula al consumo efectivo (Alemania, Portugal), se limita el número de contribuyentes a aquellos que introducen productos en el mercado, mientras que en España y Reino Unido, el gravamen se extiende también a fases previas de la cadena, como la fabricación nacional o la adquisición comunitaria.

Respecto al ámbito objetivo, encontramos distintas estrategias regulatorias. España adopta un enfoque amplio, incluyendo envases primarios, secundarios y terciarios, tanto vacíos como con contenido. Reino Unido limita el gravamen a envases con menos del 30 % de plástico reciclado, mientras que Italia extiende el impuesto a productos semielaborados. Alemania en cambio opta por un enfoque más restrictivo, centrado en productos acabados con potencial de convertirse en residuo en el mercado nacional.

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, España incluye a fabricantes, importadores y adquirentes intracomunitarios, con obligación de inscripción en el Registro Territorial y posible nombramiento de representante fiscal. Alemania define como sujeto pasivo a cualquier persona —establecida o no en su territorio— que introduzca por primera vez productos de plástico de un solo uso en el mercado. Italia, Reino Unido y Portugal distinguen entre operadores profesionales y consumidores finales, lo que condiciona la atribución de la carga tributaria en función del canal de distribución. En Francia, el sistema de responsabilidad ampliada atribuye las obligaciones económicas a los productores en sentido amplio, sin una identificación rígida del sujeto pasivo.

En cuanto a la base imponible, todos los países analizados optan por criterios objetivos y cuantificables, aunque con matices. España, Italia y Alemania utilizan como base imponible los kilogramos de plástico no reciclado, si bien Alemania introduce una tabla de tipos impositivos diferenciados por producto. Reino Unido aplica una tasa fija por tonelada métrica, pero sólo si el contenido de reciclado es inferior al 30 %. Portugal adopta un criterio por unidad de envase (importe fijo por envase), lo que simplifica la gestión pero puede reducir la equidad del tributo.

Los tipos impositivos varían desde los 0,45 €/kg aplicados en España e Italia, hasta tipos más altos y específicos como los 3,801 €/kg para bolsas ligeras o los 8,972 €/kg para filtros de tabaco en Alemania. Reino Unido, por su parte, aplica una tasa de 200 libras por tonelada, un tipo efectivo más bajo que en los países de la eurozona.

Respecto a infracciones y sanciones, todos los países analizados combinan sanciones fijas con multas proporcionales al perjuicio económico causado o al volumen de operaciones no declaradas.

Finalmente, en materia de exenciones, devoluciones y deducciones, España regula diversas causas de deducción y devolución, entre ellas el envío de productos fuera del territorio de aplicación del impuesto (TAI), la destrucción previa a la puesta a disposición o la devolución de productos tras la entrega. Italia prevé la devolución del impuesto cuando los productos no se destinan finalmente al mercado nacional, y contempla un umbral de exención económica por importe inferior a 25 euros. Portugal establece también umbrales mínimos y supuestos de exclusión como el uso social o humanitario de los envases, además de excluir operaciones en territorios insulares. Alemania fija un umbral mínimo de notificación de 100 kg anuales, por debajo del cual no se exige declaración. Por su parte, el Reino Unido establece exenciones específicas para envases utilizados en el sector farmacéutico, productos para exportación o embalajes de transporte, sin requerir ajuste posterior a través de un procedimiento de devolución.

2. PROPUESTAS SOBRE LA CONFIGURACIÓN TÉCNICA DEL TRIBUTO

Los sistemas fiscales representan una herramienta para que los poderes públicos impulsen el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) establecidos por Naciones Unidas, en particular los relativos a producción y consumo responsables (número 12), acción por el clima (número 13) y conservación de los ecosistemas marinos (número 14).⁸⁸

En este contexto, el IEEP-NRP se enmarca dentro de una tendencia normativa alineada con las políticas europeas centradas en la reducción, reutilización y reciclaje de los

⁸⁸ Ribes Ribes, A. “La economía circular del plástico: algunas reflexiones sobre el impuesto español”. 2023 (disponible en: <https://rua.ua.es/dspace/handle/10045/141999>; fecha de última consulta 07/06/2025)

plásticos. No obstante, más allá de su justificación ambiental, debemos hacer algunas consideraciones finales derivadas del análisis llevado a cabo en este trabajo.

Si bien el impuesto merece una valoración general positiva, al suponer un avance hacia una economía circular, en mi modesta opinión, a la luz de las problemáticas identificadas, sería esencial una revisión exhaustiva del IEEPNRP, con el objetivo de mejorar su eficacia, simplificar su gestión y consolidar su legitimidad jurídica.

En primer lugar, es necesario realizar una clarificación normativa respecto de los elementos esenciales del tributo – hecho imponible, supuestos de no sujeción, exenciones y deducciones –, su esquema de liquidación y sus obligaciones formales con el objetivo de prevenir interpretaciones contradictorias y asegurar coherencia interna del tributo, además de un tratamiento uniforme por parte de los órganos de gestión e inspección.

A modo de ejemplo, la contradicción entre el artículo 82.3 de la LRSC y la excepción recogida en el artículo 5.2 de la Orden HFP/1314/2022 para los adquirentes intracomunitarios de menos de 5 kg mensuales debe resolverse, pues actualmente genera un conflicto entre norma con rango de ley y norma reglamentaria que puede dar lugar a infracciones tributarias involuntarias.⁸⁹

En cuanto a la certificación del plástico reciclado, considero que sería más adecuado establecer procedimientos más proporcionados a la realidad de los operadores, especialmente en operaciones de importación. El modelo actual, que exige una certificación con estándares ENAC costosa y compleja, resulta inviable para muchas empresas, particularmente pymes. Esta exigencia debería sustituirse por una combinación razonable de trazabilidad documental y muestreo técnico, de aplicación escalonada según el volumen de operaciones.⁹⁰

Por otro lado, es fundamental redefinir el régimen aplicable a la representación fiscal de contribuyentes no establecidos en territorio español. La práctica de atribuir al representante no residente la responsabilidad sustantiva del impuesto, sin cobertura normativa expresa, vulnera el principio de legalidad en materia tributaria y exige una

⁸⁹ Cfr: Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, op. cit., p. 75.

⁹⁰ Cfr: Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, op. cit., p. 52.

reforma que clarifique su rol como mero representante formal, sin trasladarle obligaciones sustantivas que solo corresponden al contribuyente principal.⁹¹

En segundo lugar, resulta imprescindible otorgar un desarrollo normativo que solucione las lagunas actuales y proporcione seguridad jurídica a los contribuyentes, clarificando las obligaciones censales, contables y de repercusión actualmente dispersas entre ley y ordenanzas y evitando que la interpretación quede en manos de la Dirección General de Tributos o de órganos inspectores en exclusiva.⁹²

Finalmente, debe destacarse que el marco regulador actual está provocando una traslación económica del tributo al consumidor final, lo que puede generar efectos regresivos en el Índice de Precios al Consumo (IPC) en sectores sensibles como el alimentario, donde el uso de envases plásticos es estructural.⁹³

La falta de materiales reciclados suficientes y las limitaciones tecnológicas para la reutilización agravan este impacto, lo que evidencia que el éxito del impuesto requiere ser acompañado de políticas públicas de I+D+i que impulsen el desarrollo de materiales sostenibles y que sean tanto económicamente accesibles como viables para su aplicación en el mercado.

Finalmente, uno de los desafíos más significativos que plantea este impuesto es el impacto que tiene sobre la capacidad de las empresas españolas para mantener relaciones comerciales estables con proveedores internacionales. La falta de seguridad jurídica y la elevada carga administrativa han provocado que muchas compañías extranjeras interrumpan sus operaciones con clientes en España, optando por redirigir su actividad hacia otros mercados menos exigentes.⁹⁴

En resumen, las críticas doctrinales apuntan a una necesidad de reorientar el diseño del impuesto hacia un esquema más funcional y efectivo: con umbrales que reduzcan la carga

⁹¹ Cfr. Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, op. cit., p. 100.

⁹² Cfr. Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*, op. cit., p. 106.

⁹³ Cfr. Patón García, G., *Impacto de la nueva fiscalidad de residuos en el sector empresarial*, op. cit., p. 305.

⁹⁴ Cfr. Ribes Ribes, A. “La economía circular del plástico: algunas reflexiones sobre el impuesto español”, op. cit., p. 11.

para los pequeños operadores, tipos diferenciados que reflejen el impacto ambiental real, y exigencias de información ajustadas a las capacidades reales del tejido empresarial.

BIBLIOGRAFÍA

Agencia Europea de Medio Ambiente. “Environmental Fiscal Reform – Illustrative Potential in Italy”. EEA Staff Position Note, 15 de diciembre de 2011, (disponible en: https://www.eea.europa.eu/highlights/fiscal-reform-can-create-jobs/EEABriefingNoteforETRWorkshop_Rome.pdf/at_download/file; última consulta 22/03/2025).

Agencia Europea de Medio Ambiente, *Plastics, the Circular Economy and Europe's Environment*, Informe EEA 18/2020 (Copenhague: AEMA, 2020), (disponible en: <https://www.eea.europa.eu/en/analysis/publications/plastics-the-circular-economy-and>; última consulta 19/03/2025)

Agencia Tributaria, “Impuesto Especial sobre Envases Plásticos Reutilizables: Base Imponible, Tipo Impositivo y Cuota Tributaria.” (disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuestos-especiales-medioambientales/impuesto-especial-sobre-envases-plastico-reutilizables/base-imponible-tipo-impositivo-cuota-tributaria.html>; última consulta: 20/03/2025).

Agencia Tributaria. “Preguntas y respuestas en relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.” (disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/II_especiales/envases_plasticos/Ayuda/PREGUNTAS_RESPUESTASdic22.pdf; última consulta 15/05/2025)

Alonso González, Luis Manuel. “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”. (2004). *Fundación Democracia y Gobierno Local. Parlamento de Cantabria*, pp. 229-246 (disponible en: https://parlamento-cantabria.es/sites/default/files/dossieres-legislativos/Alonso%20Gonzalez_0.pdf; última consulta 19/03/2025).

Asociación Española de Asesores Fiscales. “Obligaciones legales inalcanzables para el contribuyente español en el nuevo Impuesto sobre envases de plástico que entra en vigor el próximo 1 de enero”. Octubre de 2022 (disponible en: <https://www.aedaf.es/Plataforma/Impuesto%20sobre%20envases%20de%20pl%C3%A1stico%20AEDAF%20oct22.pdf>; última consulta 15/05/2025).

Blank, H.; Gregor, N.; Hofmann, D.; y Wenzler, F., “Plastics and packaging laws in Germany”, *CMS Law*, 4 de marzo de 2024 (disponible en: <https://cms.law/en/int/expert-guides/plastics-and-packaging-laws/germany>; última consulta 22/03/2025).

Calvo Végez, J. “La aplicación del nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reciclables”. *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, nº 54, Sección Doctrina, Primer cuatrimestre de 2023.

Cloch -Dubois, C.; Plisson, A.; Le Bourdon, A.; y Peraudeau, C., “Plastics and packaging laws in France”, *CMS Law*, 29 de febrero de 2024 (disponible en: <https://cms.law/en/int/expert-guides/plastics-and-packaging-laws/france>; última consulta 25/03/2025).

Cobos Gómez, J. M. (2021). El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el anteproyecto de ley de residuos. Obtenido de: <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/55709/2021%20El%20impuesto%20sobre%20envases%20de%20plastico%20no%20reutilizables%20%28CT%20178-2021%29.pdf?sequence=1>. Recuperado el 21 de marzo de 2025.

Code de l’environnement. Ordonnance no 2000-914 du 18 septembre 2000 relative   la partie Législative du code de l'environnement. *Journal Officiel de la République Française* n  219. Págs 14792-14795. Disponible en: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006074220/

Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Cerrar el  rculo: un plan de acción de la UE para la economía circular*, COM(2015) 614 final, 2 de diciembre de 2015 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0614>; última consulta 19/03/2025).

Comisión Europea, *Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Hoja de ruta hacia una Europa eficiente en el uso de los recursos*, COM(2011) 571 final, Bruselas, 20 de

septiembre de 2011, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0571>; última consulta 22/03/2025).

Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Nuevo Plan de acción para la economía circular por una Europa más limpia y más competitiva*, COM(2020) 98 final, Bruselas, 11 de marzo de 2020 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52020DC0098>; última consulta 22/03/2025).

Comisión Europea, *Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Una estrategia europea para el plástico en una economía circular*, COM(2018) 28 final, 16 de enero de 2018, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0028#footnoteref41>; última consulta 19/03/2025).

Comisión Europea, Dirección General de Medio Ambiente, *Plan de acción para la economía circular 2020: aspectos internacionales*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2020, (disponible: <https://data.europa.eu/doi/10.2779/69223>; última consulta: 22/03/2025)

Comisión Europea, “El Pacto verde europeo”. (s.f.), (disponible en: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es; última consulta 19/03/2025).

Comisión Europea, “Estrategia en materia de plásticos”. *Web oficial de la Unión Europea*, (s.f.), (disponible en: https://environment.ec.europa.eu/strategy/plastics-strategy_en?prefLang=es&etrans=es; última consulta 22/03/2025).

Comisión Europea, "Hacia una economía circular: un programa de cero residuos para Europa," COM(2014) 398 final, Bruselas, 2 de julio de 2014, p. 2 (disponible en: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50edd1fd-01ec-11e4-831f-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF; última consulta 19/03/2025).

Comisión Europea, *Un plan de acción para la implementación del Pacto Verde Europeo: la economía circular y la neutralidad climática*, COM(2020) 667 final, Bruselas,

11 de diciembre de 2020, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0667>; última consulta: 19/03/2025).

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. “Informe sobre el anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados”. 30 de julio de 2020 (disponible en: https://www.cnmc.es/sites/default/files/3084246_9.pdf; última consulta 06/06/2025).

Consejo de la Unión Europea, *Decisión (UE, Euratom) 2020/2053 del Consejo, sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE*, de 17 de diciembre de 2020, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32020D2053>; última consulta 19/03/2025).

Consejo de la Unión Europea, El Consejo prohíbe los plásticos de un solo uso. *Consilium*, 21 de mayo de 2019 (disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/05/21/council-adopts-ban-on-single-use-plastics/>; última consulta 25/05/2025).

da Silva Santos Filho, I., y Araújo Ferreira, P. R., "Princípios fundamentais da tributação ambiental." *Veredas do Direito* 14, n. 29, 2017, pp. 125-151 (disponible en: https://www.researchgate.net/profile/Paulo-Rangel-Ferreira/publication/320317590_PRINCIPIOS_FUNDAMENTALES_DE_LA_TRIBUTACION_AMBIENTAL/links/5e6d3ecb299bf12e23c73d5b/PRINCIPIO_S-FUNDAMENTALES-DE-LA-TRIBUTACION-AMBIENTAL.pdf, última consulta 26/03/2025).

Dirección General de Tributos. “Consulta Vinculante V0022-23.” 10 de enero de 2023 (disponible en: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0022-23&utm ; última consulta 11/05/2025).

Directiva (CE) 94/62, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas, Diario Oficial de la Unión Europea, L365, de 31 de diciembre de 1994. <http://data.europa.eu/eli/dir/1994/62/oj>

Directiva (CE) 2008/98, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas, *Diario Oficial de la Unión Europea*, L312, de 22 de noviembre de 2008. <http://data.europa.eu/eli/dir/2008/98/oj>

Ecoembes The Circular Campus. “En qué consiste la jerarquía de residuos”, 28 de octubre de 2022. (disponible en: <https://www.ecoembesthecircularcampus.com/en-que-consiste-la-jerarquia-de-residuos/>; última consulta 19/03/2025).

Enders, B.; Friedrich-Schmidt, F., “Actualización sobre la Ley del Fondo para Plásticos de un Solo Uso: El impuesto al plástico entra en vigor en Alemania el 1 de enero de 2024.”, *DLA Piper*, 28 de marzo de 2024 (disponible en: <https://www.dlapiper.com/de-at/insights/publications/2024/03/update-on-the-single-use-plastics-fund-act>; última consulta 26/03/2024)

Eur Lex. *Legislación de la Unión Europea sobre gestión de residuos*, 18 de febrero de 2024, (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eu-waste-management-law.html>; última consulta 19/03/2025).

Eur Lex. *Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*, 9 de mayo de 2008 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX%3A12008E191%3AES%3AHTML&utm>; última consulta 19/03/2025).

Europa Press. “8.300 millones de toneladas de plástico en 75 años, la mayoría sin reciclar”, *Europa Press*, 20 de julio de 2017 (disponible en: <https://www.europapress.es/ciencia/cambio-climatico/noticia-8300-millones-toneladas-plastico-producido-75-anos-20170720114136.html>; última consulta 19/03/2025).

European Environment Agency, Reichel, A., Trier, X., Fernandez, R., Bakas, I., y Zeiger, B., *Plastics, the circular economy and Europe's environment: a priority for action*, *European Environment Agency*, Publications Office, 19 de abril de 2021 (disponible en <https://data.europa.eu/doi/10.2800/5847>; última consulta 19/03/2025).

Finance Act 2021, c. 26 (disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2021/26/part/2/enacted>; última consulta 25/03/2025).

Gamito, C., “Portugal: Plastic Taxation in Portugal.” *WTS Global*, 25 de mayo de 2023 (disponible en: <https://wts.com/global/publishing-article/20230524-portugal-plastic-tax~publishing-article>; última consulta: 11/05/2025).

García Pérez, L.A. (2021). *Fiscalidad medioambiental*. [Trabajo de Fin de Grado, Universidad de Valladolid]. UVaDOC. <https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/50075/TFG-O-1955.pdf>. Recuperado el 21 de marzo de 2025.

Gobierno de Alemania. *Verordnung über die Abgabesätze und das Punktesystem des Einwegkunststofffonds (Einwegkunststofffondsverordnung – EWKFondsV)*. Bundesgesetzblatt Teil I Nr. 274, emitido en Bonn el 17 de octubre de 2023 (disponible en: https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2023/274/regelungstext.pdf?__blob=publicationFile&v=2; última consulta 26/03/2025).

Hernández Escondrillas, I.M. (2023). *El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*. [Trabajo de Fin de Grado. Universidad Politécnica de Cartagena]. Repositorio UPCT. <https://repositorio.upct.es/server/api/core/bitstreams/101a2730-bfd3-4cd9-af15-2e7a6e4d5fc4/content>. Recuperado el 21 de marzo de 2025.

HM Revenue & Customs, “Plastic Packaging Tax: steps to take”, *Gov.UK*, 4 de noviembre de 2021 (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/check-if-you-need-to-register-for-plastic-packaging-tax>; última consulta 23/03/2025).

HM Revenue & Customs, “Plastic Packaging Tax Penalties”, *Gov.UK*, 21 de septiembre de 2023 (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/plastic-packaging-tax-penalties>; última consulta 11/05/2025).

HM Revenue & Customs, “Submit your Plastic Packaging Tax return”, *Gov.UK*, 9 de agosto de 2024 (disponible en: <https://www.gov.uk/guidance/completing-your>

[plastic-packaging-tax-return#when-to-submit-your-return](#); última consulta 23/03/2025).

Iberlibro. “Requisitos de embalaje según la EPR para Francia”, *Iberlibro*, 27 de marzo de 2021 (disponible en: <https://www.soprote.iberlibro.com/buying/s/article/France-EPR?language=es>; última consulta 25/03/2025).

Krahl, J., “Plastic Tax in Italy July 2026”, *Ecosistant*, 29 de mayo de 2024 (disponible en: <https://www.ecosistant.eu/en/plastic-tax-in-italy-2026/#Hintergrund>; última consulta 11/05/2025).

Legge 27 dicembre 2019, n. 160. (2019). Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, n. 304 del 30 dicembre 2019, Supplemento Ordinario n. 45/L. Obtenido de: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2019-12-27;160>

Legge 30 dicembre 2021, n. 234. (2021). Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, n. 310 del 31 dicembre 2021, Supplemento Ordinario n. 49. Obtenido de: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2021/12/31/21G00256/sg>

Legge 29 dicembre 2022, n. 197. (2022). Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, n. 303 del 29 dicembre 2022, Supplemento Ordinario n. 43. Obtenido de: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2022/12/29/22G00211/sg>

Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro de 2020, Orçamento do Estado para 2021. Diário da República, 1.ª série. N.º 253, Pág. 171-(2) a 171-(288). Disponible en: <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2020/12/25301/0000200288.pdf?lang=EN>

Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro de 2023, Orçamento do Estado para 2024. Diário da República, 1.ª série. N.º 250, Págs. 2 a 322. Disponible en: <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2023/12/25000/0000200322.pdf?lang=EN>

Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro de 2014. Diário da República, 1.ª serie. N.º 252, Pág. 6546-(320) a 6546-(338). Disponible en: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-d-2014-66022084>

Ley del Fondo para Plásticos de un Solo Uso, de 11 de mayo de 2023 (Boletín Oficial Federal de 2023, I, n.º 124), modificada por el artículo 3 de la Ley de 11 de mayo de 2023 (Boletín Oficial Federal de 2023, I, n.º 124, n.º 183) (disponible en: <https://www.gesetze-im-internet.de/ewkfondsg/BJNR07C0B0023.html>; última consulta 26/03/2025).

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, 32, de 29 de diciembre de 1992. <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/38/con>

Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. *Boletín Oficial del Estado*, 85, de 9 de abril de 2022. <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/04/08/7/con>

Loi n° 2020-105 du 10 février 2020 relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire. *Journal Officiel de la République Française* n° 35. Págs. 5-45. Disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/download/pdf?id=tIvIngK1-pPYKGFzbZJvgt2zup93I6QTVIOrDQLksWk=>

Manzano Silva, E. “El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables (arts. 67-83)”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, XXI (2022), pp. 539-569 (disponible en: <https://static.fundacionic.com/2024/02/28153037/derecho-europeo-y-sistema-tributario-espanol.pdf>; última consulta 05/06/2025).

Ministère de la Transition Écologique. “La loi anti-gaspillage dans le quotidien des français: Concrètement ça donne quoi?”, septiembre de 2021 (disponible en: https://www.ecologie.gouv.fr/sites/default/files/publications/Document_LoiAntiGaspillage%20_2020.pdf; última consulta 25/03/2025).

Naciones Unidas. “Explainer: What Is Plastic Pollution?” *United Nations Sustainable Development*, 1 de agosto de 2023 (disponible en: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/blog/2023/08/explainer-what-is-plastic-pollution/>; última consulta 27/05/2025).

Naciones Unidas. “Objetivos de Desarrollo Sostenible”. *Naciones Unidas*, 24 de mayo de 2022 (disponible en: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>; última consulta 22/05/2025).

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 su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. *Boletín Oficial del Estado*, 313, de 30 de diciembre de 2022. <https://www.boe.es/eli/es/o/2022/12/28/hfp1314>

Palao Bastardés, B. *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables*. 2024. Asociación Española de Asesores Fiscales (disponible en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/70259/paper-24-el-impuesto-sobre-envases-de-plastico-no-reutilizable>; última consulta 15/05/2025)

Parlamento Europeo. “Estrategia europea para el plástico en una economía circular”. Resolución del Parlamento Europeo, de 13 de septiembre de 2018, sobre una estrategia europea para el plástico en una economía circular. Diario Oficial de la Unión Europea C 433, de 23 de diciembre de 2019, pp. 136-145 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018IP0352&from=EN>; última consulta 22/03/2025).

Parlamento Europeo. “La política de medio ambiente: principios generales y marco básico”. Fichas temáticas sobre la Unión Europea, 2021 (disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/71/la-politica-de-medio-ambiente-principios-generales-y-marco-basico>; última consulta 19/03/2025).

Patón García, G. “Impacto de la nueva fiscalidad de residuos en el sector empresarial.” *Economistas*, no. 181 (2023): 302–307 (disponible en: https://www.cemad.es/wp-content/uploads/2023/04/43_Gemma_Paton-181.pdf; última consulta 11/05/2025).

Portaria n.º 331-E/2021, de 31 de dezembro de 2021. Diário da República, 1.ª serie. N.º 253, Pág. 108-(19) a 108-(26). Disponible en: <https://files.diariodarepublica.pt/1s/2021/12/25303/0001900026.pdf?lang=EN>

Publicaciones Sérvulo, “Contribución Sobre Los Envases de Un Solo Uso Utilizados En Platos Preparados,” *Publicaciones Sérvulo*, 20 de octubre de 2023 (disponible en: <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/Contribuicao-sobre-as-embalagens-de-utilizacao-unica-utilizadas-em-refeicoes-prontas-a-consumir/8537/>; última consulta 23/05/2025).

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. *Boletín Oficial del Estado*, 289, de 1 de diciembre de 2012. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2012/11/30/1619/con>

Ribes Ribes, A. “La economía circular del plástico: algunas reflexiones sobre el impuesto español”. 2023 (disponible en: <https://rua.ua.es/dspace/handle/10045/141999>; fecha de última consulta 07/06/2025)

Rödl & Partner. “Plastic Tax: Italy.” 22 de mayo de 2024 (disponible en: <https://www.roedl.com/insights/plastic-tax/italy-eu-green-deal>; última consulta 11/05/2025).

Rödl & Partner. “Plastic Tax: Portugal.” 14 de octubre de 2022 (disponible en: <https://www.roedl.com/insights/plastic-tax/portugal-eu-green-deal>; última consulta 11/05/2025).

The Plastic Packaging Tax (Descriptions of Products) Regulations 2021 (disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2021/1417/contents/made>; última consulta 25/03/2025).

The Plastic Packaging Tax (General) Regulations 2022 (disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2022/117/introduction/made>; última consulta 25/03/2025).

Tlatemoani. Revista Académica de Investigación. «Tlatemoani. Revista Académica de Investigación.» *Las teorías de Pigou y Coase, base para la propuesta de gestión e innovación de un impuesto ambiental en México*. 2 de junio de 2010 (disponible

en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7306141.pdf>; última consulta 19/03/2025).

Tribunal de Cuentas Europeo, *Informe Especial 16/2024: Ingresos de la UE basados en los residuos de envases de plástico no reciclados – Un comienzo irregular y lastrado por datos que no son suficientemente comparables o fiables*, 16 de septiembre de 2024 (disponible en: https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-16/SR-2024-16_ES.pdf; última consulta 20/03/2025).

Tribunal de Cuentas Europeo. *Principio de "quien contamina paga": Aplicación incoherente entre las políticas y acciones medioambientales de la UE*, 2021 (disponible en: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/polluter-pays-principle-12-2021/es/>; última consulta: 19/03/2025).

Unión Europea. “Artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea”. EUR-Lex, 2008. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX%3A12008E191%3AES%3AHTML>.

Unión Europea. *Tratado de la Unión Europea*. Diario Oficial de la Unión Europea, C 202, 07 de junio de 2016 (disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A12012M%2FTXT>; última consulta 22/05/2025).

Uría Menéndez. «Actualidad Jurídica Uría Menéndez» *Aproximación a la reforma de la fiscalidad medioambiental*. 22 de septiembre de 2014 (disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/4374/documento/fe08.pdf?id=5588>; última consulta 19/03/2025).

Vilela, A., “Plásticos de un solo uso quedan prohibidos en Alemania”, *Latam Green*, 7 de julio de 2021 (disponible en: <https://latam-green.com/plasticos-de-un-solo-uso-quedan-prohibidos-en-alemania/>; última consulta 22/03/2025).