

Nuevo impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable: incentivos fiscales para prevenir residuos en el nuevo Anteproyecto de la LRSC

Adrián Boix Cortés

Abogado senior del Área de Fiscal
de Gómez-Acebo & Pombo

Eduardo Orteu Berrocal

Abogado del Área de Derecho Público
de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis de los incentivos fiscales para la prevención de residuos previstos en el nuevo Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados (LRSC), en el que se prevé la creación de un impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

1. Una nueva aproximación a la prevención de la generación de residuos como herramienta de fomento de la economía circular

El Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados procede a incorporar al ordenamiento jurídico español tanto la Directiva (UE) 2018/851, de 30 de mayo, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE, de 19 de noviembre (la «Directiva Marco de Residuos»), como la Directiva (UE) 2019/904, de 5 de junio, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente («Directiva SUP»).

La norma tiene como objetivo no sólo regular la gestión de los residuos —como hace la vigente Ley 22/2011, de 22 de julio, de Residuos y Suelos Contaminados—, sino que añade como novedad la prevención de la generación de residuos, así como la reducción de su generación y de sus impactos sobre la salud humana y el medio ambiente, la reducción del uso de los recursos y la mejora de su eficiencia.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

En línea con las nuevas directrices europeas sobre economía circular, la ley incorpora como fin último el de contribuir a la transición hacia una economía circular y baja en carbono, en sintonía con los objetivos de la Unión Europea en materia de medio ambiente y lucha contra el cambio climático. Añade como objetivo específico el de prevenir y reducir el impacto de determinados productos de plástico sobre la salud humana, de conformidad con las pautas marcadas por la acción europea en materia de plásticos, lucha contra la llamada *basuraleza* o *littering*, cuyos impactos negativos y acumulados sobre el medio ambiente en general y sobre el medio marino en particular son objeto de la máxima preocupación por parte de las instituciones multilaterales, europeas y nacionales.

Con esta finalidad y objetivos, el anteproyecto incorpora por primera vez en nuestro ordenamiento legal (art. 17) objetivos cuantitativos de prevención de residuos (reducir en el 2020 un 10 % respecto a los generados en el 2010; en el 2025 un 13 % y en el 2030 un 15 %), al tiempo que incorpora en su artículo 18 de manera casi literal la larga lista de medidas de prevención de residuos contenidas en el artículo 9 de la Directiva Marco de Residuos, incluidas las referidas a la prevención de residuos alimentarios, a las que hay que sumar las medidas de reducción del consumo de determinados productos de plástico de un solo uso previstas en la Directiva SUP, en su artículo 40.

El artículo 16 del anteproyecto, que tiene por objeto la regulación de las medidas económicas, financieras y fiscales que habrán de emplear las Administraciones Públicas para fomentar la jerarquía de los residuos y la prevención de la generación de residuos, establece expresamente que para atender precisamente a este último fin podrán establecerse cánones aplicables al depósito de residuos en vertedero y a la incineración, posibilidad que no ha sido desarrollada, sin embargo, por el legislador.

Lo que sí ha sido objeto de desarrollo, como medida de carácter fiscal orientada a la prevención de residuos de origen plástico, ha sido el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, al que se dedica por entero el título VII del anteproyecto, impuesto que es objeto de análisis en la presente nota.

Sin perjuicio de lo que se comenta más adelante, esta figura tributaria tiene una naturaleza jurídica diferente de la de la contribución financiera («el llamado *punto verde*») que los productores de productos sujetos a responsabilidad ampliada por los residuos que generan los productos que ponen en el mercado deben soportar para hacer frente a las obligaciones económicas derivadas de dicha responsabilidad.

La aplicación conjunta de las dos figuras, que persiguen una finalidad ambiental muy similar, terminará generando sendas cargas, una tributaria (la derivada del impuesto) y otra financiera (la generada por el «punto verde»), que en última instancia deberá soportar el consumidor final del producto.

2. Creación de un impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

2.1. Los elementos del tributo

El borrador del Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados prevé la creación de un impuesto especial, de carácter medioambiental, sobre los envases de plástico no reutilizables, con el objetivo de reducir la generación de estos residuos para la protección y defensa del medio ambiente.

El impuesto tiene naturaleza indirecta y recae sobre la *fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases de plástico no reutilizables* que vayan a ser objeto de utilización en el mercado español (por tanto, quedan fuera del impuesto los envases de plástico no reutilizables que sean objeto de exportación o de entrega intracomunitaria).

El *ámbito objetivo* del tributo (amplio) se define como 'todo¹ producto fabricado con plástico no reutilizable que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo'. Dentro de este concepto se incluyen únicamente los envases de venta o primarios, los envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios.

La norma tributaria aclara que *también* tendrán esta consideración todos los productos de plástico no reutilizables que sirvan para contener productos líquidos o sólidos o para envolver bienes o productos alimenticios (por ejemplo, plástico film para uso en el hogar, vasos de plástico o plástico para embalar y evitar roturas). Asimismo, tendrán la consideración de envases de plástico aquellos envases que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico.

La norma, por otra parte, define el *envase reutilizable* como 'todo envase que ha sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, siendo rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue concebido'.

Desde el punto de vista de la legislación de envases, cabe precisar que el concepto de 'envase' al que se refiere el artículo 59 del anteproyecto, a los efectos del impuesto, incluye no sólo los que jurídicamente sean envases según la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, sino también —como se ha señalado— todos los productos de plástico no reutilizables que sirvan para contener productos líquidos o sólidos o para

¹ Para la definición de envase, la norma tributaria se remite a la que se contiene en el artículo 2 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases.

envolver bienes o productos alimenticios. En este sentido, cabría entender que el legislador ha querido gravar tanto los productos que jurídicamente tienen la consideración de envase como aquellos otros que, sin tener esa calificación jurídica, desde un punto de vista material se asimilarían al concepto genérico de 'envase', como sería el caso, a título de ejemplo, de las monodosis de café (que contengan plástico), productos de plástico o que contienen plástico, que cumplen la función de un envase, pero que jurídicamente no son envases a los efectos de lo previsto en la citada Ley 11/1997. No obstante, esta definición se extendería a otros productos de plástico que sirven para contener otros productos, pero que no tendrían encaje en un concepto material de 'envase', como sería el caso, por ejemplo de los cartuchos de tóner de las impresoras.

Entre las *exenciones* cabe destacar la relativa a los envases de plástico no reutilizables destinados al acondicionamiento primario de medicamentos, es decir, que se encuentren en contacto directo con ellos.

El borrador de la norma prevé que tendrán la consideración de *contribuyentes* los fabricantes de estos productos, los importadores y los que realicen adquisiciones intracomunitarias.

La *base liquidable* estará constituida por la cantidad de plástico, expresada en kilogramos, contenida en los envases, minorada en la cantidad de plástico reciclado utilizado en su fabricación. El *tipo impositivo* se fija en *0,45 euros por kilogramo*.

Los contribuyentes estarán *obligados a autoliquidar e ingresar trimestralmente* la deuda tributaria durante los veinte primeros días naturales del segundo mes posterior a cada trimestre natural, salvo en las importaciones, en las que el impuesto se liquidará según lo dispuesto en la normativa aduanera.

Los contribuyentes que reglamentariamente se determinen estarán obligados a inscribirse, con anterioridad al inicio de su actividad, en el *Registro Territorial del Impuesto sobre los Envases de Plástico No Reutilizables*. Asimismo, en los términos que se determinen reglamentariamente, determinados fabricantes *deberán llevar libros registros de materias primas y de envases* que deberán presentar ante la oficina gestora dentro del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural.

El nuevo impuesto tendrá *efectos a partir del 1 de julio del 2021*.

2.2. Aspectos críticos

Identificada la finalidad medioambiental del impuesto en cuestión, se establece en la norma un tipo de gravamen único y proporcional, sin distinción alguna en función de la composición o grado de reciclaje de los plásticos no reutilizables objeto de gravamen,

esto es, sin distinción objetiva en cuanto al impacto medioambiental de los distintos tipos de envases en cuestión.

Asimismo, el mismo tipo de gravamen será aplicable a todo fabricante de envases de plástico no reutilizables con independencia del nivel de gestión, tratamiento o recogida de residuos que tenga implantado dicho productor, lo que puede entrar en confrontación con el objeto del impuesto de trasladar el coste de la generación y tratamiento de residuos (económico y medioambiental) a quienes generen tales residuos, toda vez que ello es lo que comporta el impacto medioambiental y motiva la creación del impuesto.

Se prevé en la norma un claro incentivo asociado a la finalidad medioambiental consistente en la reducción de la base imponible —formada por los kilogramos de envases de plástico no reutilizables fabricados— en un importe equivalente a los kilogramos de plástico reciclado. Pero también esta medida, de quedar configurada como está, podría considerarse que responde a una cuestión de técnica tributaria y no a un incentivo destinado a consolidar la finalidad medioambiental del impuesto.

Mención aparte merece el sistema de deducciones y devoluciones previsto —al estilo del impuesto sobre el valor añadido— mediante compensaciones durante el ejercicio y la devolución del impuesto al concluir el ejercicio, con un máximo de cuatro años para obtener dicha devolución. Se trata de un sistema que convendría perfilar en el proceso de aprobación de la norma para no encontrarnos con problemas al concluir dicho plazo de cuatro años en los casos en que por determinadas razones quedaran en ese momento cuotas del impuesto pendientes de recuperación. La cuestión es similar a la problemática existente con el impuesto sobre el valor añadido que ha tenido que ser resuelta por la vía de las decisiones de nuestros tribunales de justicia.

Finalmente, destacaremos la previsión de un régimen sancionador específico que, esencialmente, tipifica como infracción determinadas conductas del contribuyente de naturaleza formal, lo que comporta la necesidad de estar tanto a las disposiciones que regulan de forma sustantiva el impuesto como a las disposiciones relativas a cuestiones formales (designación de representante, inscripción en el Registro territorial, etcétera) y de aplicarlas de la forma correcta. El gestor de los residuos también podrá ser sancionado, en este caso, por la incorrecta certificación de la cantidad o procedencia del plástico expresada en kilogramos entregada a los fabricantes. Y esas relaciones entre obligaciones sustantivas y formales y entre los distintos sujetos que intervienen en la determinación de la cuota tributaria pueden ser el precedente de un intenso debate jurídico.