



PREGUNTAS Y RESPUESTAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

ÁMBITO OBJETIVO DEL IMPUESTO (artículo 68)	2
ÁMBITO DE APLICACIÓN (artículo 69)	5
HECHO IMPONIBLE (artículo 72).....	6
NO SUJECCIÓN (artículo 73)	6
DEVENGO (artículo 74)	7
EXENCIONES (artículo 75)	8
CONTRIBUYENTES (artículo 76)	10
BASE IMPONIBLE (artículo 77)	11
DEDUCCIONES (artículo 80).....	13
DEVOLUCIONES (artículo 81).....	13
NORMAS GENERALES DE GESTIÓN (artículo 82)	15
INFRACCIONES Y SANCIONES (artículo 83)	15
ASPECTOS GENERALES.....	16



ÁMBITO OBJETIVO DEL IMPUESTO (artículo 68)

1. ¿Forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables los envases primarios, secundarios y terciarios?

Sí, dichos envases forman parte de la definición de envase recogida en el artículo 68.1.a) de la Ley reguladora del impuesto, conforme a lo dispuesto en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases y 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.

2. ¿La granza de polietileno (HDPE) con la que se elaboran las botellas tiene la consideración de semielaborado a efectos de este impuesto?

No se considera un semielaborado incluido en el ámbito objetivo del impuesto conforme a lo previsto en el artículo 68.1.b) de la Ley reguladora del impuesto.

En este sentido, en el artículo 71.1.e) de la Ley se define este concepto en los siguientes términos:

“Productos semielaborados: aquellos productos intermedios obtenidos a partir de materias primas que han sido sometidas a una o varias operaciones de transformación y que requieren de una o varias fases de transformación posteriores para poder ser destinados a su función como envase”.

La granza tiene la consideración de materia prima y, conforme a lo señalado, no está incluida en el ámbito objetivo del impuesto.

3. ¿Están exentos del impuesto los biopolímeros sostenibles, es decir, los materiales compostables, biogradables e hidrosolubles que no contienen microplásticos contaminantes?

De acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley:

1. Se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto:

“a) Los envases no reutilizables que contengan plástico.

A estos efectos tienen la consideración de envases todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, incluyéndose dentro de estos tanto los definidos en el artículo 2.m) de esta ley, como cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente.

Se considera que los envases son no reutilizables cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

(...)”.

Por tanto, todos los envases no reutilizables que contengan plástico, de cualquier tipo, estarán incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

No obstante lo anterior, la base imponible del impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 77.1 de la Ley 1: *estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.*

Así pues, únicamente el plástico no reciclado forma parte de la base imponible del impuesto

4. ¿Todos los ambientadores forman parte del ámbito objetivo del impuesto? ¿Forman parte del ámbito objetivo del impuesto todos los desodorantes?

Tanto para los productos sobre los que se plantea la pregunta, como para cualquier otro susceptible



de estar incluido en el ámbito objetivo del impuesto, es necesario realizar un estudio individualizado de cada tipo de presentación concreta, ya que los productos existentes en el mercado presentan configuraciones muy diversas para su comercialización.

Ejemplos de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto:

Aplicadores de productos cosméticos (cepillos de rímel que forman parte del cierre del envase, ...).

Bandejas para contener y proteger alimentos (para loncheados y panificados, comida preparada, fruta, carne, pescado, ...).

Blíster, cajas, estuches y similares que contengan un único producto o un surtido de productos.

Bobinas retráctiles.

Bolsas de plástico (de alimentos, pañales...) y sacos de plástico.

Bolsas de congelación de alimentos.

Bolsas para envasado al vacío.

Bolsas de envío de catálogos y revistas (que contienen una revista).

Bolsitas para bocadillos.

Botellas, bidones y garrafas, tales como los utilizados para productos de higiene (gel, champú, jabón, ...), para productos industriales (lubricantes, desinfectantes, herbicidas, ...), para productos alimenticios (refrescos, aceite, salsas, bebidas isotónicas, ...), diseñadas para un solo uso, incluso si se pueden rellenar y reutilizar.

Botes de productos de droguería (pintura, disolvente, ...), de productos de papelería (plastilina, pintura de dedos, corrector ortográfico, ...), de productos de alimentación (yogures, miel, mantequilla, helado, ...)

Bridas, grapas, pinzas y demás elementos de sujeción que formen parte de un envase.

Cajas, cuñas, o bandejas para comidas rápidas, take-away o productos de alimentación.

Cajas de poliestireno para proteger alimentos o cualquier otra mercancía.

Cápsulas para máquinas distribuidoras de bebidas (por ejemplo, café, cacao, leche), que quedan vacías después de su uso.

Carretes de hilo de coser, de pescar, ...

Contenedor o separador de productos de papelería (ceras, rotuladores, lápices, ...), de productos de perfumería (pruebas de maquillaje, ...), de productos de alimentación (frutas, huevos, tartas, pasteles, ...).

Cubiertos desechables que se presentan unidos a un envase.

Dispensadores de productos de droguería o de perfumería (toallitas húmedas, cacitos de detergente, hilo dental, enjuague bucal, pañuelos de papel, ...)

Dispositivos de dosificación que forman parte del cierre de los envases de detergentes, productos de higiene (pasta de dientes, jabón, gel desinfectante, ...) u otros productos (pegamentos, siliconas, etc.)

Ejes porta CD (vendidos con los CD, pero no destinados al almacenamiento).

Envases monodosis para productos alimenticios (aceite, vinagre, salsas), productos de droguería o perfumería (cremas, maquillajes, productos de acogida en los hoteles) o para muestras con fines publicitarios.

Envoltorios para caramelos, helados, chocolatinas, ...



Estuches (porta lentillas, de minas, ...), no reutilizables.

Film utilizado para contener, proteger, manipular o entregar bienes o productos, como el de uso alimentario, o el utilizado para envolver libros, revistas, colonias, maletas, flores,

Fundas de plástico para ropa limpia de lavandería.

Láminas para la protección de pantallas de productos electrónicos o telefónicos.

Láminas termoplásticas.

Macetas destinadas a utilizarse únicamente para la venta y el transporte de plantas y no para que la planta permanezca en ellas durante su vida.

Mallas o redes (como las de fruta o juguetes).

Pajitas de bebidas que se presentan unidas a un envase.

Película o lámina de envoltura de cajas de CD.

Películas o láminas para envolver alimentos.

Perchas para prendas de vestir vendidas con el artículo o entregadas en la tintorería con el artículo.

Preformas de plástico.

Sistemas de barrera estéril (bolsas, bandejas y materiales necesarios para preservar la esterilidad del producto).

Tapas y tapones de envases, ya sea el envase de plástico o de otro material, siempre que el envase sea no reutilizable.

Tapones con cepillos o aplicadores incorporados.

Tetrabriks.

Vajilla de plástico desechable (platos, vasos, jarras, tazas, copas, ...).

Envases secundarios y terciarios

Anillas de plástico que agrupan unidades de un pack (como los de latas de bebidas).

Cinta de embalaje.

Film para embalaje.

Film para presentar todo tipo de productos que constituyen agrupaciones de unidades de venta o envases colectivos (como el que recubre los cartones de cigarrillos, o conforma los packs de botellas de agua mineral).

Film protector de burbujas que envuelva a varias unidades de venta (también puede ser envase primario).

Film protector de palés.

Ejemplos de productos que no forman parte del ámbito objetivo del impuesto:

Ambientadores que se eliminan con el producto usado.

Bandejas de comida reutilizables como las que se usan en los colegios.

Bolígrafos.

Bolsas de basura.

Bolsas para asar.



Bolsas solubles para detergentes.

Bolsas de gel de sílice.

Bolsas de té.

Cajas de CD, DVD y vídeo (vendidas con un CD, DVD o vídeo en su interior).

Cápsulas de café que se eliminan con el café usado.

Cartuchos para impresoras.

Cubiertos desechables.

Ejes porta CD (vendidos vacíos, destinados al almacenamiento)-

Encendedores.

Macetas previstas para que las plantas permanezcan en ellas durante su vida.

Molinos mecánicos (integrados en un recipiente recargable, por ejemplo, molinos de pimienta recargables).

Perchas para prendas de vestir (vendidas por separado).

Removedores.

Soportes de velas (como las que se usan en el cementerio).

ÁMBITO DE APLICACIÓN (artículo 69)

5. Aclaración del régimen del impuesto en Canarias, Ceuta y Melilla.

Conforme al artículo 69 de la Ley, el impuesto se aplicará en todo el territorio español, por tanto, incluye los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla.

Tendrá la consideración de importación la entrada en Ceuta y Melilla de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si en dichas ciudades resultara de aplicación el Reglamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de octubre de 2013.

También tendrá la consideración de importación la entrada en Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si los productos objeto del impuesto procedieran de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, así como la de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica de los mismos de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

Por tanto, a efectos del impuesto, de acuerdo con lo anteriormente expuesto, las entradas en Canarias, Ceuta y Melilla de productos objeto del impuesto, procedentes de territorios distintos de Península y Baleares, tendrán la consideración de importación y las entradas en Canarias, Ceuta y Melilla de productos objeto del impuesto procedentes de Península y Baleares no tendrán, en ningún caso, la consideración de importación ni de adquisición intracomunitaria.



HECHO IMPONIBLE (artículo 72)

6. Empresa fabricante realiza una adquisición intracomunitaria o una importación de un producto semielaborado con el objeto de transformarlo y convertirlo en un envase de plástico no reutilizable. En la medida en que en la primera operación de adquisición o importación ya se produce el devengo del Impuesto, ¿estará también sujeta a tributación la fabricación del envase final?

Constituye el hecho imponible del impuesto la fabricación, la importación, la adquisición intracomunitaria o la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos que forman parte del ámbito objetivo.

En este supuesto, se produce el hecho imponible con la adquisición intracomunitaria o la importación del producto semiterminado.

Si en el territorio de aplicación del impuesto la “empresa fabricante” no adiciona más elementos plásticos a los productos semielaborados, no se produciría el hecho imponible fabricación.

7. Dada la equiparación de hechos imponibles del impuesto con los del IVA (importación, adquisición intracomunitaria, operación asimilada a la adquisición intracomunitaria), ¿puede considerarse excluida del concepto de “operación asimilada a la adquisición intracomunitaria” la reintroducción de producto que se envíe desde España a otro país UE para su reparación y reenvío posterior a España?

No, la ley reguladora del impuesto establece que se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias la recepción de envases objeto del impuesto por su propietario en el territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo envío haya realizado él mismo desde otro Estado miembro.

Por tanto, en la operación descrita se realizará el hecho imponible sin perjuicio de que después se pueda solicitar la devolución del impuesto por el envío del producto fuera del territorio español.

8. Una empresa española adquiere productos fabricados en Eslovaquia, éstos viajan directamente desde Eslovaquia a España pero el flujo de facturación se realiza a través de la distribuidora de la empresa en Europa que es residente en Alemania. Calificación de esta operación a efectos del impuesto.

A efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se trata de una adquisición intracomunitaria y conforme al artículo 71.1.a) de la Ley se trata de una adquisición intracomunitaria.

NO SUJECIÓN (artículo 73)

9. Empresa fabricante vende producto semiterminado a una empresa manipuladora española, la cual transforma el producto en un envase final y lo entrega a un cliente radicado fuera del territorio de aplicación del impuesto. ¿Resultaría de aplicación el supuesto de no sujeción preceptuado en el art. 73 b) de la Ley 7/2022 a la primera entrega realizada por el fabricante?

En el supuesto de productos semielaborados, el devengo del impuesto se produce en el momento en que el fabricante realiza la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto.

Posteriormente, “la empresa manipuladora española” podrá solicitar la devolución del impuesto conforme al artículo 81.1.d) de la Ley si envía el producto fuera del territorio de aplicación del impuesto.



10. Interpretación del precepto regulado en la letra d) del artículo 73.

Según dicho precepto, no estará sujeta al impuesto:

“d) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos a los que hace referencia el artículo 68.1.a) que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías.”

El artículo 73 d) trata de clarificar que no todo artículo diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías forma parte del ámbito objetivo del impuesto, se requiere además que pueda ser objeto de entrega conjunta con la mercancía.

Por ejemplo, si bien el plástico que recubre un invernadero sirve para proteger mercancías (las plantas que están en macetas dentro del invernadero, por ejemplo) al no estar diseñada para ser entregada junto con las macetas, no tendrá la consideración de envase.

11. El artículo 73 c) establece la no sujeción para pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. ¿Implica que sí tributan los adhesivos, pinturas, tintas y lacas que están concebidos para ser incorporados a productos que no forman parte del ámbito objetivo, por ejemplo, a envases no reutilizables que no contienen plástico?

Según la letra c) del apartado 1 del artículo 68, forman parte del ámbito objetivo del impuesto:

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

Por tanto, las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos destinados o concebidos para ser incorporados en envases reutilizables no forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Y las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos destinados o concebidos para ser incorporados en envases no reutilizables están no sujetos por la letra c) del artículo 73.

12. Clarificación del concepto de adhesivo a los efectos de la no sujeción establecida en el artículo 73 c).

A estos efectos debe entenderse por adhesivo tanto la sustancia que, interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, sirve para pegarlos, como las pegatinas o cintas adhesivas.

13. ¿En el peso de plástico a declarar se considera la parte de tintas y adhesivos que lleven los films plásticos?

De acuerdo con el supuesto de no sujeción previsto en la letra c) del artículo 73 de la Ley reguladora del impuesto, no está sujeta al impuesto la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, tintas, lacas y adhesivos concebidos para ser incorporados a los envases.

No obstante, cuando estas tintas, o cualquier otro elemento, formen parte indisoluble del plástico por haberse incorporado las mismas en el proceso de obtención del propio plástico, no se estará ante este supuesto de no sujeción anterior donde esos elementos se toman en consideración de forma individualizada y para los cuales está previsto su adición al envase en una fase posterior a su fabricación.

DEVENGO (artículo 74)

14. ¿Cuándo empieza a aplicarse el impuesto?

- En el supuesto de importaciones, cuando a partir del 1 de enero de 2023, se produzca el devengo de los derechos de importación correspondiente a los productos objeto del impuesto importados.
- En el caso de adquisiciones intracomunitarias, cuando el devengo a efectos del impuesto se



produzca a partir del 1 de enero de 2023, conforme a lo estipulado en el apartado 3 del artículo 74 de la Ley.

- En los supuestos de fabricación, cuando las ventas o entregas de los productos previamente fabricados se efectúen a partir del 1 de enero de 2023.

EXENCIONES (artículo 75)

15. ¿Con qué periodicidad se ha de solicitar del cliente la declaración previa? ¿debe ser por cada por cada pedido/factura o contrato de suministro? ¿por cada producto? ¿en un año? ¿qué formalidades debe reunir?

La Ley establece que está exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos objeto del impuesto que se destinen a los usos del artículo 75 a) de la Ley (medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario).

Por su parte, el artículo 75 g) también dispone que está exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria:

- de los productos semielaborados objeto del impuesto que no se vayan a destinar a obtener envases, o
- de los productos que contengan plástico que no se vayan a destinar a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases objeto del impuesto.

Los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición a favor de los adquirentes de los productos anteriores, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos.

La Ley deja a elección de las partes contratantes la decisión sobre el carácter temporal de la declaración (anual, mensual, semanal, por cada pedido, ...), lo único que se requiere para aplicar la exención es que, con carácter previo a su aplicación, el contribuyente recabe de los adquirentes una declaración previa en la que estos manifiesten el destino de los productos que adquieren y a los que se les va aplicar el beneficio fiscal.

Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La obtención de la declaración previa es importante para el contribuyente porque, en los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa.

A partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.

16. ¿Podrían aplicar las tiendas limítrofes con Francia y Portugal o las ubicadas en los aeropuertos, por ejemplo, el supuesto de exención regulado en la letra d) del artículo 75 de la Ley?

La letra d) del artículo 75 de la Ley establece que estará exenta del impuesto:

“d) La adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación



del impuesto.

La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los productos del territorio de aplicación del impuesto.”.

Por tanto, si dichas tiendas realizan una adquisición intracomunitaria de productos objeto del impuesto y, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación, envían los productos fuera del territorio español, podrán aplicar la exención.

No podrán gozar de dicho beneficio fiscal cuando realicen la entrega o la puesta a disposición del adquirente de los productos en el territorio español, aunque el adquirente viaje fuera. En este supuesto se desconoce si el adquirente los va a enviar fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Si los productos fueran enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto, el adquirente podría solicitar la devolución del tributo conforme a lo dispuesto en la letra e) del apartado 1 del artículo 81 de la Ley.

17. La exención prevista en el artículo 75 a) de la Ley para envases de medicamentos, productos sanitarios, ¿resulta de aplicación sólo a los envases primarios (blísteres) o también a secundarios y terciarios?

Resulta de aplicación tanto a los envases primarios, como a los secundarios y terciarios. Lo mismo resulta de aplicación respecto de la exención regulada en el artículo 75 b) de la Ley.

¿Hay alguna diferencia dependiendo de si trata de envases vacíos o de productos envasados?

No, el impuesto se aplica tanto a los envases vacíos, como a los envases que se presentan prestando la función de contención, protección, manipulación, distribución o presentación de mercancías.

¿Por medicamentos y productos sanitarios debemos entender solo los de consumo humano o también los de uso veterinario? (por ejemplo, las vacunas para prevenir enfermedades animales).

A efectos del Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2017, sobre los productos sanitarios, por el que se modifican la Directiva 2001/83/CE, el Reglamento (CE) nº 178/2002 y el Reglamento (CE) nº 1223/2009 y por el que se derogan las Directivas 90/385/CEE y 93/42/CEE del Consejo, se entiende por “producto sanitario” el definido en el apartado 1) de su artículo 2:

“1) todo instrumento, dispositivo, equipo, programa informático, implante, reactivo, material u otro artículo destinado por el fabricante a ser utilizado en personas, por separado o en combinación, con alguna de las siguientes finalidades médicas específicas:

- diagnóstico, prevención, seguimiento, predicción, pronóstico, tratamiento o alivio de una enfermedad,*
- diagnóstico, seguimiento, tratamiento, alivio o compensación de una lesión o de una discapacidad,*
- investigación, sustitución o modificación de la anatomía o de un proceso o estado fisiológico o patológico,*
- obtención de información mediante el examen in vitro de muestras procedentes del cuerpo humano, incluyendo donaciones de órganos, sangre y tejidos,*

y que no ejerce su acción principal prevista en el interior o en la superficie del cuerpo humano por mecanismos farmacológicos, inmunológicos ni metabólicos, pero a cuya función puedan contribuir tales mecanismos.

Los siguientes productos también se considerarán productos sanitarios:

- los productos de control o apoyo a la concepción, - los productos destinados específicamente a la*



limpieza, desinfección o esterilización de los productos que se contemplan en el artículo 1, apartado 4, y en el párrafo primero del presente punto.”.

Por tanto, los productos sanitarios son aquellos utilizados en personas.

Respecto de los medicamentos, al no especificar la Ley nada al respecto, se debe entender que comprende tanto los de uso humano como los de uso veterinario.

18. En la exención establecida en el artículo 75 f) para la importación o adquisición intracomunitaria de envases no reutilizables de plástico con un peso de plástico no reciclado inferior a 5 kilogramos/mes, ¿el cómputo debe de realizarse de forma independiente para cada uno de los hechos imposables o conjunto para ambos (5 kilogramos de adquisiciones intracomunitarias y 5 kilogramos de importaciones, o 5 kilogramos en total)?

El cómputo debe hacerse de forma independiente para cada uno de los hechos imposables y se debe tomar a efectos del cómputo cada mes natural.

CONTRIBUYENTES (artículo 76)

19. Una funda de film plástica que se utiliza para preservar de la intemperie sacos de papel. Esa funda viene en una bobina continua, y no la fabrica la empresa, pero sí la corta y suelda con el tamaño de la paleta. ¿Quién es el contribuyente del impuesto?

Si la funda de film se adquiere a otro Estado miembro de la Unión europea o se importa el contribuyente será la empresa que la adquiere, en este caso, la que la corta y suelda. En caso de que la funda se fabrique en España, el contribuyente es el fabricante.

20. Empresa fabricante vende producto semiterminado a una empresa manipuladora española, la cual transforma el producto en un envase final y lo entrega a un cliente localizado en el territorio de aplicación del impuesto. ¿Resultaría de aplicación la exención regulada en el art. 75 g) 1º de la Ley 7/2022 a la primera entrega realizada por el fabricante? Es decir, ¿en qué fase se devenga el impuesto, en la primera entrega del fabricante al manipulador o en la segunda entrega del manipulador al envasador cuando el producto ya es un envase?

Es contribuyente del impuesto el fabricante de los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de envases, tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

El devengo del impuesto se producirá en el momento en que el fabricante realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente de dichos productos en el territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, tendrá la consideración de fabricación la incorporación a los envases de otros elementos de plástico que, no constituyendo por sí mismos, de manera individualizada, parte del ámbito objetivo del impuesto, tras su incorporación a los envases pasen a formar parte de los mismos.

En el supuesto de que a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, por los que previamente se hubiera devengado el impuesto, se incorporen otros elementos de plástico, de forma tal que tras su incorporación formen parte del producto al que van incorporados, la base imponible estará constituida exclusivamente por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, incorporada a dichos productos.

21. Cómo se aplicará el impuesto a las industrias alimentarias que pongan en el mercado los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Por ejemplo, una empresa que compra el film plástico para embolsar los alimentos que pone en el mercado, ¿tendría que pagar el impuesto? ¿Quién tributa el fabricante del plástico o la empresa que lo ha utilizado y por tanto lo pone en el mercado?

Debe tenerse en cuenta que, de conformidad con lo previsto en el artículo 76 de la Ley 7/2022, de 8



de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, serán contribuyentes del impuesto, quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Asimismo, en el supuesto de tenencia irregular es contribuyente quien los posea, comercialice, transporte o utilice.

Por lo tanto, en el caso de la industria alimentaria que se consulta, esta será contribuyente del impuesto y estará obligado al ingreso del importe correspondiente en la Hacienda Pública cuando adquiera intracomunitariamente o importe los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. Por el contrario, si lo adquiere de un fabricante español, será este último quien tenga la condición de contribuyente del impuesto, debiendo soportar la industria alimentaria la repercusión del impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 82.9.a) de la Ley”.

BASE IMPONIBLE (artículo 77)

22. El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, ¿forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido?

Sí, según el artículo 78. Dos. 4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se incluyen en el concepto contraprestación y, por tanto, forman parte de la base imponible del impuesto:

“4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”.

23. ¿Cómo se acredita la cantidad de plástico no reciclado contenido en un producto que forma parte del ámbito objetivo del impuesto cuando es importado?

Conforme el apartado 3 del artículo 77 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular:

“(…) la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos.

Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93, o en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.”.

No obstante lo anterior, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto, alternativamente a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 77 de esta ley, se podrá acreditar la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto mediante una declaración responsable firmada por el fabricante.



24. ¿Cómo se debe acreditar la composición de los productos procedentes de terceros países?

La base imponible del impuesto está constituida por la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos objeto del impuesto.

Para acreditar la cantidad de plástico reciclado, a efectos de que la base imponible se vea minorada, es preciso que lo certifique cualquier entidad acreditada con quien la Entidad Nacional de Acreditación tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

La certificación se deberá emitir al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos.

25. ¿Forman parte de la base imponible del impuesto las cargas minerales que pueda llevar incorporado el plástico?

A los efectos de este impuesto, conforme a lo dispuesto en la letra u) del artículo 2 de la Ley, se entiende por plástico el material compuesto por un polímero tal como se define en el artículo 3.5 del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2006 relativo al registro, la evaluación, la autorización y la restricción de las sustancias y preparados químicos REACH por el que se crea la Agencia Europea de Sustancias y Preparados Químicos, se modifica la Directiva 1999/45/CE y se derogan el Reglamento (CEE) n.º 793/93 del Consejo y el Reglamento (CE) n.º 1488/94 de la Comisión así como la Directiva 76/769/CEE del Consejo y las Directivas 91/155/CEE, 93/67/CEE, 93/105/CE y 2000/21/CE de la Comisión, al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias, y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales, con la excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente (...).

En consecuencia, las cargas minerales se consideran un elemento constitutivo del plástico y cuando se cuantifica la cantidad de plástico existente en un envase, estas cargas minerales se incluirán como parte del plástico.

26. Respecto de la certificación por parte de entidad acreditada de la cantidad de plástico reciclado contenido en los productos objeto del impuesto, ¿todos los operadores de la cadena deben disponer de certificación expedida por quien haya sido fabricante del envase?

No, es suficiente con que dispongan de la certificación emitida por la entidad acreditada a estos efectos los contribuyentes que presentan las autoliquidaciones del impuesto, esto es, los fabricantes, importadores o adquirentes intracomunitarios. La información contenida en la certificación la trasladarán, en su caso, en las correspondientes facturas o certificados.

27. Si una empresa utiliza los desechos de plástico de su propia producción y los vuelve a introducir dentro de su proceso productivo para reutilizarlo ¿Se podría considerar que es plástico reciclado? ¿Si un tercero certifica que he reutilizado ese plástico, tendría la consideración de plástico reciclado e efectos del impuesto?

De acuerdo con lo previsto en el artículo 77 de la ley:

“2. Tendrá la consideración de plástico reciclado el material definido en el artículo 2.u) de esta ley obtenido a partir de operaciones de valorización a las que hace referencia el artículo 2.bc) de esta ley.

3. A efectos de este artículo, la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para



emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos.

Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 339/93, o en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional”.

Por tanto, para acreditar que el plástico es reciclado es necesario que sea certificado mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008.

DEDUCCIONES (artículo 80)

28. Un contribuyente realiza adquisiciones intracomunitarias de mercancías contenidas en envases secundarios que agrupan varias unidades, los cuales rompe para desagregar dichas unidades de venta y ponerlas a disposición del siguiente adquirente, ¿puede acogerse al supuesto de deducción del artículo 80.1.b) de la Ley, considerando que dichos envases secundarios han dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos?

En este caso, el adquirente intracomunitario no podrá minorar de las cuotas del impuesto devengadas el importe del impuesto pagado respecto de dichos envases.

El supuesto al que se refiere la pregunta constituye el uso normal de esos envases secundarios. Evidentemente, para poder extraer las mercancías que contienen dichos envases hay que abrirlos, y eso implica que no se van a poder volver a utilizar, dado que son envases no reutilizables; pero esta actuación no es un caso de destrucción o de inadecuación para su uso en el sentido del artículo 80.1.b) de la Ley, sino que es el final natural del ciclo de vida de envases secundarios no reutilizables.

El beneficio fiscal recogido en el artículo 80.1.b) de la Ley procede cuando los productos objeto del impuesto “hayan dejado de ser adecuados para su utilización o destruidos” como consecuencia de circunstancias extraordinarias, sin llegar a cumplir las funciones que estaban destinados a desempeñar hasta el final de su ciclo de vida, por ejemplo, porque el edificio donde están almacenados a la espera de su venta al adquirente se incendia.

DEVOLUCIONES (artículo 81)

29. El adquirente de productos semielaborados, como son las láminas de termoplástico, al conferirle forma a las láminas para obtener los envases genera desechos o recortes, ¿es posible solicitar la devolución del impuesto correspondiente a dichas “mermas”?

Sí, el artículo 81.1.g) de la Ley prevé un supuesto de devolución del impuesto para estos casos.

30. En el caso de productos ya envasados que se estropean a lo largo de la cadena de distribución, antes de su venta al consumidor final ¿es posible solicitar la devolución del impuesto?

La normativa del impuesto prevé diferentes mecanismos para recuperar el impuesto cuando los productos ya envasados se estropean a lo largo de la cadena de distribución. El mecanismo para obtener la devolución del impuesto depende de si los productos se estropean estando en posesión



de un fabricante, de quien realiza las adquisiciones intracomunitarias, las importaciones o de cualquier otro adquirente.

- En primer lugar, la norma recoge un supuesto de no sujeción cuando el contribuyente es el fabricante y los productos se estropean con anterioridad al devengo del impuesto (artículo 73.a) de la Ley).
- En segundo lugar, la norma recoge un supuesto de deducción aplicable al contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias. En este caso se podrá deducir el importe del impuesto pagado respecto de los productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del primer adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos (artículo 80.1.b) de la Ley).
- En tercer lugar, la Ley prevé un supuesto de devolución aplicable a los contribuyentes que realizan el hecho imponible importación, cuando con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos (artículo 81.1.b) de la Ley).
- Finalmente cuando los productos se estropean estando en posesión de cualquier adquirente, que no ostente la condición de contribuyente, este podrá obtener la devolución del impuesto a través del fabricante de dichos productos o de quien haya realizado su adquisición intracomunitaria o importación (artículos 80.1.c), 80.2 y 81.1.c) de la Ley).

31. ¿Se puede entender, en que en el caso ventas realizadas a pasajeros con destino otros Estados miembros o terceros países, el derecho a solicitar la devolución corresponderá a la entidad que gestiona dichas tiendas libres de impuestos, siempre que dicha entidad sea importadora y/o adquirente en los términos del artículo 81.1 de la Ley de residuos y suelos contaminados?

No, quienes podrán solicitar la devolución, porque el producto objeto del impuesto ha salido fuera del territorio de aplicación del impuesto, son los adquirentes conforme al artículo 81.1.d) de la Ley.

La efectividad de devolución quedará condicionada a que el envío de los productos fuera del territorio español pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto.

32. Aclaración del supuesto de devolución del impuesto en el caso de importadores que, con anterioridad a la primera entrega del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, destruyan los envases (art. 81.1.b)). ¿Aplica al caso de producto envasado que se importa y al que se le retira el envase de plástico (con su posterior destrucción) porque el producto se entrega al cliente en la tienda sin el envase? ¿En qué condiciones tendría que producirse la destrucción (ejemplificación de los medios de prueba que serían admisibles en Derecho para probar la destrucción)?

El supuesto al que se refiere la pregunta constituye el uso normal de esos envases secundarios. Evidentemente, para poder extraer las mercancías que contienen dichos envases hay que abrirlos, y eso supone que no se van a poder volver a utilizar, dado que son envases no reutilizables; pero esta actuación no es un caso de destrucción o de inadecuación para su uso en el sentido del artículo 81.1.b) de la Ley, sino que es el final natural del ciclo de vida de envases secundarios no reutilizables.

El beneficio fiscal recogido en el artículo 81.1.b) de la Ley procede cuando los productos objeto del impuesto “hayan dejado de ser adecuados para su utilización o destruidos” como consecuencia de circunstancias extraordinarias, sin llegar a cumplir las funciones que estaban destinados a desempeñar hasta el final de su ciclo de vida, por ejemplo, porque el edificio donde están almacenados a la espera de su venta al adquirente se incendia.



NORMAS GENERALES DE GESTIÓN (artículo 82)

33. ¿Cómo se debe acreditar el pago del impuesto?

Quienes ostenten la condición de contribuyentes, si se trata de fabricantes o adquirentes intracomunitarios, mediante la acreditación del ingreso del saldo resultante de la correspondiente autoliquidación y la factura de compra de los productos objeto del impuesto. Si se trata de importadores, mediante el justificante del pago efectuado a las autoridades aduaneras y la correspondiente factura de compra.

En el resto de supuestos, si se trata de quienes adquieren los productos objeto del impuesto a los fabricantes ubicados en territorio español, mediante la factura de adquisición de los productos respecto de los cuales se desee acreditar el pago del impuesto. Conforme a lo establecido en el artículo 82.9.a) de la Ley, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. En la factura que expidan deberán consignar separadamente:

- 1.º El importe de las cuotas devengadas.
- 2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.
- 3.º Si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

En el caso de adquirentes de los productos objeto del impuesto a importadores, adquirentes intracomunitarios u otros adquirentes, se acreditará el pago del impuesto mediante el certificado o factura emitida por estos conforme a lo establecido en el artículo 82.9.b) de la Ley:

“(...) previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas:

- 1.º *El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal.*
- 2.º *La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.*

Lo establecido en esta letra no resultará de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas con el contenido a que se refiere el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.”.

34. Respecto a la factura o certificado independiente a que se refiere el artículo 82.9, ¿debe realizarse un desglose independiente si se incluyen en la factura/certificado productos con distinto porcentaje de plástico no reciclado? ¿Es suficiente con incluir el peso total de plástico no reciclado, así como la cuota devengada, en caso de que existan distintos envases no reutilizables de plástico?

Salvo en el caso de los fabricantes, la factura o certificado con los datos recogidos en el artículo 82.9 únicamente se emitirá si así los solicita el adquirente de los productos porque, previsiblemente, vaya a solicitar la devolución del impuesto. Por tanto, si existen productos diferentes en la factura, se deberán consignar de forma separada los datos relativos a cada producto.

INFRACCIONES Y SANCIONES (artículo 83)

35. ¿Puede imponerse la sanción del artículo 83.2 e) de la Ley a un operador intermedio de la cadena por no suministrar la información de un envase de plástico cuando dicha información no ha sido previamente facilitada por su proveedor?

La letra e) del apartado 2 del artículo 83 tipifica como infracción tributaria: “e) *La incorrecta*



consignación en la factura o en el certificado de los datos a los que se refiere el artículo 82.9.”.

Por tanto, no está tipificado el supuesto de infracción que se plantea en la consulta.

ASPECTOS GENERALES

36. ¿Cuáles son los medios de prueba admisibles en derecho?

De acuerdo con el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.