

COMENTARIOS SOBRE CONSULTAS VINCULANTES DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES (III)

A fecha 15 de mayo de 2023, se encuentran disponibles en la base de datos de la Dirección General de Tributos las siguientes consultas vinculantes, que se suman a las ya comentadas anteriormente:

- [Comentarios sobre consultas vinculantes del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables \(I\).](#)
- [Comentarios sobre consultas vinculantes del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables \(II\).](#)

BOBINAS PLÁSTICAS EN LAS QUE SE DESCONOCE A QUÉ PRODUCTOS SE VAN A DESTINAR (V0474-23). La consultante es una empresa de artes gráficas que plastifica superficies de papel y cartón, y actúa como fabricante intermedio de todo tipo de productos tales como libros, revistas, folletos, expositores y estuches de cosmética, alimentación, farmacia, etc. Para poder atender los pedidos de sus clientes debe disponer de un amplio stock de bobinas de plásticos en sus almacenes, de forma que, cuando compra a su proveedor estos materiales plásticos, desconoce a qué tipo de productos se va a destinar. El centro Directivo interpreta que las bobinas de plásticos que utiliza la consultante **es un producto semielaborado sujeto al impuesto, en la medida que está destinado a la obtención de los envases.** Y en el caso que este sujeto si finalmente no se destina a ese uso, se aplicará la exención del artículo 75 de la Ley 7/2022. En todo caso, recuerda la DGT que el adquirente de las bobinas tendrá derecho a la devolución, una vez ingresado el impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 81 de la Ley que en su letra g) 1º que señala que tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado los adquirentes de los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

IMPORTACIÓN Y ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE ENVASES VACÍOS Y LLENOS DESTINADOS A PRODUCTOS SANITARIOS Y MEDICAMENTOS (V0480-23). En primer lugar, la consultante pregunta si las entidades distribuidoras que importen o realicen adquisiciones intracomunitarias de envases vacíos que posteriormente van a contener, proteger, manipular, distribuir o presentar productos sanitarios, deben solicitar a sus clientes (hospitales, clínicas, farmacias, etc...) una declaración en el que se indique el destino sanitario del envase con la finalidad de hacer efectiva la exención del impuesto conforme a lo previsto en el artículo 75 letra a) de la Ley 7/2022. En este caso, se refiere a envases vacíos, que aún no contienen productos a los que se refiere el supuesto de exención mencionado, entonces, para poder aplicar la exención, el contribuyente debe disponer de una «declaración previa» formulada por los adquirentes que dan a los productos el destino que justifica la exención; sin esa declaración no cabe aplicar la exención. En segundo lugar, se pregunta si cuando se importe o distribuya un producto sanitario terminado ya/ensado la empresa que comercializa el producto sanitario, debe recabar de hospitales, clínicas, farmacias, o cualquier otra institución algún tipo de certificado acreditativo del uso del producto sanitario. En este caso, el precepto de aplicación es el artículo 75 letra b) de la ley, referido a los envases que contienen, protegen, manipulan, distribuyen y presentan los medicamentos o los productos sanitarios, para los cuales no es obligatorio solicitar la declaración previa formulada por los adquirentes, sin perjuicio de que el contribuyente que aplica la exención deberá acreditar la procedencia de la misma por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

LÁMINAS DE PLÁSTICO PARA EL ENVOLTORIO DE ENVASES QUE PROTEGEN PRODUCTOS ALIMENTICIOS (V0536-23). La consultante es una sociedad, que adquiere a fabricantes o mayoristas en el mercado nacional las láminas de plástico LDPE y cuya actividad principal es la fabricación, distribución y venta de productos alimenticios en territorio nacional, como en países de la Unión Europea y terceros. La DGT concluye que, en la medida en que las láminas de plástico estén destinadas a la elaboración de envases no reutilizables, y por tanto sean producto semielaborado a los efectos del artículo 68.1.b) de la Ley 7/2022, las operaciones que realiza el consultante no se consideran fabricación a efectos del Impuesto Especial. El centro directivo modifica su anterior criterio (V0412-23) por el que interpretaba que cualquier bobina plástica susceptible de utilizarse en la elaboración de envases formaba parte del ámbito objetivo del impuesto. Esta vez, justamente se refiere a las bobinas en la medida en que las láminas de plástico estén destinadas a la elaboración de envases no reutilizables, y justamente es así, porque una lámina *per se* no está incluida en el ámbito del impuesto, hace falta además, como así queda establecido en el artículo 68.1.b) de la Ley, que su destino sea un envase. Por otra parte, cuando esos productos semielaborados que recibe, en este caso, mediante una adquisición intracomunitaria o mediante una importación, no se hayan empleado para la obtención de envases será de aplicación el supuesto de devolución del artículo 81 de la Ley 7/2022.

MEDIOS PRUEBA PARA ACREDITAR EL PESO DE LA MERMA PRODUCIDA (V0536-23). El centro directivo concluye que se puede acreditar por cualquier medio válido de prueba admitido en derecho. Y así se refiere cuando apunta que el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señala que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, por lo que se deduce que la DGT deja en manos de la empresa consultante la valoración de las pruebas para acreditar la existencia de mermas, recordando que así mismo el artículo 106.1 de la LGT regula las normas sobre los medios y la valoración de la prueba: “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.”

PRODUCTO ALIMENTICIO ENVASADO ADQUIRIDO A FABRICANTE NACIONAL Y POSTERIORMENTE VENDIDO A UN PAÍS TERCERO O A UN PAÍS DE LA UE. (V0536-23). La sociedad adquiere a un fabricante nacional producto alimenticio envasado que es almacenado en cámaras frigoríficas durante un tiempo corto, y posteriormente, ese mismo producto envasado, por el que se ha satisfecho el impuesto al proveedor nacional, es vendido a país tercero o a un país de la unión europea. La consultante desea saber el mecanismo para obtener el reembolso del impuesto satisfecho al proveedor nacional que ha ingresado el impuesto repercutido. En este caso, se trata de un adquirente que ha adquirido a un fabricante nacional el producto alimenticio ya envasado, luego tendrá derecho a obtener el reembolso del impuesto mediante el artículo 81.1. letra d) del impuesto que regula las devoluciones del impuesto. que dispone que los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, como es este caso, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel, si bien la DGT recuerda que la devolución quedará condicionada a que 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.

PRODUCTOS CADUCADOS ADQUIRIDOS A FABRICANTE NACIONAL (V0536-23). La consultante dispone en sus cámaras frigoríficas de productos alimenticios envasados con plástico no reutilizable y que pueden llegar a caducarse por el transcurso del tiempo y le obliga

a tener que destruir el producto. Los productos son adquiridos por la consultante a un proveedor nacional. Cuando los envases hayan sido fabricados en el territorio de aplicación del impuesto y la consultante los adquirió del vendedor, cabe un supuesto de deducción en sede del fabricante, conforme del apartado 2 del artículo 80 de la Ley, que señala que siempre que haya retorno de los envases para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación y devolución del precio, el fabricante contribuyente podrá minorar, de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de dichos productos que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente. Adicionalmente, recuerda la DGT que la aplicación de la deducción queda condicionada a que la existencia de dichos hechos 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 mediante el correspondiente documento justificativo del mismo. Concluye el centro directivo haciendo hincapié en que se requiere: 1) que los envases se devuelvan al contribuyente que fabricó los mismos, 2) que dichos productos sean destruidos o reincorporados al proceso de producción, y 3) que se reembolse al consultante el precio que este hubiera satisfecho a la entidad proveedora.

PRODUCTOS CADUCADOS EN ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA ([V0536-23](#)). La consultante dispone en sus cámaras frigoríficas de productos alimenticios envasados con plástico no reutilizable y que pueden llegar a caducarse por el transcurso del tiempo y le obliga a tener que destruir el producto. Si los envases fueron adquiridos por la consultante en algún Estado miembro, el artículo 80.1 de la Ley 7/2022, establece que en la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación, el contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en el periodo, el importe del impuesto pagado respecto de los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. En este caso, la DGT no entra a considerar la exención del artículo 75.e) de la Ley, pues se intuye, al no abordarla, considera que un producto caducado comporta que ha permanecido largo tiempo en poder del adquirente y que el impuesto ha sido ingresado, y por lo tanto, no es de aplicación la exención por adquisición intracomunitaria de productos que han dejado de ser adecuados para su utilización o bien que hayan sido destruidos. La DGT considera que los productos caducados únicamente podrán deducirse de la cuota en el caso que los productos caducados sean devueltos al vendedor en origen, conforme a lo dispuesto en el artículo 80.1.a) de la Ley que señala que el contribuyente podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en el periodo respecto de los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. Sin embargo, si por caducidad no referimos a las mercancías que son rechazadas por traspasar la fecha límite para el uso o consumo del producto alimenticio, farmacéutico o cosmético, y que tienen que ser destruidos, la DGT no aborda la deducción prevista en el artículo 80.1.b) referida a los productos que con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos. Por último, recuerda el centro directivo que la aplicación de las deducciones está condicionada a que la existencia de los hechos 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 mediante el correspondiente documento justificativo del mismo.

PRODUCTOS CADUCADOS ADQUIRIDOS POR IMPORTACIÓN ([V0536-23](#)). La consultante dispone en sus cámaras frigoríficas de productos alimenticios envasados con plástico no reutilizable y que pueden llegar a caducarse por el transcurso del tiempo y le obliga a tener

que destruir el producto. Señala la DGT que si los envases fueron importados por la consultante, esta podría obtener la devolución del Impuesto según lo señalado en la letra a) del artículo 81.1 de la Ley que dice que tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado los importadores de los productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. En este caso, igual que en la anterior consulta, el centro directivo presume que los productos defectuosos caducados retornan al territorio de fuera de aplicación del impuesto en el que se encuentra el vendedor, pero sin abordar la devolución prevista para el importador en el artículo 81.1. b) y referida a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.

DESTRUCCIÓN Y RECICLADO DE PALÉS DE PLÁSTICO, CUBETAS DE PLÁSTICO PARA DISTINTOS USOS, PELÍCULA DE PLÁSTICO PARA ENVOLVER PALÉS Y FLEJES DE PLÁSTICO (V0536-23). La empresa, además de consultar si tales productos forman parte del ámbito del impuesto, solicita conocer, si esos productos se reciclan o se destruyen, cuál sería el mecanismo de reembolso del impuesto ya pagado. Dado que los productos por los que pregunta la consultante son envases conforme a la definición establecida en la ley, si son no reutilizables forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial. Adicionalmente, la consultante pregunta cómo se recupera el Impuesto pagado en los casos de reciclaje o destrucción de los anteriores productos objeto del Impuesto. A este respecto, el centro directivo señala que el reciclaje o la destrucción de aquellos envases que han cumplido las funciones que estaban destinados a desempeñar hasta el final de su ciclo de vida, no dan lugar a restitución alguna del Impuesto.

CINTAS ADHESIVAS (V0537-23). La consultante es una sociedad limitada cuya actividad principal es la distribución de cintas adhesivas. las cintas adhesivas se incluyen dentro de la letra c) del apartado 1 del artículo 68 de la Ley formando parte del ámbito objetivo del impuesto puesto que son productos que contienen plástico y están destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Sin embargo, la DGT entiende que se trata de un adhesivo diciendo que a estos efectos el término adhesivo debe entenderse que se refiere tanto a la sustancia que, interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, sirve para pegarlos, como las pegatinas y las cintas adhesivas. Una vez más la Dirección General de tributos no aborda la cuestión de fondo y recurre al código civil - las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras- , para interpretar que el termino adhesivo no sujeto del artículo el artículo 73 c) de la Ley, comprende a la cinta adhesiva plástica, pero sin llegar a dilucidar sobre cuál es el juicio que lo fundamenta.

CANASTILLA DE PLÁSTICO AL QUE SE INCORPORA UN RECIPIENTE CONTENIENDO LÍQUIDO AMBIENTADOR (V0538-23). La consultante se dedica a la fabricación en plástico de productos del sector del packaging. Fabrica una serie de piezas que montadas forman la canastilla donde posteriormente el fabricante del ambientador incorpora el recipiente que contiene el líquido ambientador. Indica la consultante que la canastilla está diseñada para ser reutilizada múltiples veces, sustituyendo el bote que contiene el líquido ambientador. La canastilla descrita por la consultante sirve para contener, presentar y distribuir el bote con el líquido ambientador, por lo que cumple la definición de envase prevista en la Ley. Además, no forma parte integrante del producto que contiene, y no es necesaria para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, ni todos sus elementos están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente, por lo que no le alcanza la exclusión prevista en el último inciso del primer párrafo de la citada letra a) del artículo

68.1 de la Ley. Es decir, tiene la condición de envase. Ahora bien, para determinar si la canastilla forma parte del ámbito objetivo del Impuesto hay que analizar si se cumplen los requisitos adicionales: que el producto sea no reutilizable y que contengan plástico. La canastilla está diseñada para ser reutilizada múltiples veces, sustituyendo el bote del líquido ambientador por uno nuevo, entonces, si la empresa puede acreditar dicha circunstancia utilizando para ello cualquier medio de prueba admisible en derecho, la canastilla tiene la condición de reutilizable, no formando parte del ámbito objetivo del impuesto. Entre los medios de prueba admisibles en derecho, se incluye la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello.

APLICADORES PARA LA LIMPIEZA DE CALZADO (V0539-23). La empresa consultante se dedica a la fabricación en plástico de productos del sector del packaging, Fabrican distintos tipos de aplicadores para la limpieza de calzado, según si el betún se presenta en formato líquido o en crema. Los productos constan de una base plástica con unas esponjas soldadas y sirven de cierre para los tarros o tubos donde posteriormente se deposita el betún. Los productos por los que pregunta la consultante están destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables conforme lo dispuesto en el artículo 68.1.c) de la Ley, por lo que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

IMPORTACIÓN DE CONTENEDORES REUTILIZABLES (V0540-23). La consultante importa contenedores intermedios flexibles para graneles sólidos. Afirma que, aunque dichos contenedores tienen naturaleza de reutilizables, el hecho efectivo de su reutilización depende finalmente de su uso, destino y estado de conservación, circunstancias éstas que escapan a su control. Los contenedores a los que se refiere la consultante son envases de plástico, puesto que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. Y tendrán la condición de reutilizables cuando hayan sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados, con independencia del uso que se haga de los mismos. En virtud de esto, con independencia del hecho efectivo de su reutilización, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición por medio de cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. Finalmente, la consultante pregunta por el modo de recuperar el impuesto en el supuesto de que habiéndolo satisfecho se demuestra posteriormente que el mismo no procede. En este sentido, hay que señalar que la Ley no recoge tal posibilidad entre los supuestos de devolución y de deducción que regula. No obstante, serán aplicación las reglas generales de devolución de ingresos indebidos establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE EMBALAJES DE PLÁSTICO CONTENIENDO O PROTEGIENDO MEDICAMENTOS Y PRODUCTOS SANITARIOS Y DE EMBALAJES VACÍOS QUE VAN A SER DESTINADOS A CONTENER Y ALMACENAR MEDICAMENTOS Y PRODUCTOS SANITARIOS (V0541-23). La consultante consulta sobre la aplicación de la exención establecida en las letras a) y b) del artículo 75 de la Ley y sobre los requisitos formales al respecto. La exención contenida en el artículo 75, letra b) será de aplicación a la adquisición intracomunitaria de los envases a los que se refiere el artículo 68.1.a) que se introduzcan en el territorio de aplicación del impuesto que presten la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de productos sanitarios de uso humano y de medicamentos, ya sean medicamentos de uso humano o medicamentos veterinarios y, la exención contenida en el artículo 75, letra a) será de aplicación a la adquisición intracomunitaria de los envases a los que se refiere el artículo 68.1.a) que se introduzcan en el territorio de

aplicación del impuesto que se destinen a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de productos sanitarios de uso humano y de medicamentos, ya sean medicamentos de uso humano o medicamentos veterinarios, siempre y cuando el contribuyente al realizar la primera entrega o puesta a disposición de los productos a favor de aquellos adquirentes que los destinen a tales usos, obtenga de éstos, una declaración previa en la que manifiesten el destino de los productos que da derecho a gozar de la exención del impuesto.

PRODUCTOS DE PLÁSTICO DESTINADOS A LA NORMALIZACIÓN DE PRODUCTOS HORTOFRUTÍCOLAS DESTINADOS A UN TERRITORIO DE FUERA DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO (V0542-23). La consultante es una entidad (empresa X) que se dedica a la comercialización de «productos agrícolas normalizados» principalmente en el mercado extranjero, tanto en la unión europea como en terceros países y que adquiere a un productor asociado (empresa Y) que se dedica a la producción de una amplia gama de productos hortofrutícolas normalizándolos. El proceso de normalización consiste, esencialmente, en la presentación homogénea y satisfactoria al consumidor de los productos, que incluye, entre otros servicios, el análisis de calidad, la clasificación, calibrado, envasado, embalaje y etiquetación del producto, para lo que adquiere a diversos fabricantes y distribuidores productos de plástico (empresa Z) incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. La consultante pregunta sobre el concepto de “fabricación”, realización del hecho imponible y condición de contribuyente . La DGT considera que el productor asociado (empresa Y) que realiza las operaciones de normalización y que adquiere los envases de plástico no reutilizables a la empresa que los fabrica (empresa Z) no lleva a cabo un proceso de transformación ni elaboración, solo acciones de manipulación, luego no realiza el hecho imponible del impuesto especial. Por lo tanto, en tanto que no realice actuaciones de incorporación a los envases de otros elementos de plástico, que pudiendo no constituir 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, no habrá realizado actuaciones de fabricación. No obstante, si la Sociedad que lleva a cabo la normalización (empresa Y) realizase importaciones o adquisiciones intracomunitarias de los envases, estaría realizando dos hechos imponibles conforme el apartado 1 del artículo 72 de la Ley, la adquisición intracomunitaria y la importación.

Se pregunta igualmente sobre otras cuestiones relacionadas con la inscripción en el censo de las empresas citadas en la consulta, y en particular, sobre las obligaciones de la empresa que fabrica los elementos plásticos (empresa Z) que suministra a la empresa normalizadora (empresa Y). La DGT reconoce que el fabricante de los elementos plásticos que son contribuyentes (fabricantes) debiendo cumplir con lo dispuesto en el apartado a) del artículo 82.9 de la Ley que contempla que los fabricantes deberán repercutir al adquirente en la factura que expidan el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. Y respecto de la sociedad que realiza las operaciones de normalización (empresa Y) deberá cumplir las obligaciones de información, previa solicitud del adquirente, respecto de los productos, conforme al artículo 82.9. letra b) de la Ley, salvo que se expidan facturas simplificadas con el contenido del 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.

A la par, se solicita información sobre el derecho a solicitar y obtener la devolución del Impuesto tanto por la Sociedad que finalmente comercializa los productos hortofrutícolas (empresa X consultante) como por el productor de los productos agrícolas normalizados (empresa Y). La empresa que realiza la comercialización y envío fuera del territorio de aplicación del impuesto (empresa X) de los «productos agrícolas normalizados» adquiridos previamente, que incorporan, a su vez, los productos objeto del Impuesto, conforme a la letra

d) del artículo 81.1 de la Ley tendrá la posibilidad de solicitar la devolución del importe del impuesto pagado, incluso cuando los productos fueran importados por la sociedad normalizadora (empresa Y).

ENVASADORES DE ADHESIVOS Y SELLANTES EN CARTUCHOS Y TUBOS DE SILICONA (V0543-23). El consultante se dedica a la fabricación de adhesivos y sellantes formulando una serie de cuestiones relativas a la aplicación del Impuesto en el marco de la fabricación de tales productos. Se solicita los efectos del impuesto sobre los fabricantes de adhesivos y sellantes como envasadores en cartucho o tubo de silicona en el que se envasa el producto, estaría sujeto al impuesto y su tratamiento si el proveedor de envases es nacional o internacional, y si el producto se comercializa en el mercado nacional o internacional. La DGT entiende que los fabricantes de adhesivos y sellantes, como envasadores de tales productos, por las importaciones o las adquisiciones intracomunitarias de los envases de plástico no reutilizables que vayan a utilizar para el envasado son contribuyentes del impuesto, si bien en el supuesto que el fabricante de los envases está situado en el territorio de aplicación del impuesto, será este el contribuyente del impuesto.

Cuando posteriormente, los adhesivos y sellantes, tras su envasado, se comercializan por la consultante en un territorio distinto al de aplicación del impuesto, habrá que distinguir si los envases fueron objeto de adquisición intracomunitaria, de importación, o si fueron adquiridos a un proveedor nacional. En el primer caso, (envases que fueron objeto de adquisición intracomunitaria), el envasador podrá solicitar la deducción que se establece en el artículo 80. Apartado 1, letra a), de la Ley. En el segundo caso (envases que fueron objeto de importación), procederá la devolución establecida en el artículo 81, apartado 1, letra a) de la Ley que contempla la devolución a los importadores de los productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. Y por último, (envases adquiridos a un proveedor nacional), procedería sería la devolución establecida en el artículo 81, apartado 1, letra d) de la Ley que contempla la devolución al adquirente de las cuotas del impuesto referidos a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel.

PRODUCTOS SANITARIOS, EQUIPOS DE PROTECCIÓN INDIVIDUAL (V0544-23). La consultante importa equipos de protección individual (EPI), categoría I, DUAL, clasificados como productos sanitarios Clase I. Dichos productos vienen dentro de una caja de cartón, agrupados en varias unidades mediante un retráctil. Solicita saber si la actividad que realizan puede acogerse a los supuestos de exención del artículo 75 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Por otra parte, la consultante señala que importa equipos de protección individual (EPI), categoría I, DUAL (responden a un doble uso: protección de pacientes y de profesionales), clasificados como productos sanitarios Clase I (Productos que no entran en contacto con el paciente o que entran en contacto sólo con la piel intacta. Productos que penetran por orificio corporal como la boca o la nariz, de uso pasajero), embalados en los envases señalados anteriormente. En la medida en que los productos que importa la consultante tengan la consideración de productos sanitarios y como tales cumplan con los requisitos establecidos en el Real Decreto 1591/2009, de 16 de octubre, y en el Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo, la importación de los envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto conteniendo los citados productos, estará sujeta y exenta en virtud del artículo 75, letra b) de la Ley.

BOLSAS DE PLÁSTICO COMPOSTABLE (V0545-23). Las bolsas de plástico compostables a que se refiere la consultante, son bolsas de plástico biodegradable, de acuerdo con la definición del artículo 2.v) de la Ley 7/2022, de 8 de abril. Teniendo en cuenta las definiciones anteriores resulta que dentro de la categoría “plástico” se incluye la categoría “plástico biodegradable”. Es decir, el plástico biodegradable es un tipo de plástico, de los definidos en el artículo 2.u) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, y por tanto la referencia al plástico en el citado artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril incluye al plástico biodegradable. En conclusión, las bolsas de plástico compostables están incluidas en el ámbito objetivo del impuesto, siempre que no sean reutilizables.

PINTALABIOS Y LABIALES, MAQUILLAJE FLUIDO (EN FORMATO TUBO O STICK), MÁSCARAS DE OJOS Y POLVERAS DE SOMBRAS (V0546-23). Los envases de los productos a que se refiere la consulta, pintalabios y labiales, maquillaje fluido (en formato tubo o stick), máscaras de ojos y polveras de sombras, si tienen la consideración de envases a efectos de este impuesto en la medida en que están diseñados para proteger, manipular y presentar la mercancía. Además, ninguno de ellos llega a formar parte integrante del producto que contienen y que, aunque puedan ser necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, sus elementos no están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente: el contenido se va aplicando de una manera paulatina pero una vez consumido el mismo, el envase perdura y es desechado de manera independiente. Por tanto, los envases de plástico no reutilizables objeto de consulta forman parte del ámbito objetivo del impuesto, quedando en consecuencia sujeta al impuesto, la fabricación, la adquisición intracomunitaria, la importación y en su caso la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los citados envases.

ENVASES DE POLIPROPILENO DE USO REPETIDO (V0547-23). Conforme manifiesta la consultante, los productos que fabrica son envases de plástico, puesto que su composición se basa en Polipropileno, y están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, en este caso, productos alimenticios. Tendrán la condición de reutilizables cuando han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. En virtud de esto, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. En los casos en que los envases de plástico sean reutilizables no forman parte del ámbito objetivo del impuesto y no estarán sujetos al mismo.

BOLSAS ALIMENTARIAS DESTINADAS A ENVASES PRODUCTOS Y ETIQUETAS INCORPORADAS (V0598-23). La empresa consultante se dedica a la comercialización de productos alimentarios (embutidos). Para ello adquieren a un proveedor las bolsas alimentarias para envasar el producto, y añaden una etiqueta identificativa adhesiva con los valores nutricionales y demás información del producto. considera la DGT que conforme a la información que consta en la consulta se desprende que la consultante no realiza fabricación en el sentido de la Ley 7/2022, de 8 de abril. Por tanto, sólo será contribuyente del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables si las bolsas alimentarias para envasar el producto son importadas u objeto de una adquisición intracomunitaria efectuadas por la propia consultante.

ADQUISICIÓN DE ENVASES A UNA EMPRESA QUE NO TIENE LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE (V0653-23). La empresa consultante adquiere envases que forman parte del ám-

bito objetivo del Impuesto a un distribuidor nacional que no ostenta la condición de contribuyente. Solicita saber si, a pesar de que el distribuir no le traslade económicamente el importe del impuesto, en el supuesto de que exporte el envase, si tendría derecho a solicitar la devolución del impuesto y si el distribuidor debe cumplir la obligación recogida en el artículo 82.9 de la Ley 7/2022. El distribuidor, no ostenta la condición de contribuyente y, por tanto, tampoco es fabricante de productos objeto del Impuesto. No obstante, debe cumplir las formalidades recogidas en la letra b) del artículo 82.9 de la Ley 7/2022 con independencia de que realice o no una repercusión económica del impuesto, circunstancia que depende de su entera voluntad consecuencia de su política y estructura de costes. Por consiguiente, con independencia de que haya repercusión económica o no, debe consignar, si así se lo solicita su cliente, en la factura o en un certificado aparte la siguiente información: 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. Esta información tiene por objeto comprobar que la cuantía de devolución del Impuesto solicitada por quienes no ostenten la condición de contribuyentes del mismo ha sido previamente satisfecha por el contribuyente, y ello con independencia de que haya habido una repercusión jurídica o económica del Impuesto a lo largo de la cadena de distribución.

ENVASES ADQUIRIDOS INTRACOMUNITARIAMENTE Y QUE SON OBJETO DE VENTA O ENTREGA EN EL TERRITORIO ESPAÑOL A UN CLIENTE QUE SE LOS DEVUELVE POR RAZONES DE CARÁCTER COMERCIAL ([V0654-23](#)). La consultante manifiesta que realiza adquisiciones intracomunitarias de envases que son objeto de venta o entrega en el territorio español a un cliente que se los devuelve por razones de carácter comercial, pero no para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación. Antes de volver a ser vendidos por la consultante se destruyen por circunstancias extraordinarias. En estos supuestos la consultante desea saber si puede obtener la restitución del Impuesto previamente satisfecho por dichos envases. El centro directivo, considera que no es de aplicación la deducción por adquisición intracomunitaria prevista en el apartado 1 del artículo 80 de la Ley 7/2022 pues no se refiere a productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos (letra b) del artículo 80.1 de la Ley) , ni tampoco productos que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente (letra c) del artículo 80.1 de la Ley).

Por otra parte, la consultante pregunta por la aplicación de algún beneficio fiscal si, tras realizar la adquisición intracomunitaria de los envases y con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, se produce cualquiera de las siguientes circunstancias: 1) los envases adquiridos son destruidos para cambiar el formato de los mismos o el logo de la empresa; 2) los envases adquiridos son destruidos conjuntamente con el producto que contienen porque este último supera la fecha de consumo preferente; y 3) los envases adquiridos se estropean en los arranques iniciales o por cambios de producto en la línea de fabricación. En los dos primeros supuestos la DGT contempla que el consultante puede recuperar el importe del impuesto si no destruye dichos envases y los envía fuera del territorio de aplicación del impuesto. En el tercer supuesto los envases, por circunstancias extraordinarias, no han podido desempeñar las funciones para las que fueron diseñados, porque han dejado de ser adecuados para su utilización, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 80 que contempla la deducción en la adquisición intracomunitaria de las cuotas referidas a los productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el

territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos.

LÁMINAS DE POLIÉSTER Y POLIETILENO DESTINADAS A ENVASAR GOLOSINA LIQUIDA QUE SE VENDE EN EL TERRITORIO ESPAÑOL Y FUERA DEL MISMO (V0655-23). La consultante es un fabricante de golosina líquida que adquiere láminas de poliéster y polietileno a proveedores situados en territorio español. Las láminas se sueldan, se llenan y se cortan, tanto longitudinalmente como transversalmente, dando lugar a los envases (lamina 1), posteriormente los envases son rellenados de la golosina líquida y se envuelven en otra lamina de poliéster (lamina 2) que conforma la unidad de venta en la tienda. Tales láminas de plástico (laminas 1 y 2), son productos semielaborados objeto del Impuesto conforme al artículo 68.1.b) de la Ley, sin embargo conforme a la letra b) del artículo 71.1 de la Ley no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos semielaborados. Por lo tanto, en tanto que la consultante, después de adquirir las láminas de plástico, no incorpore cantidad de plástico alguna sobre las mismas, no tendrá la consideración de fabricación. Por otra parte, la consultante señala que parte de su producto final se envía fuera del territorio de aplicación del Impuesto, en este caso, tendrá derecho a solicitar la devolución conforme a la letra d) del apartado 1 del artículo 81.

MERMAS EN LÁMINAS PLÁSTICAS DESTINADAS A ELABORAR ENVASES (V0655-23). La consultante solicita saber el tratamiento fiscal de las mermas de los productos objeto del Impuesto. La consultante adquiere láminas de poliéster y polietileno a proveedores nacionales incluidas en el ámbito objetivo del Impuesto según lo previsto en el artículo 68.1.b), por lo tanto, podrá solicitar la devolución del Impuesto por la aplicación del artículo 81.1.g) de la Ley que señala que tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan los adquirentes de los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. La efectividad de la devolución quedará condicionada a que la existencia de la merma 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.

CANTONERAS Y FLEJES (V0656-23). La consultante importa fruta que se introduce en el territorio de aplicación del impuesto en pallets cuyas cantoneras y flejes son de plástico no reutilizable y no reciclado y que sirven para sujetar la mercancía durante el transporte. En algunos casos, las mercancías llegan transportadas en cajas de cartón y dentro de las mismas la mercancía viene en bolsas de plástico que permiten conservar la mercancía. Las cantoneras, flejes y bolsas a las que se refiere la consultante no se comercializan. las cantoneras, flejes y bolsas de plástico descritos por la consultante se ajustan a la definición de envase prevista en el artículo 2.f) del Real Decreto 1055/2022 antes citado, En consecuencia, siempre que tengan plástico y sean no reutilizables, conforme a lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del impuesto, y su importación estará sujeta al impuesto conforme al artículo 72 de la Ley, siendo contribuyente la persona física o jurídica o la entidad que realice la importación de los productos que forman parte el ámbito objetivo del impuesto.

COMPONENTES PLÁSTICOS DE UN ARTÍCULO PIROTECNICO (V0658-23). La consultante es una empresa que fabrica un artículo final pirotécnico categorizado según la norma UNE-EN 16256 como "cometa" o "volcán" en función del efecto que se pretenda visualizar. El artículo final tiene tres componentes: 1) "base" o "cápsula" diseñado para contener por un lado el iniciador eléctrico y por otro la carga pirotécnica compuesta por pólvora negra y un

efecto pirotécnico concreto; 2) "alargador" o "mortero" consta de un tubo acoplado a la "base" el cual actúa como mortero para dirigir el efecto en sentido vertical, favoreciendo una trayectoria lo más rectilínea posible a fin de alcanzar la altura óptima del efecto; 3) "disco" o "celo" se ha diseñado con un diámetro y grosor específicos con el objetivo de garantizar la estanqueidad de la carga pirotécnica, requerida bajo imperativo legal, además de crear la presión necesaria para favorecer el encendido uniforme de dicha carga pirotécnica. Según la propia manifestación del consultante, todos los componentes han sido diseñados específicamente para facilitar la ignición, generar la suficiente presión y, posteriormente, propulsar el efecto vertical asegurando la perpendicularidad con el dispositivo de lanzamiento, resulta imprescindible integrarlos en el artículo durante toda su vida útil para garantizar el correcto funcionamiento del artículo. Sin estos componentes el artículo no tiene razón de ser y, en caso de ignición o activación, supone un claro riesgo para cualquier usuario que se encuentre dentro del radio de acción del producto. En consecuencia, en la medida en que los artículos objeto de consulta (base, alargador y disco) formen parte integrante del producto que contienen 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, no formaran parte del ámbito objetivo del impuesto.

CIERRES, TAPAS Y LINERS (V0659-23). Una empresa cuya actividad principal es la fabricación de productos del sector del packaging, dedicándose al diseño y producción de un portafolio completo de productos de cierre para botellas de vino, champagne y licor pregunta si se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto: 1) cápsulas de complejo que son unos precintos de garantía compuestos de aluminio, tintas y polietileno de baja densidad (LDPE) situados sobre el corcho y que tienen una función protectora, estética y de garantía de origen. La falda de las capsulas está formada por tres láminas, dos de aluminio y una de LDPE. Estas láminas se unen entre sí, pegándolas con un adhesivo de contacto y 2) la tapa rosca que se utiliza para permitir el cierre de las botellas de vidrio y cuyos componentes son: cápsula de aluminio, liner (plástico) y tintas. El liner se inserta en el interior de la capsula de aluminio para formar el producto final. A la vista de los preceptos transcritos, ambos productos forman parte del ámbito objetivo del impuesto dado que son productos que contienen plástico y están destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables (artículo 68. 1, letra c). En consecuencia, la fabricación de los productos objeto de consulta estará sujeta al impuesto, siendo el contribuyente del impuesto la persona física o jurídica que realice el hecho imponible fabricación (artículo 76 de la Ley).

POLIESTIRENO EXPANDIDO DESTINADO A MATERIAL CIENTÍFICO (V0660-23). Una empresa cuya actividad principal es la fabricación e importación de material científico y didáctico pregunta si forma parte del ámbito objetivo del impuesto el poliestireno expandido en donde viene alojado un microscopio y sus componentes, dado que el cliente final puede utilizarlo también como lugar de almacenamiento. Según la DGT los productos objeto de consulta son envases de plástico, puesto que su composición se basa en poliestireno, y están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. No obstante, el consultante manifiesta que esos envases pueden ser reutilizados por el cliente final como lugar de almacenamiento del producto que contienen. En este sentido cabe afirmar que, conforme al artículo 68.1, a) tendrán la condición de reutilizables cuando hayan sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. Por lo tanto, los casos en que los envases de plástico sean reutilizables y así se acredite, no formarán parte del ámbito objetivo del impuesto y, en consecuencia, su importación, fabricación o adquisición intracomunitaria no estará sujeta al mismo, siendo indiferente el uso que posteriormente les asigne el cliente final.

CARTUCHO QUE CONTIENE RESINA Y UN CATALIZADOR UTILIZADO EN LA CONSTRUCCIÓN (V0661-23). Una empresa fabrica productos para uso como anclaje químico profesional, utilizado en el sector de la construcción compuesto con diferentes resinas y diferentes cantidades. El producto es un cartucho con la apariencia exterior de un envase de plástico, que contiene productos bicomponente a base de resina. Los dos componentes (resina y catalizador) están separados en el cartucho/herramienta, hasta el momento de la aplicación. El proceso de aplicación consiste en presionar un émbolo que incluye el cartucho, con la ayuda de una pistola, para que se mezclen los dos componentes, y aplicación mediante extrusión de la mezcla resultante, que empieza a endurecer a partir del mezclado. Dado que los componentes (resina y catalizador) son una mercancía, los cartuchos que fabrica la consultante destinados a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la resina y el catalizador, son envases no reutilizables, y están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto, quedando su fabricación sujeta al impuesto. Por otra parte, señala la DGT, no es de aplicación la exclusión del concepto de envase porque los cartuchos no forman parte integrante del producto que contienen (resinas y catalizadores) y aunque puedan ser necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, resulta que sus elementos no están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente: el contenido se va aplicando paulatinamente pero, una vez consumido, el envase perdura y es desechado de manera independiente.

ACTIVIDAD DE IMPRESIÓN Y MANIPULACIÓN DE ENVASES, DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO (V0662-23). Una empresa que solo realiza actividades de impresión y manipulación de los envases de plástico que adquiere a los fabricantes nacionales. La DGT considera que en tanto que la consultante únicamente realice funciones de impresión y manipulación de los envases, no se tendrá por realizado el hecho imponible fabricación. No obstante, si las tareas de manipulación implican la incorporación a los envases, previamente adquiridos, de otros elementos de plástico, que, no constituyendo por sí mismos parte del ámbito objetivo del impuesto, pero que tras su incorporación a los envases pasan a formar parte de los mismos, darán lugar a la realización del hecho imponible fabricación, y, le será atribuido la condición de contribuyente del Impuesto, conforme al artículo 76 de la Ley. Por otro lado, la consultante manifiesta que uno de sus clientes de nacionalidad española, exporta junto con su producto el envase que la consultante le ha vendido. En este caso, podrá solicitar la devolución del Impuesto el cliente, que no tenga la condición de contribuyente, en virtud del artículo 81 de la Ley.

COMPONENTES PLÁSTICOS DE TAPONES (V0663-23). Una asociación de empresas de transformación del corcho, y que algunas de sus empresas producen, comercializan y/o distribuyen tapones de corcho, normalmente utilizados como parte del envase de bebidas, principalmente de vino y en botella de vidrio consulta sobre los siguiente componentes: 1) adhesivos de granulado de corcho, comúnmente llamados aglomerantes; 2) Coadyuvantes añadidos en masa del tapón; 3) adhesivos para unir los fragmentos en los tapones multipiezas o tapones con arandelas para vinos efervescentes; 4) tratamiento de superficie de los distintos tipos de tapones, cuando sea de naturaleza plástica; 5) la cabeza de un tapón cabezudo, cuando es plástica; 6) adhesivo o aglutinante de la cabeza cuando la materia principal que une no es plástica; 7) adhesivo que une la cabeza del cuerpo de tapón en los tapones cabezudos; 8) El resto de pinturas, lacas o tintas que se usen en el tapón o alguna parte, y que no estén contemplados en los puntos precedentes. El centro directivo entiende que los tapones de corcho que contienen plástico quedan englobados en el artículo 68.1.c) de la Ley 7/2022, y si están destinados a permitir el cierre de envases reutilizables, quedarían fuera del ámbito objetivo. En caso contrario, es decir, cuando se destinen a su incorporación a productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto (envases no reutilizables),

habría que analizar si a la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de alguno de los componentes del tapón les es de aplicación el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 73.c) de la Ley. Así, una vez más, la DGT considera que el adhesivo es un producto no sujeto, si bien aclara que no tendrán tal consideración de adhesivo (sustancia pegajosa) en el sentido del artículo 73. c) de la Ley, los adhesivos que se funden con calor.

CONSIDERACIÓN DE PLÁSTICO RECICLADO (V0664-23). La consultante es una empresa cuya actividad es la fabricación de plástico. El artículo 77 de la Ley establece que la base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. 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 la ley. 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. Así pues, para que la cantidad de plástico reciclado contenida en los envases no entre en el cómputo de la base imponible, dicha cantidad, expresada en kilogramos, deberá acreditarse al amparo de la citada norma UNE-EN 15343:2008.

ENVASES DE BLOQUES Y ROLLOS DE ESPUMA DE POLIURETANO, CONTENIDO DE LAS FACTURAS EN LAS ENTREGAS SUCESIVAS Y DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO (V0665-23). La consultante es una entidad que realiza la adquisición intracomunitaria de bloques y rollos de espuma de poliuretano a un proveedor en Alemania. Los bloques y rollos van envueltos para su protección con envases de plástico. Una vez entran en España en algunos casos se utilizan para la producción de piezas de auto locomoción, y en otros casos, van directamente al cliente. Las protecciones que envuelven esos bloques y rollos de poliuretano son envases al ser productos que tienen como finalidad la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de las mercancías, conforme a la definición del artículo 2. Letra f) del Real Decreto 1055/2022, y así mismo, al estar compuestos por plástico, se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto conforme al artículo 68.1.a) de la Ley. Por adquirir la empresa dichos productos a través de una adquisición intracomunitaria a su proveedor localizado en Alemania, se está realizando el hecho imponible del Impuesto conforme al apartado 1 del artículo 72 de la Ley, adquiriendo la condición de contribuyente. Y 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, la cantidad de plástico no reciclado y el importe del impuesto satisfecho. Esta obligación debe cumplirse por cada una de las ventas o entregas realizadas de los productos que formen parte del ámbito objetivo del Impuesto. Cuando se realiza la entrega de los productos adquiridos intracomunitariamente a clientes situados el territorio de aplicación del impuesto y posteriormente son destinados a un territorio distinto del de aplicación, el cliente o los adquirentes sucesivos a este, tendrán derecho a una devolución del Impuesto conforme al artículo 81 de la Ley.

CONTENIDO DE LAS FACTURAS DE VENTA EMITIDAS POR EL ADQUIRENTE (V0666-23). Una entidad que produce rollos y bloques de espuma de poliuretano, que para su comercialización son protegidos mediante envases de plástico que son comprados a un fabricante español y solicita saber si está obligada a informar a sus clientes de los kilogramos de plástico no reciclado que contienen los envases de plástico y el valor del impuesto pagado con

ocasión de la venta o entrega de los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto. La DGT entiende que la consultante no tiene la condición de contribuyente del Impuesto puesto que no realiza los hechos imposables recogidos en el artículo 72 de la Ley, sin embargo por aplicación de lo dispuesto en el apartado 9, letra b), del artículo 82 de la Ley está sujeto a las obligaciones formales que con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación. Así, previa solicitud del adquirente deberá consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas, el importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, y la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. Esta obligación debe cumplirse por cada una de las ventas o entregas realizadas de los productos, no siendo, por tanto, válida la emisión de un certificado de periodicidad mensual como solicita la consultante.

NO SUJECIÓN DE TINTAS, LACAS, PINTURAS Y ADHESIVOS (V0667-23). La consultante es una empresa dedicada a la fabricación de concentrados de color y aditivos para plásticos que pregunta sobre la calificación, a efectos del impuesto, del concentrado de color a base de materias colorantes orgánicos sintéticos y, si le resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. La DGT considera que el colorante o concentrado no tiene la consideración de producto semielaborado a efectos del impuesto, y por tanto no está incluido en el ámbito objetivo del mismo. El consultante además, solicita aclaración sobre si al colorante le resulta de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022, que dispone que no estarán sujetas al impuesto la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Al respecto concluye el centro directivo diciendo que este supuesto de no sujeción no resulta de aplicación porque además de que ese colorante o concentrado no está incluido en la enumeración citada (letras a), b) y c) del artículo 68), el supuesto de no sujeción se aplica a ciertos elementos que se incorporan a productos incluidos en el ámbito objetivo. Es decir, requiere que exista un producto objeto del impuesto al que se le incorporan estos elementos, sin embargo, en el caso de la consulta ese colorante o concentrado se emplea antes de que exista un producto que forme parte del ámbito objetivo del impuesto porque es parte de la materia prima necesaria para la obtención de los mismos. Concluye la DGT que en el caso de que el producto objeto de consulta se incorporase a un producto incluido en el ámbito objetivo del impuesto, a la fabricación del mismo le sería de aplicación el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 73. c) de la Ley. Curiosamente un criterio del todo contrario al mantenido hasta ahora por ese centro Directivo para el adhesivo incorporado a una etiqueta plástica incluida en la letra c) del artículo 68 de la Ley.

BIG BAGS, CONDICIÓN DE REUTILIZABLES (V0668-23) (V0680-23). Una entidad que se dedica a la fabricación de Big Bags quiere saber si los Big Bags con certificado de seguridad de 6:1 pueden considerarse reutilizables. Se trata de envases destinados a mercancías tóxicas peligrosas. LA DGT no considera su propósito, sino que centra su contestación en la condición de envase y si este es reutilizable o no. Entiende el centro directivo que los Big Bags son envases, ya que son productos que tienen como finalidad la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de las mercancías, conforme a la definición del artículo 2. Letra f) del Real Decreto 1055/2022, y así mismo, al estar compuestos por plástico, se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto conforme al artículo 68.1.a) de la Ley. Por su parte, tendrán la condición de reutilizables cuando hayan sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

Los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluida la correspondiente certificación emitida por la entidad acreditada al efecto al amparo de la norma “UNE-EN 13429:2005 Envases y embalajes. Reutilización” emitido por una entidad acreditada para ello. Concluye el centro directivo que en los casos en que los envases de plástico sean reutilizables no formarán parte del ámbito objetivo del impuesto y no estarán sujetos al mismo.

MALLAS DE PLÁSTICO PARA CULTIVO DEL MEJILLÓN (V0669-23). Una empresa fabrica y comercializa productos para los sectores de la pesca y la acuicultura. Entre otros productos, fabrica y comercializa mallas que se elaboran con plástico y se utilizan para cultivar el mejillón. La malla objeto de la consulta al estar diseñada para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (en este caso, el mejillón) y no resultarle de aplicación los criterios excluyentes de la definición de envase, tiene la consideración de envase, por lo que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

ELEMENTOS DE PLÁSTICO CONTENIDOS EN ACUMULADORES ELECTRICOS (V0670-23) Una entidad se dedica a la fabricación de acumuladores eléctricos que llevan una pieza denominada “cubre-borne” fabricada con plástico no reciclado destinada a tapar el borne de plomo. La entidad adquiere dicha pieza a proveedores nacionales e intracomunitarios y solicita saber si la pieza “cubre-borne” forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. La DGT entiende que el acumulador eléctrico al que se refiere la consultante, según la información complementaria aportada, no tiene la consideración de envase. Y por tanto, la pieza de cobre borne no puede encajarse en el artículo 68.1.c) de la Ley, como producto que contiene plástico destinado a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, ya que el acumulador eléctrico no tiene dicha consideración.

TUBERÍAS DE POLIETILENO (V0671-23). Una empresa fabrica una tubería de polietileno reticulado, que contiene plástico, para las instalaciones de calefacción por suelo, solicita saber si la tubería forma parte del ámbito objetivo del Impuesto. En vista de la definición de envase, plástico y no reutilizable en los términos contemplados en la Ley 7/2022, la tubería a la que se refiere la consultante no tiene la consideración de envase.

AMBIENTADORES Y PRODUCTOS DE COSMÉTICA (V0672-23). Una entidad comercializadora de ambientadores y productos de cosmética contenidos en envases de plástico no reutilizables, en formato “spray pulverizador” formado por el envase y una pistola, ambos de plástico no reutilizable, solicita saber si los ambientadores que comercializa forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. La DGT entiende que el envase que forma parte del “spray pulverizador” tiene la consideración de envase, conforme al artículo 68.1.a) de la Ley, en la medida en que está compuesto de plástico, que no es reutilizable y está diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la mercancía. Por otro lado, la pistola de plástico del “spray pulverizador” también es un producto que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto, conforme a la letra c) del artículo 68.1 de la Ley, ya que es un producto de plástico que está destinado a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

PLÁSTICO UTILIZADO EN LA PRODUCCIÓN DE ESPUMA DE POLIURETANO (V0673-23). Una entidad produce espuma de poliuretano utilizando un plástico comprado a un fabricante español, que permite que a medida que se va produciendo la espuma siga la guía y consiga la forma adecuada. Una vez finalizada la producción de la espuma, el plástico utilizado es retirado y recogido por un gestor de residuos. La consultante solicita saber si a este

producto plástico utilizado para la producción de la espuma de poliuretano se le podría aplicar la no sujeción del artículo 73. apartado d) de la Ley 7/2022. La DGT a la vista de la definición de envase, plástico y no reutilizable, entiende que el plástico utilizado en producción de espuma de poliuretano no tiene la consideración de envase, al no cumplir con los requisitos, pues forma parte de la maquinaria de producción del producto final, sin que sea utilizado para presentar el producto como unidad de venta. Por lo tanto, el producto plástico objeto de la consulta no forma parte del ámbito objetivo del Impuesto.

EMBALAJES, CAJAS Y CONTENEDORES PLÁSTICOS PARA EL TRANSPORTE DE PIEZAS DEL SECTOR DEL AUTOMÓVIL (V0674-23).

Una entidad se dedica a la fabricación y comercialización de embalajes, cajas y contenedores plásticos para el transporte de piezas del sector del automóvil, ocasionalmente realiza adquisiciones intracomunitarias de estos productos para su venta. La consultante quiere saber si los productos que fabrica o adquiere intracomunitariamente son reutilizables. Entiende el centro directivo que los productos tienen la consideración de envases de plástico pues su función principal es la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de las mercancías. Por otra parte, tendrán la condición de reutilizables cuando hayan sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. En virtud de esto, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. La consultante, además de fabricar, ocasionalmente adquiere intracomunitariamente envases de plástico cuya función principal es la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de las mercancías. En consecuencia, en la medida en que los envases de plástico, objeto de consulta, no sean reutilizables o no se acredite dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, la fabricación y la adquisición intracomunitaria de dichos envases, estará sujeta al impuesto conforme señala el apartado 1 del artículo 72 de la Ley.

CERTIFICADOS EMITIDOS SEGÚN LA NORMA UNE-EN 15343 (V0676-23).

Una entidad de evaluación acreditada que ha iniciado el proceso para la obtención de la acreditación en UNE-EN-15343 con el fin de emitir los certificados que establece el artículo 77.3 de la ley 7/2022, quiere saber si los certificados emitidos según la norma UNE-EN 15343, que expresan el porcentaje de plástico reciclado contenido en un producto, son válidos a efectos del cumplimiento del artículo 77.3 de la ley 7/2022, y si se requiere algún tipo de certificación adicional en la que se indique la cantidad total expresada en kilogramos de plástico reciclado que han sido empleados como consecuencia de la fabricación del producto objeto del impuesto. Además solicita aclaración sobre cuál debería ser el contenido y periodicidad de emisión de estos certificados de cantidades (kg.) de plástico. La DGT entiende que las certificaciones emitidas por 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», deberán expresar no solo el porcentaje de plástico reciclado que contiene el producto, sino también la cantidad, en kilogramos, de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Recuerda el Centro directivo que la entidad debidamente acreditada cometerá infracción tributaria grave en el caso de que consigne datos falsos o incorrectos en la certificación emitida al amparo de la Norma UNE-EN 15343:2008. Por último, la Ley no establece periodicidad alguna para la emisión de las certificaciones emitidas al amparo de la Norma UNE-EN 15343:2008.

IMPORTACIÓN Y ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE ENVASES REUTILIZABLES (V0677-23). Una empresa se dedica al comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética que son previamente, adquiridos intracomunitariamente o importados, solicita aclaración sobre el tratamiento fiscal en los casos de importación de envases de plástico reutilizables y la forma de acreditación de dicha condición ante la aduana. La DGT entiende que los envases de plástico reutilizables son productos que no forman parte del ámbito objetivo del Impuesto, y, por tanto, su importación no estaría sujeta al Impuesto. Por lo tanto, no tiene que cumplir las obligaciones formales que señala la Ley, ni las que se contemplan en la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y el modelo A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución", se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. La consultante podrá acreditar que los envases son reutilizables por cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluida la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello.

ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE ENVASES TERCIARIOS (V0678-23). Una empresa que se dedica al comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética adquiere productos intracomunitariamente en palets protegidos con envases terciarios de plástico, solicita aclaración sobre el tratamiento fiscal en el caso de adquisiciones intracomunitarias de tales envases terciarios. La DGT entiende que los envases terciarios a los que se refiere la consultante son envases de plástico no reutilizables que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto ya que su función es contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y al realizar adquisiciones intracomunitarias realiza el hecho imponible del impuesto especial en calidad de contribuyente conforme al artículo 72.1 de la Ley.

DESODORANTES (V0679-23). Una empresa dedicada al comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética solicita saber si los envases que contienen plástico de los desodorantes que comercializa, forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Entiende la DGT que los envases de los desodorantes son productos que tienen como finalidad la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de las mercancías. Ocurre, además, según el centro directivo, que los elementos del envase y elementos auxiliares integrados en él se considerarán parte del envase al que van unidos; los elementos auxiliares directamente colgados del producto o atados a él y que desempeñen la función de envase se considerarán envases, salvo que formen parte integrante del producto y todos sus elementos estén destinados a ser consumidos o eliminados conjuntamente. Así, debido a que no llegan a formar parte integrante del producto que contienen y que, aunque puedan ser necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, resulta que sus elementos no están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente: el contenido se va aplicando paulatinamente, pero, una vez consumido, el envase perdura y es desechado de manera independiente. En consecuencia, el producto objeto de consulta es un producto que contiene plástico y que no es reutilizable, por lo que dicho producto sí tiene la consideración de envase a los efectos del artículo 68.1.a) de la Ley y, por tanto, forma parte del ámbito objetivo del impuesto, quedando por tanto sujeta al impuesto, la fabricación, la adquisición intracomunitaria, la importación.

RESPONSABILIDAD DEL REPRESENTANTE DEL CONTRIBUYENTE NO ESTABLECIDO EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO (V0681-23). Una empresa que está considerando la posibilidad de actuar como representante de contribuyentes no establecidos

en el territorio de aplicación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, solicita que se le informe del alcance de la responsabilidad de dicho representante en el caso de incumplimiento por parte del contribuyente de la no presentación del impuesto, del impago del mismo o de cualquier otro incumplimiento o irregularidad cometida por la empresa obligada a liquidar y pagar el impuesto. La DGT aclara que los contribuyentes no establecidos en territorio español están obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, debiendo realizar dicho nombramiento con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya hecho imponible de este impuesto. En este sentido, entiende que la Ley 7/2022, al margen de la infracción de la falta de inscripción en el registro territorial, no prevé ninguna responsabilidad especial del representante de un contribuyente no establecido en territorio español. Si bien señala que conforme a los artículos 41, 42 y 43 de la Ley 58/2003, General Tributaria, las actuaciones del representante podrían quedar incluidas en alguno de los supuestos de responsabilidad que en dichos artículos se regulan.