

1. **TRIPA ARTIFICIAL (V0804-23).** Una empresa se plantea si la tripa artificial usada en la elaboración de embutidos forma parte del ámbito objetivo del impuesto o si, teniendo en cuenta que dicha tripa forma parte intrínseca del embutido y que sin ella no se puede proteger, elaborar ni tampoco comercializar el producto, podría no tener la consideración de envase a efectos del impuesto. Entiende la DGT que la tripa artificial está diseñada para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (en este caso, el embutido), por lo que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.
2. **SELLANTES POLIMÉRICOS UTILIZADOS EN CIERRES Y TAPAS METÁLICAS (V0805-23).** Una asociación de fabricantes de elementos que se incorporan a algunas clases de envases. Se trata de sellantes compuestos de polímeros utilizados en pequeñas cantidades en cierres o tapas metálicas (por ejemplo, una chapa de un botellín de cerveza). Estos elementos auxiliares contribuyen a la funcionalidad del producto. Luego, los compuestos sellantes de tapas y cierres metálicos no son envases en el sentido del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, pero sí están incluidos en la letra c) del mencionado artículo 68, por lo que quedan incluidos en el ámbito objetivo del impuesto en la medida que se destinen a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.
3. **PERCHAS DE ROPA (V0806-23).** Se consulta sobre si las perchas de ropa forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. El Centro Directivo distingue desde la perspectiva del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, entre dos tipos de percha: la percha que lleva colgada la prenda de vestir, y la percha que no lo lleva y que se vende por separado. La primera, tiene la consideración de envase, pues no forma parte integrante del producto y no se consume o elimina juntamente con él, sino que se trata de un elemento auxiliar, colgado del producto o atado a él, desempeñando la función de envase. El Centro Directivo, en esta ocasión se auxilia del anexo I del Real Decreto 1055/2022, cosa que no hace para otras consultas, véase, por ejemplo, las etiquetas calificadas como adhesivos, y con base a dicha disposición, explica que tienen la consideración de envases las perchas para prendas de vestir (vendidas con el artículo). En el supuesto de que la percha se venda por separado, pese a no tener la condición de envase a efectos del Real Decreto 1055/2022, considera el Centro Directivo que igualmente formará parte del ámbito objetivo del Impuesto, puesto que la definición de envase incluye también los artículos destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos que el envases. Por tanto, según la DGT, una percha vendida sin ropa quedará incluida en el ámbito objetivo del impuesto en la medida en que sea no reutilizable. Entonces, para acreditar tal calificación deberá atenderse a los criterios de la UNE-EN 13429:2005 de Envases y Embalaje. Reutilización.
4. **SOBRE LA PERSONA QUE REALIZA EL TRANSPORTE EN ENTREGAS EN TERRITORIO DE FUERA DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO(V0873-23).** Una empresa dedicada a la fabricación de envases, envía en condiciones comerciales diferentes a clientes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En ocasiones, el envío de los productos se realiza por medio de transporte contratado, en otras, directamente por la empresa fabricante, y en otras, por el cliente, en cuyo caso, el coste es asumido por el fabricante o por el cliente. La consultante muestra que la ventas se llevan a cabo en las condiciones del INCOTERM EXWORK (se ponen las mercancías a disposición del comprador en los propios locales de la consultante), FOB (la consultante entrega la mercancía a un medio de transporte elegido y pagado por el comprador) y DDP (la consultante soporta todos los gastos

y riesgos necesarios para llevar la mercancía al país de destino). Tales condiciones producen distintas situaciones: (a) transportistas contratados directamente por la consultante, (b) transportistas contratados por el cliente, pero que su coste es asumido por la consultante. (c) transportistas contratados y pagados por el cliente. En la primera, el fabricante (contribuyente) asume la responsabilidad del transporte, por lo que será de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 73 de la Ley. En el segundo y tercero, si es el cliente quien asume la responsabilidad del transporte, el cliente podrá solicitar la devolución del Impuesto regulada en el artículo 81 de la Ley. Por otra parte, el Centro Directivo recuerda que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. Así, respecto de los medios de prueba posibles que pueda utilizar el obligado tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. **CLIENTE SITUADO FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO QUE ASUME LA RESPONSABILIDAD DEL TRANSPORTE (V0876-23).** Una empresa importa, lleva a cabo adquisiciones intracomunitarias y adquiere de operadores españoles, bienes incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto. Parte de esos bienes son transmitidos a sus clientes en el extranjero, cabiendo la posibilidad de que el transporte sea responsabilidad de la consultante, que ha adquirido los productos, o que sea el adquirente de este quien asume la responsabilidad de dicho transporte con destino al territorio de fuera de aplicación del impuesto. En este último supuesto, aunque es el cliente-adquirente no establecido en España quien se responsabiliza de la expedición y transporte de los bienes adquiridos, la consultante dispone de la información que acredita la salida de los bienes de territorio español. El Centro Directivo aclara que los productos adquiridos en otros Estados miembros y que hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto y por los que la consultante asume la responsabilidad del transporte, podrá deducirse de las cuotas devengadas en el período, las cuotas correspondientes a los productos enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto. En los casos en que el hecho imponible importación, podrá solicitar la devolución de las cuotas que correspondan a los productos importados y que hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el propio contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, y por lo tanto, asume la responsabilidad del transporte. Por el contrario, cuando es el cliente no establecido quien organiza el transporte, será ese cliente quien podrá obtener la devolución del impuesto aplicando lo previsto en el artículo 81.1.d) de la Ley 7/2022.
6. **FABRICACIÓN DE ARO DE PLÁSTICO DE POLIESTIRENO QUE SIRVE COMO EJE DE UNA BOBINA INDUSTRIAL DE PAPEL DE FUMAR DE CIGARRILLOS (V0937-23).** Una empresa inyectora de plástico, fabrica un aro de plástico de poliestireno que sirve como eje de una bobina industrial de papel de fumar de cigarrillos y solicita saber si el aro de plástico de poliestireno forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial. La DGT considera que el aro de plástico se ajusta a la definición de envase contenida en el Real Decreto 1055/2022, de envases y residuos de envases, que dispone en su artículo 2.f) que se entiende por envase todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se considerarán también envases, todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin. Por otro lado, para determinar si el producto es o no reuti-

lizable habrá que atender si el producto es concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado, que podrá acreditarse con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un certificado UNE-EN 13429:2005. Luego, en el único supuesto de que el producto objeto de la consulta sea reutilizable, no formará parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En caso contrario, le resultará de aplicación el artículo 71 de la Ley, ostentando la consultante la consideración de fabricante a los efectos del impuesto, y quedando obligada al cumplimiento de las obligaciones que derivan del mismo.

7. **DEPOSICIÓN REACTIVA DE SISTEMAS POLIMÉRICOS SOBRE SUSTRATOS TEXTILES** (V0939-23). Una entidad realiza procesos de deposición reactiva de sistemas poliméricos sobre sustratos textiles en maquinaria con altos requerimientos energéticos. Con este proceso industrial, se consigue dar unas propiedades químicas a los tejidos así recubiertos con caucho natural o sintético, o bien con silicona. Finalmente, en el proceso de producción, en concreto en el de enrollado del tejido y hasta que es entregado al cliente para su uso, los productos son aislados con un film de plástico. La DGT no se pronuncia sobre el polímero utilizado (caucho o silicona) en el recubrimiento del tejido que le confiere determinadas propiedades, y tan solo se refiere al film plástico utilizado en el aislado del producto obtenido y que finalmente se entrega al cliente. De este modo, el Centro Directivo contesta que el film de plástico al que se refiere la consultante, tiene la consideración de envase, conforme al artículo 68.1.a) de la Ley, puesto que es un producto plástico utilizado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar los tejidos que fabrica y comercializa.
8. **MESITAS DE PIZZA** (V0940-23). Fabricante de productos de plástico para la alimentación de piezas de polipropileno llamadas "mesitas de pizza", destinadas a las cajas de pizza en la tapa superior, para evitar el contacto con el alimento. El centro Directivo entiende que las "mesitas de pizza", no tienen cabida en el concepto de envases, ni quedan englobados en los supuestos de las letras b) y c) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, por lo que hay que concluir que están fuera del ámbito objetivo del impuesto, y la fabricación de los mismo no constituye el hecho imponible "fabricación" a efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.
9. **PRODUCTOS SANITARIOS** (V0942-23) (V1045-23). Una empresa que realiza adquisiciones intracomunitarias e internas de productos que gozan de la clasificación de productos sanitarios, consulta sobre la exención del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables de los productos sanitarios que adquiere. El Real Decreto 1591/2009, de 16 de octubre, por el que se regulan los productos sanitarios, establece las condiciones y requisitos que deben cumplir los productos sanitarios para su fabricación, importación, investigación clínica, distribución, comercialización, puesta en servicio, dispensación y utilización, así como los procedimientos administrativos respectivos, de acuerdo con lo establecido en la normativa de la Unión Europea. Así mismo, establece las condiciones para el comercio exterior de los productos, especificando los requisitos a aplicar por la inspección sanitaria en su importación. A su vez, determina la información a facilitar a las autoridades sanitarias sobre los productos en el momento de su puesta a disposición en territorio español, así como la relativa a las empresas españolas responsables de la puesta en el mercado. Así, el Centro Directivo considera que en la medida en que los productos que adquiere el 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, la

adquisición intracomunitaria de los envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto conteniendo los citados productos, estará sujeta y exenta en virtud del artículo 75.

10. **MERMAS EN PLANTA EMBOTELLADORA (V0947-23).** Una empresa embotelladora de bebidas, emplea en la actividad preformas, etiquetas, tapones. En el proceso de embotellado se producen mermas de estos productos. En ocasiones, sus clientes le devuelven el producto acabado como consecuencia de su caducidad o deterioro. El Centro Directivo considera que, por las mermas, la empresa embotelladora podrá solicitar la devolución del impuesto cuando esos productos que recibe no se hayan empleado para la obtención de envases, pues será de aplicación el supuesto de devolución del artículo 81 de la Ley 7/2022, “que contempla que tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado: (...)g) Los adquirentes de: 1.º 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; 2.º Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se vayan a utilizar en dichos usos. Respecto a la segunda cuestión planteada, si cabe la devolución del impuesto cuando los productos enviados a sus clientes son destruidos por la consultante, entonces, no cabe aplicar los supuestos de devolución previstos en el artículo 81 de la Ley 7/2022, pues la planta embotelladora no es fabricante, importador o adquirente intracomunitario, ni envía los productos fuera del territorio de aplicación del impuesto, ni los destina a un uso exento (medicamentos, productos sanitarios, etcétera) ni los modifica para que puedan considerarse reutilizables. Del mismo modo – continúa la DGT-, se puede decir que no es de aplicación el apartado g) del citado artículo 81 de la Ley, respecto de la devolución prevista a los adquirentes de plásticos semielaborados o los adquirentes de los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se vayan a utilizar en dichos usos, pues evidentemente no es el caso, pues los envases han sido entregados como tales por la embotelladora a los adquirentes. Sin embargo, tal y como ha señalado el Centro Directivo en su respuesta a la consulta V0131-23, en el caso de que el proveedor de la consultante (embotelladora) haya realizado el hecho imponible (fabricación), será de aplicación la deducción prevista en el artículo 80.2 de la Ley 7/2022, que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente (embotelladora), hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente. En todo caso, tal deducción aplicada al fabricante requerirá que los envases se devuelvan al contribuyente que fabricó los productos semielaborados, que sean destruidos o reincorporados al proceso de producción, y que se reembolse al consultante el precio que este hubiera satisfecho a la entidad proveedora. En la medida que se acrediten los extremos anteriores, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, la deducción será de aplicación, en sede del fabricante de los productos semielaborados. De forma análoga, podrá ser de aplicación la deducción, en el caso de adquisiciones intracomunitarias, pero en este caso por aplicación del artículo 80.1.c) de la Ley. En el supuesto que los productos semielaborados o los destinados al cierre, comercialización o presentación hubiesen sido adquiridos por importación, entonces, sería de aplicación la devolución prevista en el artículo 81.1.c de la Ley 7/2022.
11. **LAMINADOS PLÁSTICOS PARA FABRICACIÓN DE ETIQUETAS AUTOADHESIVAS, IMPORTACIÓN DE ETIQUETAS AUTOADHESIVAS (V0948-23).** La consultante es una empresa dedicada a las artes gráficas, composición, impresión, troquelado y pegado de todo tipo de papeles y cartón, así como a la comercialización de los mismos y que adquiere de sus proveedores productos tales como poliéster para laminación, pliegos laminados con

poliéster o material para fabricación de etiquetas autoadhesivas. El proceso que realiza es adherir la lámina de poliéster sobre la superficie de cartón, y en ocasiones recibe directamente los pliegos de cartón con la lámina adherida. Una vez obtenidos o recibidos estos materiales, se someten al proceso de fabricación que consiste en impresión, troquelado y plegado-pegado para convertirlos en estuches. La empresa consulta sobre dos cuestiones: 1º) si es fabricante a efectos del Impuesto especial; 2º) si es contribuyente por la importación o adquisición intracomunitaria de las etiquetas autoadhesivas, para posteriormente serigrafíarlas y adherirlas al producto, cuyo destino es el sector sanitario. Respecto a la primera cuestión, el Centro Directivo entiende sobre la consideración que, a efectos del Impuesto especial, tienen las bobinas de etiquetas autoadhesivas y el cartón al que la consultante ha adherido una lámina de poliéster. Una vez más, el Centro Directivo considera erróneamente las bobinas de etiquetas como un «adhesivo», semejante a una pegatina y, en consecuencia, afirma que es de aplicación la «no sujeción» que para las tintas, lacas, pinturas y adhesivos se encuentra prevista en el artículo 73 de la Ley 7/2022. En este caso, la consultante recibe de sus proveedores bobinas que están compuestas por tres materiales: soporte, adhesivo y frontal; la empresa imprime sobre el frontal y corta las bobinas madres para convertirlas en bobinas de las dimensiones necesarias para sus clientes del sector farmacéutico, o sea, unos productos y materiales muy alejados del concepto de pegatina y que desatinadamente la DGT los considera como productos no sujetos al impuesto. La DGT, una vez más, contempla que en la medida que las etiquetas de plástico que se refiere la consultante «cumplan la definición» de pegatina y adhesivo, entonces, estarán no sujetas al impuesto. Una definición, por cierto, no establecida por la Ley, pero absurdamente introducida por la propia DGT en su respuesta a la consulta V0414-23, y fundada sin otra razón que en el hecho de que tales elementos «comúnmente se denominan adhesivos» y por consiguiente, según la DGT, deben quedar fuera del impuesto. [Insistimos, nuevamente](#), que en el ámbito del derecho tributario, los supuestos de no sujeción son «palabras mayores», por lo que su enunciación y delimitación no puede, de ningún modo, relegarse al ámbito de lo inútil, ramplón y perturbador, exhibiendo un juicio tan negligente en cuanto al trasfondo, perspectiva y sentido del tributo, como con respecto al deber de interpretar bajo el principio de la coherencia impositiva.

12. **CERTIFICADO DE EXENCIÓN. IMPOSIBILIDAD DE TRASLADAR AL PROVEEDOR DE UNA EMPRESA DE ARTES GRÁFICAS EL CERTIFICADO DE SUS CLIENTES (V0948-23).** Una empresa de artes gráficas, adquiere de su proveedor bobinas de poliéster/pliegos laminados con poliéster, que somete a un proceso de fabricación consistente en la impresión, troquelado y plegado-pegado para convertirlos en estuches. En el supuesto que adquiera los productos a un proveedor y no los fabriquen ellos mismos, consulta si cabe la posibilidad de trasladar el certificado de exención -emitido por sus clientes- cuando el destino esté exento por destinarse a productos sanitarios, y si cabe, por esta misma razón, la devolución del Impuesto abonado al proveedor. Entiende el Centro Directivo que la interesada no puede solicitar a sus proveedores que apliquen la exención a que se refiere la consulta, puesto que no es ella quien da a esos productos el destino que justifica la exención, sino que son los clientes de la consultante quienes les dan ese destino, todo ello sin perjuicio de que el cliente de la consultante pueda solicitar la devolución del impuesto a que se refiere el artículo 80 de la Ley 7/2022.
13. **ENVASES DE COMIDA PREPARADA DESTINADA A CENTROS HOSPITALARIOS (V0949-23).** Una empresa dedicada a la fabricación de comidas preparadas, contenidas en envases de plástico no reutilizables y destinadas al consumo por pacientes ingresados en centros hospitalarios, solicita saber si los envases de plástico no reutilizables que contienen los

platos preparados pueden acogerse a algún supuesto de exención del artículo 75 del Impuesto especial. El artículo 75 de la Ley, señala que estarán exentas la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases a los que se refiere el artículo 68.1.a), que se destinen a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario. Entiende la DGT que los requisitos de composición e información de los alimentos para usos médicos especiales, están regulados de manera general por el Reglamento (UE) nº 609/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de junio de 2013, relativo a los alimentos para usos médicos especiales y que los define como: “alimentos especialmente elaborados o formulados y destinados al manejo dietético de pacientes, incluidos los lactantes, bajo supervisión médica, es decir destinados a satisfacer total o parcialmente las necesidades alimenticias de los pacientes cuya capacidad para ingerir, digerir, absorber, metabolizar o excretar alimentos normales o determinados nutrientes o metabolitos de los mismos sea limitada, o deficiente, o esté alterada, o bien que necesiten otros nutrientes determinados clínicamente, cuyo manejo dietético no pueda efectuarse únicamente modificando la dieta normal.” Considera el Centro Directivo, que de la información contenida en el escrito de la consulta, parece deducirse que las comidas preparadas destinadas al consumo por pacientes ingresados en centros hospitalarios no son alimentos para usos médicos especiales ni preparados para lactantes de uso hospitalario, por lo que no le será de aplicación los supuestos de exención anteriormente transcritos a los que se refiere el artículo 75 Ley 7/2022, de 8 de abril.

14. **DEDUCCIONES Y PERIODO DE LIQUIDACIÓN (V0950-23).** Una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de productos derivados del mar, realiza importaciones, adquisiciones intracomunitarias y adquisiciones en el territorio de aplicación del Impuesto de productos que forman parte de su ámbito objetivo, consulta sobre la posibilidad de minorar las cuotas devengadas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias se efectúe en autoliquidaciones posteriores, y si así fuera, si lo sería con carácter general o solo bajo la concurrencia de determinadas circunstancias. La DGT señala que el artículo 80.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, dispone que en la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación, en que: a) Los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto; b) Los productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; y c) Los productos que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente, el contribuyente podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado. Así, el Centro Directivo entiende que la literalidad de la norma es clara, en cuanto a que la deducción ha de practicarse en el período de liquidación en que se dan las circunstancias previstas en las letras a), b) y c) del citado artículo.
15. **DECLARACIÓN RESPONSABLE EMITIDA POR PROVEEDOR NO FABRICANTE (V0950-23).** La empresa solicita saber la interpretación de lo señalado en la Disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, comprende la declaración responsable emitida por el proveedor que suministra los envases, pero que no tiene la condición de fabricante de los mismos. La Disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, contempla que durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto, se podrá acreditar la cantidad de plástico

no reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, mediante una declaración responsable firmada por el fabricante. Por tanto, el Centro Directivo entiende que no es válida, a los efectos anteriores, la declaración responsable emitida por el proveedor que suministra los envases, pero que no tiene la condición de fabricante de los mismos. Lo cual no puede ser de otro modo, puesto que es ese fabricante quien conoce la cantidad de plástico reciclado que utiliza en la obtención de los productos sujetos al impuesto.

16. **BOBINAS DE POLIPROPILENO Y POLIETILENO QUE INCORPORAN PAPEL ADHESIVO (V0952-23).** Un fabricante de etiquetas en papel adhesivo que no fabrica plástico, sino que imprime las etiquetas colocadas en bobinas de papel adhesivo que compran a sus proveedores. Las bobinas son de polipropileno o polietileno, pregunta si le es de aplicación el supuesto de no sujeción, regulado en el artículo 73 c) de la Ley 7/2022. La consultante recibe etiquetas en papel adhesivo, que llegan incorporadas en unas bobinas de polipropileno o polietileno, que a continuación utilizará para imprimir las etiquetas. A juicio de la DGT, a este respecto hay que diferenciar dos elementos: el papel adhesivo en el que se imprimen las etiquetas, y los elementos plásticos (bobinas de polipropileno o polietileno), en los que se sustenta ese papel adhesivo. Al papel adhesivo le es de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 73 de la Ley 7/2022, mientras que a las bobinas de polipropileno o polietileno, en las que recibe el papel adhesivo, sí son envase en el sentido del citado artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, por tanto, sí están sujetas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y no cabe solicitar la devolución del impuesto que se haya soportado por dichas bobinas.
17. **DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO Y EXENCIÓN DE PRODUCTOS SANITARIOS (V0953-23).** Una empresa vende al por mayor productos ortopédicos, por lo tanto, productos sanitarios. Cuando compran envases a fabricantes, a estos les facilitan una declaración previa para quedar exentos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Sin embargo, hay proveedores que no son fabricantes y que repercuten el impuesto en el precio del producto, desglosando el importe del impuesto pagado por el material y el total de kg. En este caso, el proveedor les indica que no puede aplicar la exención porque no son fabricantes. La consultante pregunta si en el caso expuesto les es de aplicación la devolución del artículo 81.e) de la Ley 7/2022. A juicio de la DGT, dado que la consultante es un adquirente de los productos objeto del impuesto, sin ser contribuyente, en la medida que pueda probar -mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho-, que son envases destinados a contener productos sanitarios, podrá solicitar la devolución del impuesto. Por otro lado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.a) de la Ley 7/2022, que contempla la exención en la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de envases a los que se refiere el artículo 68.1.a), destinados a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de productos sanitarios, se consulta sobre la posibilidad de la exención de los productos sanitarios adquiridos al proveedor y entregados a sus clientes mediante acreditación por el certificado emitido por sus clientes. En este sentido, a juicio de la DGT, es claro que este precepto se refiere a la exención que podrá aplicarse el contribuyente, pero la consultante no tiene la condición de contribuyente, por lo que el precepto citado no le es de aplicación.
18. **LOS REPRESENTANTES Y LA EXENCIÓN DE LOS 5 KG EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS E IMPORTACIONES (V0954-23).** Una asociación, integrada por operadores del transporte exprés internacional que son Operadores Económicos Autorizados y/o representantes aduaneros y, como tales, vienen obligados a liquidar, en representación de

los importadores, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, consulta sobre cómo se ha de aplicar la exención recogida en el artículo 75. f) de la Ley 7/2022, teniendo en cuenta que los importadores suelen utilizar distintos Operadores, de modo que éstos no pueden saber si las distintas importaciones de un mismo importador han superado o no los 5 kilogramos al mes. A juicio de la DGT, es el contribuyente que se beneficia de la exención del artículo 75.f) de la Ley 7/2022, quien debe probar que no se supera el límite de los 5 kilogramos en un mes, con independencia de que emplee uno o varios representantes para la presentación de las declaraciones en aduana. Es decir, quien se beneficia de la exención es quien debe probar que se cumplen las condiciones establecidas para disfrutar de la misma, en los términos del artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

19. **CARTUCHOS DE SILICONA (V0955-23).** La consultante realiza adquisiciones intracomunitarias -a su matriz belga- de productos como cartuchos de selladores y adhesivos, que contienen productos tales como siliconas, pegamentos, etc., con el fin de comercializarlos dentro del territorio nacional. Según la empresa, los cartuchos en los que van envasados dichos productos químicos forman parte integrante de la mercancía, y son necesarios para contenerla, sustentarla o preservarla durante todo su ciclo de vida y se destina a ser usado, consumido o eliminado juntamente con ella, ya que por la naturaleza del producto que contienen, este no puede ser utilizado de otra forma. Se pregunta si los productos mencionados están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Según el Centro Directivo, dado que las siliconas y pegamentos a que se refiere la consultante son una mercancía, los cartuchos que las contienen cumplen las condiciones de envase, se debe analizar si puede considerarse que se trata de artículos que forman parte integrante de un producto y son necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente. A juicio de la DGT, los cartuchos no cumplen las condiciones que determinen que son usados, consumidos o eliminados conjuntamente y, por tanto, están sujetos al Impuesto especial. Así, el Centro Directivo argumenta que, en primer lugar, los cartuchos no forman parte integrante del producto, sino que son un simple envase. En segundo lugar, los cartuchos, no son necesarios para contener, sustentar o proteger el producto durante toda su vida útil, en virtud que, como es sabido, para utilizar la silicona esta debe salir de estos cartuchos, y su vida útil no finaliza en ese momento, sino que permanecerá en el lugar donde se haya empleado durante un tiempo variable en función de las circunstancias. Y por último, los cartuchos y la silicona no se usan conjuntamente, sino que, una vez empleada la silicona, esta sigue siendo “utilizada” al margen de los cartuchos, no siendo necesario que el cartucho permanezca junto a la silicona empleada, además no se consume, sino que permanece como residuo, una vez que se ha utilizado toda la silicona que contenía, se desecha el envase vacío, y, en su caso, en un momento posterior, se desechará la silicona, pero al margen de los cartuchos.
20. **ETIQUETAS CON ADHESIVO (V0956-23).** La consultante tiene dudas sobre el tratamiento que debe darse a las etiquetas de plástico cuando se pegan en un lado (por ejemplo, en las botellas de agua y de refresco), y cuando se pegan con adhesivo por toda la superficie. Se pregunta si dichas etiquetas están incluidas en el supuesto de no sujeción del artículo 73 c) de la Ley 7/2022. La DGT entiende que la sustancia que sirve para pegar dos cuerpos, o fragmentos, está incluida en todo caso en el concepto adhesivo y, por tanto, no sujeta al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Sin embargo, completa su consulta diciendo que queda también no sujeta la etiqueta de plástico que tiene “adhesivo

por toda la etiqueta”, dado que es lo que generalmente se conoce como pegatina o adhesivo. Sorprende que todavía el Centro Directivo no cambie su interpretación, cuando continúa identificando el adhesivo con el plástico al cual se le incorpora. En cambio, sorprendentemente la DGT continúa su respuesta y considera a la etiqueta a la que se añade una pequeña cantidad de adhesivo, por ejemplo, para formar un cilindro o para evitar que la etiqueta se desplace respecto del envase, sí que está sujeta al Impuesto, puesto que este tipo de etiquetas no son las que comúnmente se entienden como adhesivo.

- 21. CALAS/LISTONES DE POLIESTIRENO EXTRUIDO (V0957-23).** Una empresa dedicada a la producción y comercialización de materiales de lana mineral y poliestireno extruido, ambos materiales destinados al aislamiento térmico y acústico de edificios y que para poder dar traslado y almacenamiento de los referidos productos fabricados, y que utiliza unas calas/listones de poliestireno extruido con superficie lisa que emplean para el paletizzado de paquetes. Se solicita saber si las calas/listones de poliestireno extruido, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto y si deben inscribirse los fabricantes de dicho producto en el Registro territorial del impuesto. A juicio del Centro Directivo, las calas/listones a los que se refiere la consultante y que sirven para llevar a cabo el almacenamiento en palés de los productos que comercializa, son productos que contienen plástico y, a su vez, cumplen los extremos contenidos en el artículo 68.1 de la Ley y, por lo tanto, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto. Por lo tanto, la consultante será contribuyente del Impuesto en los casos en que fabrique, adquiera intracomunitariamente, importe o realice la introducción irregular de las calas/listones objeto de la consulta, de acuerdo con lo regulado en el artículo 76 de la Ley.
- 22. BOLSAS, PALLETS Y ASAS DE PLÁSTICO (V0959-23).** Se solicita saber si las bolsas de plástico, el retractilado de palé y el asa de una botella de plástico, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En este sentido, las bolsas de plástico, dado que están diseñadas para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la mercancía, sí tienen la consideración de envase a efectos de este impuesto y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del mismo, conforme el artículo 68.1.a) de la Ley, salvo que tenga la condición de reutilizables. Así mismo, el retractilado de los palés, al ser envases conforme al artículo 2.f) del citado Real Decreto 1055/2022, y contener plástico, en los términos del artículo 2.u) de la Ley, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto, conforme el artículo 68.1.a) de la Ley, salvo que tengan la condición de reutilizables. Por último, el asa de una botella de plástico es un producto que contiene plástico y se considera parte del envase al que va unido por ser un elemento del mismo. Así las cosas, forma parte del ámbito objetivo del Impuesto conforme al artículo 68.1.a) de la Ley, salvo que tengan la condición de reutilizables.
- 23. SACOS CONTINENTES INTERMEDIOS FLEXIBLES DE RAFIA (V0960-23).** Una entidad que importa sacos continentes intermedios flexibles de rafia, confeccionado con un tejido de trama y urdimbre obtenido a partir de tiras de polipropileno con anchura de 5 mm. Se solicita saber si estos sacos, están dentro del ámbito objetivo del Impuesto especial. A juicio de la DGT, los “sacos continentes intermedios flexibles de rafia”, compuestos de plástico en los términos del artículo 2.u) de la Ley, dado que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar las mercancías, sí tienen la consideración de envase a efectos del Impuesto y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del mismo, conforme el artículo 68.1.a) de la Ley, salvo que tenga la condición de reutilizables. 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. 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”, emitida por una entidad acreditada para ello. En los casos en que los envases de plástico sean reutilizables, no formarán parte del ámbito objetivo del impuesto y su importación no estará sujeta al mismo.

24. **FILM TRANSPARENTE Y BOLSAS DE CONGELACIÓN DE PLÁSTICO VENDIDOS EN SUPERMERCADOS** (V0962-23). Una cadena de supermercados distribuye productos acabados para el consumidor final, como film transparente y bolsas de congelación de plástico no reutilizables, solicita saber si tales productos forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial. Contesta la DGT, que los film transparente y bolsas de congelación son envases, a los efectos del artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, y por tanto están sujetos al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.
25. **RECAMBIOS DE AMBIENTADORES DE PLÁSTICO** (V0963-23). Un fabricante de recambios de ambientadores de plástico, formados por una botella de plástico, obturador, barra de evaporación y tapón, solicita saber si tales recambios forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial. A juicio del Centro Directivo, los recambios de ambientadores que fabrica la consultante, son artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, por lo que tienen la consideración de envase a efectos del Impuesto. No se menciona en la consulta formulada, que el producto en cuestión sea reutilizable, ni se discute su composición, por lo que cabe concluir que se trata de un envase de plástico no reutilizable, que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto. Ocurre, dice la DGT, que además los recambios de ambientadores no forman parte integrante del producto que contiene y que, aunque pueda ser necesario para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, sus elementos no están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente, pues 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 lo tanto, el Centro Directivo comunica que, los recambios de ambientadores a las que se refiere la consultante, es un producto que forma 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.
26. **RECAMBIOS DE INSECTICIDA** (V0965-23). Los recambios de insecticida que fabrica la consultante son artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (el ambientador), por lo que tienen la consideración de envase a efectos del Impuesto. No se menciona en la consulta formulada que el producto en cuestión sea reutilizable, ni se discute su composición, por lo que cabe concluir que se trata de un envase de plástico no reutilizable, que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto. Ocurre, además, que los recambios de insecticida no forman parte integrante del producto que contiene y que, aunque pueda ser necesario 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 lo tanto, el Centro Directivo comunica que, los recambios de insecticida de

plástico a los que se refiere la consultante, es un producto que forma 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.

27. PRODUCTOS SEMILEABORADOS Y TAPONES DE PLASTICO INCORPORADOS A CAJAS, BANDEJAS Y EMBALAJES DE CARTON (V0966-23). Una empresa que fabrica cajas, bandejas y embalajes de cartón incorpora a la materia principal que es el cartón productos semielaborados presentados en bobinas de cartón con película plástica que moldea y troquea para la elaboración de bandejas de uso alimentario. También compra bobinas de plástico que incorpora al cartón para obtener bandejas de uso alimentario, y productos terminados (tapones y alveolos plásticos de uso alimentario) que contienen plástico que comercializa directamente o incorpora a los productos de cartón. La empresa solicita saber si tiene la consideración de fabricante y si los productos que adquiere, tanto intracomunitariamente como en el mercado interior (materias primas, productos semielaborados o productos terminados que contienen plástico), forman parte del ámbito objetivo del Impuesto; y por último, si forma parte del ámbito objetivo del Impuesto, el film destinado a proteger los pallets de carga cuando se adquieren intracomunitariamente los productos anteriormente relacionados. La DGT entiende que, en relación con los productos terminados de plástico que la empresa adquiere, son productos que sí están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial, conforme al artículo 68.1 de la Ley. En relación con el producto semielaborado, bobinas de cartón con película plástica incorporada y con las bobinas de plástico, el artículo 71.1.e) de la Ley 7/2022, define los productos semielaborados como “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”. En este sentido, tanto las bobinas de cartón con película plástica incorporada, como las bobinas de plástico que adquiere la consultante, cumplen lo señalado en la definición citada, por lo que están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto conforme a la letra b) del artículo 68.1 de la Ley. Por último, el plástico film destinado a proteger los pallets de carga que contienen los productos que la consultante adquiere vía adquisición intracomunitaria, esta forma de embalaje, es un envase de plástico que está diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar las mercancías, por lo tanto, siempre que estos envases no tengan la condición de reutilizables, forman parte del ámbito objetivo del impuesto conforme a la letra a) del artículo 68.1 de la Ley.

28. ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE CONTENEDORES IBC O GRG DE PLÁSTICO QUE CONTIENEN PRODUCTOS PARA LA ALIMENTACIÓN E HIGIENE ANIMAL (V0967-23). Una sociedad dedicada a la comercialización de productos para la alimentación e higiene animal, adquiridos intracomunitariamente en contenedores IBC o GRG de plástico y metal de 70 Kilogramos, solicita saber si estos contenedores forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Aclara el Centro Directivo, que el término GRG son las siglas que hacen referencia a un contenedor que transporta mercancías a granel, es decir, Gran Recipiente de mercancías a Granel. La nomenclatura IBC hace referencia a este tipo de contenedor industrial, cuya terminología son las siglas en inglés *Intermediate Bulk Container*. En este sentido, los contenedores IBC o GRG compuestos de plásticos, en los términos del artículo 2.u) de la Ley, dado que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar las mercancías, sí tienen la consideración de envase a efectos de este impuesto y, por tanto, están incluidos en el



ámbito objetivo del mismo, conforme el artículo 68.1.a) de la Ley, salvo que tenga la condición de reutilizables. Tendrán tal condición, 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, que se podrá acreditar 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.

29. **IMPORTACIÓN DE BOLSAS BIODEGRADABLES (V0968-23).** Una entidad que importa bolsas de plástico biodegradable para la recogida de los excrementos de mascotas, solicita saber si forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial. De la definición de envase contenida en el artículo 2.f) del citado Real Decreto 1055/2022, resulta que un envase, para serlo, debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y dado que los excrementos de mascotas no son mercancías, los productos objeto de la consulta no tienen la consideración de envases a efectos del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, por lo que no están sujetos a dicho impuesto.
30. **CANTIDAD A CONSIGNAR EN LA FACTURA POR EL ADQUIRENTE (V0969-23).** Una empresa envasadora de productos de higiene, adquiere envases de plástico no reutilizables vía adquisición intracomunitaria, importación, o los adquiere a proveedores nacionales. que posteriormente llena y vende los productos envasados a diversos clientes. La consultante soporta el impuesto tanto de los envases de plástico, como del tapón de plástico que cierra los envases, como de la cinta de plástico que sella las cajas donde vienen los envases y solicita saber en el caso de que los adquirentes de los productos que comercializa lo soliciten, que cantidad deberá consignarse en factura como importe del impuesto satisfecho por el producto que venden. A juicio de la DGT, el adquirente de los productos envasados puede requerir de la empresa envasadora tal información, cosa que presumiblemente hará cuando prevea solicitar una posterior devolución. La empresa envasadora, por su parte, obtendrá dicha información de las menciones que deben constar en la factura que recibiera en su día por la adquisición de los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto. En la factura, o en el certificado, se deberá consignar el importe del impuesto satisfecho por todos los componentes del envase objeto del impuesto que sea objeto de venta o entrega, no siendo obligatorio 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.
31. **ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA E IMPORTACIÓN DE INHALADORES VACÍOS DE PLÁSTICO (V0971-23).** Una empresa que efectúa adquisiciones intracomunitarias e importaciones de inhaladores vacíos, compuestos principalmente de material plástico (en concreto, de Acrilonitrilo Butadieno Estireno "ABS"), utilizados para administrar medicamentos para el tratamiento de distintas enfermedades respiratorias, solicita saber si tales productos forman parte del ámbito impositivo y si, en su caso, procede aplicar la exención prevista en el artículo 75 de la Ley 7/2022, contemplada cuando el destino son medicamentos. Recuerda la DGT, que el artículo 75. a) es de aplicación a la importación o 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, en los términos transcritos anteriormente, una declaración previa en la que manifiesten el destino de los productos que da derecho a gozar de la exención del impuesto.

32. **ACTIVIDADES DE INGENIERÍA Y SUMINISTRO DE SERVICIOS, MAQUINARIA Y EQUIPOS PARA LA INDUSTRIA** (V0973-23). Una entidad cuya actividad económica consiste en la realización de actividades de ingeniería y suministro de servicios, maquinaria y equipos para la industria, solicita saber si debe cumplir con las obligaciones formales de consignar el impuesto en las facturas, con ocasión de las ventas o entregas posteriores de productos objeto del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, cuando no se repercute cantidad alguna por este concepto al adquirente. La DGT considera que, de la información suministrada por la consultante, no se deduce que tenga la condición de fabricante en este Impuesto. Por lo tanto, debe cumplir las formalidades recogidas en la letra b) del artículo 82.9 de la Ley, 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.
33. **PALITOS Y VARILLAS DE PLÁSTICO PARA PIRULETAS** (V0974-23). Una empresa que fabrica envases de plástico para uso alimentario, también fabrica palitos y varillas de plástico para las piruletas (tipo chupachups), solicita saber si tales productos están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial. Dado que los palitos y varillas de plástico para las piruletas que fabrica la consultante están destinados a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la mercancía (piruleta), son envases no reutilizables, y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, quedando su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto.
34. **IMPORTACIÓN DE PLÁSTICO RECICLADO** (V0975-23). Una empresa importa envases incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, cuya composición es plástico reciclado y plástico no reciclado. El Centro Directivo considera que, en el supuesto de que el importador no disponga de la certificación acreditativa de la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 77, o de una declaración responsable firmada por el fabricante, en su declaración aduanera de importación deberá consignar como base imponible la cantidad de plástico total importado, expresado en kilogramos, y, en su caso, la exención regulada en el artículo 75.f).
35. **CINTAS DE TRINCAJE DE PLÁSTICO** (V0992-23). Una empresa que importa aluminio en barras, las cuales se presentan agrupadas mediante el uso de cintas de trincaje fabricadas en plástico, solicita saber si dichas cintas de trincaje están sujetas y/o exentas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. No cabe duda, dice la DGT, que como envases de transporte o terciarios, se trata de artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (las barras de aluminio). Así, conforme a lo que deriva del artículo 68 de la Ley, dado que los productos objeto de consulta no se indica que sean reutilizables y se afirma que son de plástico, hay que concluir que se trata de envases de plástico no reutilizable, que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto.

36. **COMPONENTES DE PRODUCTOS SANITARIOS (V0993-23).** Una empresa que adquiere componentes utilizados en la fabricación de productos sanitarios, solicita saber si la actividad que realiza puede acogerse a los supuestos de exención del artículo 75 de la Ley del Impuesto especial. En la medida en que los envases de los componentes adquiridos por la consultante contengan plástico y no tengan la condición de envases reutilizables, formarán parte del ámbito objetivo del Impuesto, conforme a la letra a) del artículo 68.1 de la Ley. Considera la DGT, que únicamente en el caso de que los productos adquiridos (componentes para fabricar productos sanitarios), tengan por sí mismos la consideración de productos sanitarios y, como tales, cumplan con los requisitos establecidos en el Real Decreto 1591/2009, de 16 de octubre, la adquisición intracomunitaria o 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 de la Ley.
37. **LAZOS Y CORDELES DE PLÁSTICO DESTINADOS A PRODUCTOS CÁRNICOS (V0994-23) (V1087-23).** Un fabricante de máquinas clipadoras y atadoras y de todo tipo de clips de aluminio, comercializa lazos destinados a la elaboración de productos cárnicos, como el embutido (principalmente longaniza, chorizo y fuet). El cordel está compuesto íntegra o parcialmente de plástico y lo adquiere de su proveedor, el cual, después de manipularlo, lo vende a sus clientes fabricantes de embutido, que adquieren el cordel para incorporarlo y sujetar el embutido durante proceso de secado. La manipulación que realiza la empresa consiste, básicamente, en cortar el cordel a las medidas deseadas y presentarlo doblado por la mitad, envuelto en bobinas. La empresa solicita aclaración sobre si la confección de los lazos es una operación sujeta al Impuesto. El centro Directivo considera que el cordel con el que se realizan los lazos de plástico, es un producto diseñado para sujetar el embutido y secarlo durante el proceso productivo para obtener el producto final, por tanto tiene la consideración de envase a efectos de este impuesto en la medida en que está diseñado para manipular y presentar la mercancía y, si bien forman parte integrante del embutido y es necesario para elaborarlo, ambos elementos no van a ser consumidos conjuntamente, por lo que están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, quedando en consecuencia, su fabricación, sujeta al Impuesto, siendo el contribuyente del impuesto el fabricante del cordel de plástico, puesto que es la persona que realiza el hecho imponible de fabricación.
38. **IMPORTACIÓN Y ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE PARTES Y ACCESORIOS DE PRODUCTOS SANITARIOS (V0995-23).** Una empresa que realiza importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos sanitarios, consulta sobre la exención de las partes y accesorios de los productos sanitarios, la exención de los embalajes de los productos sanitarios y, en su caso, obligaciones formales. LA DGT entiende que en la medida en que los productos que importa -o adquiere- intracomunitariamente, tengan la consideración de productos sanitarios y como tales cumplan con los requisitos establecidos en el Real Decreto 1591/2009, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto conteniendo los citados productos, estará sujeta y exenta en virtud del artículo 75 de la Ley. Ahora bien, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases sujetos al impuesto, que contengan accesorios o partes de productos sanitarios no podrá acogerse a los supuestos de exención del artículo 75, letras a) o b) de la Ley, si dichos productos por sí mismos no tienen la consideración de productos sanitarios en los términos señalados. Con respecto a las obligaciones formales, están reguladas en el artículo 82 de la Ley y en la Orden HFP/1314/2022, 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.

39. **ENVASES DE PRINCIPIOS ACTIVOS UTILIZADOS EN LA FABRICACIÓN DE MEDICAMENTOS** (V0996-23) (V0997-23). Un agente de aduanas que realiza importaciones de principios activos (API) para la fabricación de productos farmacéuticos, solicita aclaración sobre si procede aplicar la exención prevista en el artículo 75 de la Ley 7/2022. Concluye la DGT, conviniendo con el artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, que el principio activo, fabricado de conformidad con las normas de correcta fabricación, es el componente principal del medicamento y el que ejerce la acción farmacológica, inmunológica o metabólica, esto es, la sustancia sin la cual el medicamento carecería de sus propiedades curativas o preventivas de enfermedades en seres humanos o animales. Por otra parte, el principio activo únicamente puede destinarse a la fabricación de un medicamento, no pudiendo destinarse a otros usos. En consecuencia, para el Centro Directivo, puesto que un producto no tendría la clasificación de medicamento sin la existencia del principio activo, sustancia base del mismo, la importación de los envases conteniendo principios activos para la fabricación de medicamentos, podrá acogerse al supuesto de exención del artículo 75 de la Ley, en la medida en que los principios activos se destinen a la fabricación de un medicamento y su fabricación cumpla con los principios y directrices de las normas de correcta fabricación.
40. **COMPLEMENTOS ALIMENTICIOS, COSMÉTICOS Y PRODUCTOS SANITARIOS** (V1004-23). Una empresa se dedica al desarrollo y comercialización en el mercado español de complementos alimenticios, cosméticos y productos sanitarios adquiridos en Italia, envasados en blisters, sobres y botes que contienen plástico, aunque sus fichas técnicas no especifican que sean reutilizables, siendo los blisters y botes utilizados también aptos para embalaje farmacéutico. Solicita aclaración si los supuestos de exención regulados en el artículo 75 de la Ley 7/2022, resultarían de aplicación a los envases de los complementos alimenticios que distribuye la empresa, ya que serían asimilables a medicamentos en cuanto a su envasado. Al respecto, la DGT exhibe que lo que determina la exención al impuesto, es el destino efectivo de los productos a los usos recogidos en las letras a) y b) del Artículo 75 de la Ley, y que los blíster o botes a los que se refiere la consultante sean asimilables a los utilizados en los medicamentos en cuanto a su envasado, no determina que estén también exentos, sino que tales productos estarán exentos cuando cumplan su función de envase destinado a la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario. Entonces, el centro Directivo aclara que si el complemento alimenticio tiene la consideración de medicamento, o alimento para usos médicos especiales, conforme a la legislación sectorial, podrá beneficiarse de la exención recogida en el Artículo 75.1. Se aplicará la exención recogida en la letra a) de dicho artículo, cuando los productos se adquieran y vayan a destinarse a prestar la función de envase de tales productos, siempre que pueda probarse dicho destino efectivo. Se aplicará la exención recogida en la letra b), cuando se adquieran prestando ya la función de envase de los mencionados productos.
41. **DECLARACIÓN PREVIA DE EXENCIÓN EN ENVASES DE MEDICAMENTOS** (V1006-23). La consultante realiza adquisiciones internas y adquisiciones intracomunitarias de determinados medicamentos y productos sanitarios. La DGT entiende que en el supuesto de que

se adquieran los productos sanitarios ya envasados, no estará obligado a aportar la declaración previa establecida en el artículo 75, letra a) de la Ley, ni ostentará la condición de contribuyente a efectos del Impuesto. Únicamente deberá aportar la citada declaración previa al fabricante de los envases, en el supuesto de que los adquiriera en el mercado para posteriormente envasar los medicamentos o productos sanitarios, antes de su comercialización. Por la adquisición intracomunitaria de envases, incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, conteniendo medicamentos o productos sanitarios, el consultante realiza el hecho imponible “adquisición intracomunitaria”, actuando, en consecuencia, en calidad de contribuyente. Ahora bien, la adquisición intracomunitaria de los citados envases estará sujeta al impuesto y exenta, en virtud de lo establecido en el artículo 75, letra b) de la Ley. Tampoco será preciso aportar la declaración previa, establecida en el artículo 75, letra a) de la Ley.

- 42. BOLSAS DE PLÁSTICO RECICLADO NO REUTILIZABLE (V1008-23).** Empresa dedicada a la fabricación de bolsas integrada en un setenta por ciento por plástico reciclado y con un grosor mínimo 50 micras, a partir de bobinas de plástico adquiridas a un tercero, solicita aclaración si la bolsa es o no un envase reutilizable a efectos de la Ley 7/2022, y si forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial. Recuerda el Centro Directivo que para determinar si el producto es o no reutilizable, habrá que atender a lo que establece el artículo 68.1.a) de la Ley, de manera que dependerá de si el producto fue concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser relleno o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado. En este sentido, entiende la DGT que la mera mención su composición y grosor, no será suficiente para excluir automáticamente a estos envases del ámbito objetivo del impuesto. Antes bien, el carácter de reutilizable de un producto dependerá de la concreta configuración objetiva del mismo, y habrá de acreditarse que efectivamente fue concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser relleno o reutilizado con el mismo fin para el que fueron diseñados. El modo de acreditar tales extremos, sin embargo, no puede determinarse, *a priori*, por el Centro Directivo y habrá que acudir en cada caso a 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, incluyéndose por ejemplo la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. En consecuencia, si no se acredita que los envases objeto de consulta son reutilizables en el sentido apuntado, estarán incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.
- 43. FABRICACIÓN DE UN ENCINTADO DE PLÁSTICO QUE PERMITE PRESENTAR CLAVOS EN BOBINAS (V1010-23).** Empresa dedicada a la fabricación de tornillería y artículos derivados del alambre, fabrica un encintado de plástico que permite presentar los clavos en bobinas y que se fabrica en una extrusora que calienta y funde la granza, dándole forma de cinta; una perforadora se encarga de perforar esa cinta con el diámetro necesario para insertar los clavos. La cinta es, o bien incorporada al proceso productivo para insertar los clavos, o bien es vendida a dos clientes de Dinamarca y Alemania. Los clavos encintados de este modo se destinan a la venta fuera de España, el mercado europeo y la exportación. Según la DGT, la cinta para la presentación de clavos en bobinas, no cabe duda de que se trata de artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (los clavos que se encantan en ella). No se menciona en la consulta formulada, que el producto en cuestión sea reutilizable, ni se discute su composición, por lo que cabe concluir que dicho producto es un envase de plástico no reutilizable que forma parte del ámbito objetivo del Impuesto. Sin embargo, se afirma además que la cinta es, o

bien incorporada al proceso productivo para insertar los clavos, o bien es vendida a dos clientes de Dinamarca y Alemania, y que los clavos encintados de ese modo se destinan a la venta fuera de España (para el mercado europeo y para la exportación). En este caso, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73.b) de la Ley, que establece que no estarán sujetas al impuesto la fabricación de aquellos productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. Ahora bien, tal y como establece el propio artículo 73.b), la efectividad de este supuesto de no sujeción, quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los mismos del territorio de aplicación del impuesto.

44. **MATERIA PRIMA EMPLEADA EN LA FABRICACIÓN DE ETIQUETAS PLÁSTICAS (V1012-23).** La consultante elabora etiquetas con material plástico, fabricado con materia virgen y solicita aclaración sobre si el proveedor de la materia prima empleada en la elaboración de las etiquetas debe repercutirle el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable. El Centro Directivo indica que las etiquetas que el interesado fabrica no son envase en el sentido del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, sino productos destinados a permitir la comercialización o presentación de envases, por lo que quedarán incluidas en el ámbito objetivo del impuesto en la medida que se destinen a ser incorporadas a envases no reutilizables, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.c) de la Ley. De acuerdo con lo anterior, el material plástico que incorporan las etiquetas, fabricado con materia virgen, no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto, pues no está destinado a obtener los envases definidos en el artículo 68.1.a) de la Ley. De ello se deriva que su adquisición no está sujeta al impuesto. Ahora bien, la actividad que realiza la consultante tendrá la consideración de fabricación, conforme a lo previsto en el artículo 71.1.b) de la Ley 7/2022.
45. **FABRICACIÓN DE SOPORTES DE BOBINAS DE FILM PLÁSTICO, A PARTIR DE UNA MATERIA PRIMA RECICLADA SIN DISPONER DEL CERTIFICADO QUE LO ACREDITE (V1013-23).** La consultante fabrica un soporte sobre el que se forman las bobinas de film retráctil, destinado a la industria a partir de una materia prima reciclada, pero el proveedor no dispone de certificado que lo acredite. Se afirma también que el soporte es reutilizable, aunque indica que sus clientes no le proporcionan ningún certificado acreditativo de tal hecho. Según la DGT, los soportes para formar bobinas de plástico no caben duda de que se trata de artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (el plástico film al que dan soporte), por lo que tienen la consideración de envase a efectos del impuesto. Adicionalmente, para determinar si se incluye o no dentro del ámbito objetivo del impuesto, hay que analizar si es o no reutilizable, y si contiene o no plástico, cosa que en el supuesto planteado no se pone en duda. Por su parte, para determinar si el producto es o no reutilizable habrá que atender a lo que se establece en el último párrafo del artículo 68.1.a) de la Ley, de manera que tal circunstancia dependerá de si el producto fue concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado, que se podrá acreditar con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un certificado UNE-EN 13429:2005, emitido por una entidad acreditada. Y respecto a que los envases de plástico están compuestos por plástico reciclado, únicamente en el supuesto de que el contribuyente acredite tal condición, dicha cantidad expresada en kilogramos no formará parte de la base imponible del Impuesto.

46. **ENVASES CONTENIENDO EXCIPIENTES DESTINADOS A LA FABRICACIÓN DE MEDICAMENTOS** (V1038-23). La consultante es una sociedad, cuya actividad consiste en la importación, adquisición intracomunitaria o adquisición en el territorio de aplicación del Impuesto de materia prima (principio activo y excipientes), envasados en bidones de plástico, palés retractilados, etcétera, para la elaboración de productos farmacéuticos que vende a clientes dentro y fuera de la Unión Europea y que solicita saber si le puede resultar de aplicación alguno de los supuestos de exención regulados en el artículo 75 de la Ley 7/2022. Con respecto a los excipientes, la Agencia Española de medicamentos y productos sanitarios, manifiesta que los excipientes son sustancias inertes, que se mezclan con principios activos para conformar los medicamentos y así darles consistencia, forma, sabor u otras cualidades que faciliten su dosificación y uso. Estos componentes pueden ser de diferentes tipos: 1) Colorantes, conservantes, coadyuvantes, estabilizantes, espesantes, emulsificantes, saborizantes, sustancias aromáticas o sustancias similares; 2) Componentes del recubrimiento externo de los medicamentos destinados a ser ingeridos por el paciente o administrados de cualquier otra forma (cápsulas, cápsulas de gelatina, cápsulas rectales, etc.); 3) Componentes de los parches transdérmicos; 3) Mezclas de excipientes, como los utilizados en la compresión directa o en el recubrimiento o en el pulido de formas farmacéuticas orales; 4) Reguladores del pH; 5) Componentes de tintas utilizadas para marcar las formas farmacéuticas orales; 6) Diluyentes presentes, por ejemplo, en extractos de plantas o en concentrados de vitaminas; y 7) Componentes presentes en la mezcla de compuestos químicamente relacionados (por ejemplo, conservantes). Concluye entonces la DGT, que a la vista de lo expuesto, los diferentes tipos de excipientes carecen de acción farmacológica, inmunológica o metabólica, lo que implica que pueden destinarse tanto a la fabricación de medicamentos, aportándoles consistencia, forma, sabor u otras cualidades que faciliten su dosificación y uso, como a la fabricación de otro tipo de productos. En consecuencia, la importación o adquisición intracomunitaria de los envases conteniendo excipientes, no podrá acogerse al supuesto de exención del artículo 75 de la Ley.
47. **EXENCIONES** (V1039-23). Un fabricante de bobinas de plástico que imprimen y posteriormente convierten en bolsas y que sus clientes piden que el producto se les entregue exento del Impuesto especial, solicita saber en qué condiciones se pueden aplicar los supuestos de exención del Impuesto. La DGT reproduce en su respuesta el artículo 75 de la Ley, enumerando los supuestos de exención: 1) La fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de envases, productos semielaborados (preformas, etcétera) y cierres, que contengan plástico no reutilizable que se destinen a prestar la función de contención, de «medicamentos», «productos sanitarios», «alimentos para usos médicos especiales», «preparados para lactantes de uso hospitalario» y «residuos peligrosos de origen sanitario»; 2) La introducción por importación o adquisición intracomunitaria de envases que contengan medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario; 3) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados, cuando no se destinen a envases del ámbito objetivo del impuesto; 4) La adquisición intracomunitaria de productos enviados directamente a un territorio distinto al de aplicación del impuesto; 5) La adquisición intracomunitaria de productos que han dejado de ser adecuados para su utilización o han sido destruidos; y 6) La importación o adquisición intracomunitaria de envases con contenido no reciclado que no exceda de 5 kilogramos en un mes. Por último, recuerda la DGT que la efectividad de la exención quedará condicionada a que se acredite la realidad de los hechos a los cuales se les aplica la exención.

48. **ADQUISICIÓN DE ENVASES A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE CON MATRIZ EN FRANCIA (V1041-23).** Una entidad que compra productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables a un establecimiento permanente ubicado en España, cuya matriz se localiza en Francia, solicita saber la tributación de tal operación. Los bienes son enviados directamente desde Francia y/o Alemania. El criterio del Centro Directivo es que la adquisición intracomunitaria de los productos objeto del Impuesto, la realiza el establecimiento permanente ubicado en territorio español, que es el adquirente el poder de disposición de los productos objeto del Impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto. El establecimiento permanente es quien emite la correspondiente factura, en la que consigna el número de identificación fiscal del establecimiento permanente. Por lo tanto, el establecimiento permanente es el que realiza la adquisición intracomunitaria, o sea, la realización de uno de los hechos imposables regulados en el apartado 1 del artículo 72 de la Ley, adquiriendo la condición de contribuyente según lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley.
49. **PRODUCTO INTERMEDIO UTILIZADO EN LA FABRICACIÓN DE CÁNULAS PARA INSEMINACIÓN DE CERDOS (V1047-23).** Empresa cuya actividad principal es la extrusión de plástico y la fabricación de un producto intermedio que sus clientes incorporan en su producto final. En particular, el cliente fabrica cánulas de inseminación de cerdos, de un solo uso, de las cuales la consultante fabrica y solicita aclaración si la parte de la cánula que ellos fabrican esta sujeta al impuesto especial. A juicio de la DGT, el producto objeto de consulta no forma parte del ámbito objetivo del impuesto, ya que no queda incluido en ninguna de las tres categorías de productos que contempla el artículo 68 de la Ley. En consecuencia, su importación, fabricación o adquisición intracomunitaria no estará sujeta al impuesto.
50. **ROLLOS DE FUNDAS PROTECTORAS PARA LOS ASIENTOS DE LOS VEHÍCULOS QUE SE COLOCAN EN LOS TALLERES MECÁNICOS (V1049-23).** El consultante es una empresa que se dedica a la importación y comercialización de productos destinados a diferentes sectores: Automoción, suministros industriales, ferretería-bricolaje, equipos de taller; y pregunta si están dentro del ámbito objetivo del Impuesto especial, los rollos de fundas protectoras para los asientos de los vehículos que se colocan en los talleres mecánicos durante la reparación de los mismos, para mantenerlos libres de suciedad y partículas infecciosas y evitar su propagación. Según el Centro Directivo, de la información aportada no se deduce que los rollos de fundas protectoras de plástico tengan unas cualidades específicas que delimiten su uso de forma exclusiva, permitiendo también su uso, por ejemplo, como elemento de protección de los asientos durante el transporte de coches nuevos. Por tanto, en la medida en que el artículo está diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, tiene la condición de envase conforme a lo dispuesto en el artículo 68.1.a) de la Ley. Por otro lado, la funda protectora no forma parte integrante del producto que contiene, y no es necesario 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. Por último, es un producto no reutilizable y de plástico, entonces, ha de entenderse definitivamente incluido en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.
51. **ELEMENTO AUXILIAR EN ENVASE «BAG IN BOX» (V1050-23).** La consultante se dedica al comercio al por mayor de zumos de frutas que se suministran en formato "Bag in Box"; es decir, un envase formado por una caja y una bolsa, fabricados de cartón el primero y de

aluminio el segundo. Este envase está diseñado y adaptado para ser usado en una maquinaria que conservará y dispensará los zumos para su consumo. El propio "*Bag in Box*" lleva incorporado un mecanismo dispensador, que conecta dicho envase con la máquina dispensadora. El mecanismo que conecta ambos artículos (envase y maquinaria), está fabricado de material plástico no reutilizable. La consultante desea saber si el mecanismo, que conecta el envase y la maquinaria, fabricado de material plástico no reutilizable, forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En opinión de la DGT, el mecanismo de plástico al que se refiere la consultante, es un elemento auxiliar integrado en el envase, en los términos del artículo 2.f) del citado Real Decreto 1055/2022, y por ello tiene la consideración de envase. Además, está compuesto de plástico, en los términos del artículo 2. letra u) de la Ley, y, salvo que el envase tenga la condición de reutilizable, forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

- 52. ENVASES REUTILIZABLES CERTIFICADOS POR NORMA UNE-EN 12875-1:2005. RESISTENCIA MECÁNICA AL LAVAVAJILLAS DE LOS UTENSILIOS (V1063-23).** Una entidad que va a importar bandejas y recipientes de plástico para envasar y transportar los alimentos, quiere saber si puede acreditar la reutilización de dichos productos plásticos con la norma UNE-EN 12875-1:2005 "Resistencia mecánica al lavavajillas de los utensilios. Parte 1: Método de ensayo de referencia para artículos de uso doméstico". El Centro Directivo, no responde especialmente sobre la norma UNE citada por la consultante, sino que refiere a la trascendencia de la prueba del envase reutilizable, concluyendo que tendrá tal consideración aquel que pueda acreditarse como tal. De esta forma, la DGT recuerda que tienen 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. Respecto de los medios de prueba, cabe recordar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. Así, respecto de los medios de prueba posibles que pueda utilizar el obligado tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que "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"; y en el artículo 105.1, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo." Por consiguiente, le corresponde valorar los medios de prueba aportados por la consultante a los actuarios responsables de la tramitación de aquellos procedimientos tributarios, donde el consultante quiera hacer valer su derecho.
- 53. MEDIO DE PRUEBA DE LA UNE-EN 13429:2055 -ENVASES Y EMBALAJES. REUTILIZACIÓN (V1065-23).** La consultante es una sociedad que se dedica a la fabricación, comercialización y distribución nacional de artículos acabados en materias plásticas, abarcando una amplia gama de productos, en particular, la fabricación de envases de plástico para el sector alimentario. Tales envases se diferencian en dos grupos, el primero que son «no reutilizables», porque se conciben, diseñan y comercializan para un solo uso; y un segundo grupo, que son «reutilizables» y poseen una certificación emitida por entidad acreditada

al efecto al amparo de la norma UNE-EN 13429:2055 Envases y embalajes. Reutilización. La sociedad solicita saber si los envases de plástico del segundo grupo que fabrica para el sector alimentario tienen la condición de reutilizables. La DGT considera que la medida en que se acredite esta condición, por cualquier medio de prueba, incluido el citado certificado emitido por entidad acreditada, no estará sujeta al Impuesto la fabricación de dichos envases y la consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto por estos productos.

54. **SACOS «BIG BAGS» (V1067-23).** Una empresa que realiza adquisiciones intracomunitarias de mercancías en sacos «*Big Bags*» y que una vez recibidos los sacos se desechan, solicita aclaración sobre si la adquisición intracomunitaria de mercancías entregadas dentro de los sacos, implica la sujeción al Impuesto especial. Además, solicita saber si dichos «*Big Bags*» tienen la consideración de reutilizables. 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. f) del Real Decreto 1055/2022, y así mismo, al estar compuestos por plástico, se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto si no son reutilizables. Por otro lado, la realización de una adquisición intracomunitaria de productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto, implica la realización del hecho imponible, conforme el apartado 1 del artículo 72 de la Ley, que dispone que están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
55. **TINTAS CONTENIDAS EN ENVASES DE PLÁSTICO RECICLABLE (V1080-23) (V1081-23).** Dentro del sector de imprentas y empresas dedicadas a las artes gráficas, una empresa vende consumibles para equipos de impresión de gran formato. Uno de esos consumibles son las tintas que vienen contenidas en envases de plástico reciclable, y solicita saber si los citados envases forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En opinión de la DGT se trata de artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (tintas para equipos de impresión de gran formato). Por consiguiente, en la medida que pueda identificarse con un mero contenedor desechable de tinta, tóner, resina, filamento o similar, que alimenta un sistema específico de impresión, tendrá la consideración de envase. Por otra parte, para analizar si el producto es o no reutilizable, y si contiene o no plástico (hecho este, el de su composición, respecto del cual la consultante afirma expresamente que los envases que contienen las tintas son de plástico), deberá atenderse a lo que se establece en el último párrafo del artículo 68.1.a) de la Ley, esto es, cuando haya sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenado o reutilizados con el mismo fin para el que fue diseñado. En virtud de esto, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho. Por lo demás, el hecho de que el envase sea de plástico reciclable no tiene incidencia a efectos impositivos, pues la Ley solo considera como beneficio que el envase esté compuesto de plástico reciclado (en cuyo caso, según el artículo 77.1, la cantidad de este tipo de plástico no se incluiría en la base imponible), y que el envase sea reutilizable.
56. **CARTUCHOS PARA IMPRESORAS 3D (V1082-23).** Una empresa que realiza adquisiciones intracomunitarias de lo que denomina cartuchos para impresoras 3D, solicita saber si las citadas adquisiciones intracomunitarias están o no sometidas al impuesto. A juicio de la

DGT, que un cartucho para impresora (sea o no de tipo 3D), tenga la consideración de envase a efectos del impuesto, dependerá exclusivamente de su configuración objetiva y no de la denominación que comercialmente se le atribuya. Así, y en la medida en que contenga plástico, si el cartucho puede identificarse con un mero contenedor desechable de tinta, tóner, resina, filamento o similar, que alimenta un sistema específico de impresión, tendrá la consideración de envase, y tanto su fabricación, como su importación o adquisición intracomunitaria estará, en consecuencia, sujeta al impuesto. Ahora bien, no tendrá la consideración de envase a efectos del impuesto cuando no se trate de un mero contenedor del pigmento o del material utilizado para la impresión, sino de un conjunto sustituible de la impresora que contenga, además de ese pigmento o material, los elementos que realizan la impresión en sí, como el propio cabezal que proyecta la tinta en el papel, los cilindros que permiten la fijación del tóner, un micro conducto inyector, una película que se calienta o unas resistencias que producen el calentamiento.

57. **POSIBILIDAD DE NO SUJECCIÓN EN LA IMPORTACIÓN DE BOLSAS DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLE QUE CONTIENEN MATERIA PRIMA DESTINADA A FABRICAR MEDICAMENTOS** (V1083-23). Una empresa se dedica a la comercialización, exportación, e importación de productos farmacéuticos. Importa materia prima para la elaboración del medicamento que viene contenida en bolsas de plástico no reutilizables, que se introducen dentro de un contenedor de metal. Las bolsas no han sido diseñadas para ser entregadas con la materia prima importada y podrían utilizarse para diversos usos, al tratarse de bolsas estándar, y solicita saber si la importación de las bolsas podría acogerse al supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 73.1.d) de la Ley 7/2022, por no estar las bolsas diseñados para ser entregados juntamente con dichas mercancías. En opinión de la DGT, las bolsas de plástico no reutilizables, objeto de consulta, tienen la consideración de envases al estar diseñadas para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar las mercancías (la materia prima), por lo tanto, al contener plástico y ser no reutilizables, formarán parte del ámbito objetivo del impuesto conforme a la letra a) del artículo 68.1 de la Ley. Por otra parte, a pesar de lo manifestado por el consultante, lo cierto es que las bolsas de plástico a que se refiere sí son susceptibles de ser entregadas con la mercancía, puesto que son objeto de transporte junto con la mercancía durante la cadena de distribución; de hecho, la mercancía para ser entregada es necesario que esté contenida en dichas bolsas. En consecuencia, el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73.d) de la Ley, no resulta de aplicación a la importación de las bolsas objeto de consulta, quedando, por tanto, sujeta al impuesto la importación de las mismas, en virtud del apartado 1 del artículo 72 de la Ley.
58. **MALETINES DE PLÁSTICO CONTENIENDO HERRAMIENTAS** (V1084-23). Una sociedad que se dedica a la importación de herramientas contenidas en maletines de plástico, solicita saber si tales maletines de plástico se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto. A juicio de la DGT, los maletines de plástico no tienen la consideración de envase a efectos del impuesto, ya que, a pesar de estar diseñados para contener, proteger, distribuir y presentar la mercancía, se aplica la salvedad contenida en el citado artículo 68 de la ley: 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, por lo que el Centro Directivo concluye que los maletines de plástico que contienen herramientas en su interior, no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto. El mismo criterio está recogido en el listado de ejemplos expuestos en el Anexo I de 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, donde se considera que las cajas de herramientas no son envases.

59. **DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO POR LA VENTA DE ENVASES (V1085-23).** Una empresa que se dedica a la adquisición dentro de España de envases de plástico incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto y que posteriormente vende a otras empresas, solicita saber sobre la posibilidad que tiene de recuperar el importe del impuesto pagado. En este sentido, la DGT indica que la Ley no recoge otros mecanismos de recuperación que los expuestos en el artículo 81 de la Ley, a saber: 1) los adquirentes, que no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación; 2) los adquirentes que acrediten que el destino de los productos es el de envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario; 3) los adquirentes de los productos, cuando acrediten que tras la realización de alguna modificación en los mismos, puedan ser reutilizados; 4) los adquirentes de 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. El Centro Directivo concluye que, si la empresa consultante se encuentra en alguna de las situaciones transcritas del artículo 81 de la Ley, podrá solicitar la devolución del impuesto abonado al adquirir los envases de plástico, siempre que pueda acreditar el cumplimiento de dichas situaciones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
60. **LOS ANTICIPOS CUANDO FINALMENTE NO SE FABRICAN LOS ENVASES (V1086-23).** El consultante plantea una operación, en la que su cliente paga por adelantado la totalidad del precio de un contrato que supone la fabricación de un envase de plástico incluido en el ámbito objetivo del Impuesto especial. Posteriormente, el contrato no se llega a realizar y, por consiguiente, no se llega a fabricar dicho envase. El consultante desea conocer cuál es el momento del devengo del impuesto y si este se ha producido en la operación descrita. En opinión de la DGT, en la operación descrita se ha producido el devengo del impuesto, de acuerdo con el artículo 74.1 de la Ley y, como se ha realizado el pago anticipado anterior a la realización del hecho imponible, el devengo del impuesto se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. No obstante, continúa la DGT en su respuesta, si el impuesto se hubiera llegado a liquidar e ingresar con anterioridad a la cancelación del contrato, el consultante podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos, regulada en el artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
61. **ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE UN POLÍMERO LÍQUIDO EN BIDONES PARA OBTENER ESPUMA DE POLIURETANO DESTINADO A MOLDES (V1088-23).** Una sociedad que realiza adquisiciones intracomunitarias de un polímero líquido en bidones, con dos componentes diferentes y que, posteriormente, comercializa a nivel nacional dichos componentes de forma separada, los cuales, mediante su combinación, dan lugar a una espuma de poliuretano que se solidifica de forma instantánea. Dicha espuma adquirirá la forma del material que se coloca sobre ella y que se empleará como molde para protegerlo. La sociedad desea conocer si el polímero líquido contenido en bidones y la espuma final de poliuretano, se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto, así como quién es el contribuyente de la operación descrita. La DGT responde que con la información recogida en el escrito de consulta, la obtención del molde formado por la mezcla de los dos componentes, es fruto exclusivamente del polímero contenido en los bidones, por lo que,

de acuerdo con la definición de fabricación contenida en el artículo 71.1.b), dicha operación no tendrá tal consideración. Es por ello por lo que los clientes de la sociedad consultante no tendrán la condición de contribuyentes, no tributando por el producto resultante de esta mezcla, la espuma de poliuretano. Por el contrario, la propia sociedad consultante, en tanto que realiza el hecho imponible de adquisición intracomunitaria de productos incluidos en el ámbito objetivo de este impuesto, es decir, de productos plásticos semielaborados, y dichos productos están destinados a la obtención de envases de plástico, tendrán la condición de contribuyente.

62. **AUTOADHESIVOS UTILIZADOS COMO CIERRE EN CAJAS DE CARTÓN (V1089-23).** La consultante es una sociedad que se dedica a la elaboración y comercialización de vino embotellado, el cual se encuentra contenido en cajas de cartón que son cerradas mediante autoadhesivos de plástico. Posteriormente, dichas cajas son transportadas en palés, utilizándose film para envolver los mismos. La sociedad consultante desea conocer si los autoadhesivos utilizados como cierre de las cajas de cartón y el film para envolver los palés se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Una vez más, la DGT resuelve sobre la discutida interpretación de la «no sujeción» de los autoadhesivos de plástico, en base a lo dispuesto en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022, que contempla que la «no sujeción» al impuesto de 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. El Centro Directivo, tal como hemos [comentado en innumerables ocasiones](#), instituye una definición «*sui generis*» del término adhesivo, considerando que el término adhesivo debe entenderse tanto a la sustancia que, interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, sirve para pegarlos, como a las pegatinas o a las cintas adhesivas. Concluye la DGT, señalando que en la medida que los autoadhesivos a los que se refiere la consultante cumplan la definición anterior, quedarán no sujetos al impuesto.