

1. **ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE ENVASE REUTILIZABLE (V1713-23).** La consultante es una empresa que fabrica, a partir de granza de polietileno, envases de plástico que están destinados, fundamentalmente, al sector alimentario. El Centro Directivo recuerda que tendrán la condición de reutilizables cuando hayan sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. En virtud de esto, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. 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.

En consecuencia, en la medida en que acredite que los envases son reutilizables, por cualquier medio de prueba válido en derecho, no estará sujeta al Impuesto la fabricación de dichos envases y la consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

2. **EL CONCEPTO DE ENVASE EN TODAS LAS FASES DE LA CADENA DE FABRICACIÓN, DISTRIBUCIÓN Y CONSUMO. (V1714-23).** La consultante se dedica a la importación de envolturas o tripas artificiales plásticas no reutilizables para la industria cárnica y láctea. Señala que algunos de sus clientes utilizan estos materiales en sus procesos internos de producción (cocción) y los desechan (pelado), por lo que no forman parte del producto como envase final que se pone a la venta al consumidor. Solicita saber si, al no formar parte del producto como envase final, esas envolturas o tripas artificiales plásticas están sujetas al Impuesto.

La DGT acude al artículo 2 del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, para recordar que se considera envase a 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. Motivo por el cual, el hecho de que los productos a los que se refiere la consultante no formen “parte del producto como envase final que se pone a la venta al consumidor”, es irrelevante a efectos de su consideración como envase.

Del mismo modo, el supuesto de no sujeción del artículo 73.d) de la Ley no es de aplicación en este caso, porque no se puede considerar que el producto objeto de la consulta (la envoltura o tripa artificial plástica no reciclable) no esté diseñado para ser entregado conjuntamente con las mercancías que contiene.

3. **SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE DISPENSADORES Y CARTUCHOS PARA LA DOSIFICACIÓN DE PRODUCTOS DE HIGIENE (V1715-23).** La sociedad consultante se dedica a la fabricación y comercialización de dispensadores, así como de cartuchos que se utilizan en combinación con estos para la dosificación de productos de higiene y cuidado de la piel. Estos productos de higiene son aplicados en diferentes formatos, ya sea en jabón, gel, crema o espuma.

El Centro Directivo acude a la definición de envases de plástico y recuerda que a tenor de lo dispuesto en el arriba transcrito artículo 68.1.a) de la Ley, se incluyen dentro del ámbito objetivo del impuesto no solo los envases que se definen en la

propia Ley 7/2022, de 8 de abril, sino también cualesquiera otros que, no encontrando encaje en

dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente

Dicho esto, los cartuchos que contienen el producto utilizado en la higiene y cuidado de la piel, los cuales son utilizados en combinación con los dispensadores para su correcta aplicación, al estar diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías y no resultarle de aplicación los criterios anteriormente transcritos excluyentes de la definición de envase, sí tienen dicha consideración, por lo que, en la medida que contengan plástico y no tengan la consideración de reutilizables, formarán parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Respecto a los dispensadores, en la medida en que tengan la consideración de reutilizables, no formarán parte del ámbito objetivo del impuesto y su fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto, no estará sujeta al mismo.

4. SUJECIÓN AL IMPUESTO DE PROTECTORES ANTIRROEDORES (V1716-23). La consultante es una entidad fabricante de "protectores anti-roedores", cuyo objetivo es proteger a la planta del olivo de los roedores.

Si bien es cierto que los protectores anti-roedores encajan en el ámbito objetivo del Impuesto por cumplir con los requisitos del artículo 68 de la Ley, no es menos cierto que los protectores anti-roedores, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con las plantas a las que protegen, motivo por el cual no estará sujeta al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables ni su fabricación, ni su importación o adquisición intracomunitaria, puesto que la letra d) del artículo 73 de la Ley dispone que la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos a los que hace referencia el artículo 68.1.a) que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías, estarán no sujetos.

5. NO SUJECIÓN DE ENVASES DE SUSTANCIAS CON LA FINALIDAD DE ANÁLISIS MÉDICOS O CLÍNICOS (V1717-23). La consulta versa sobre los envases de plástico no reutilizables cuya finalidad es almacenar sustancias que van a ser objeto de análisis médicos o clínicos, como pueden ser muestras de orina, sangre o similares con el objeto de ser analizados médica o clínicamente. El Centro Directivo, como ya ha manifestado en anteriores consultas vinculantes, reitera que un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y dado que muestras para el análisis in vitro de orina, heces y esputos y legionelosis y salmonelosis 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.

6. LA ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE PREFORMAS PARA LA FABRICACIÓN DE BOLSAS FLEXIBLES PARA LÍQUIDOS CONSTITUYE UN HECHO IMPONIBLE (V1718-23). La consultante se dedica a la fabricación de bolsas flexibles para líquidos llamadas "bag in box". Las bolsas están formadas por varias

láminas, que protegen el producto de la oxidación y de la luz, y por una válvula que sirve de grifo o tapa para la dosificación del producto. Para la fabricación, adquiere preformas de plástico no reciclado a otros países de la Unión Europea. El Centro Directivo resuelve que en tanto y cuanto la consultante realiza adquisiciones intracomunitarias de preformas de plástico no reciclado a partir de las cuales elabora las bolsas de plástico para líquidos, y las bolsas flexibles de plástico encajan en la definición de envase prevista en la letra a) del artículo 68 ya que están destinadas a contener, proteger y distribuir la mercancía, las preformas de plástico tienen la consideración de producto semielaborado, y como se destinan a la elaboración de dichos envases, están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 68.b). En consecuencia, la adquisición intracomunitaria de las preformas de plástico está sujeta al impuesto conforme a lo establecido en el artículo 71 de la Ley.

7. FORMA DE ACREDITAR LA CANTIDAD DE PLÁSTICO RECICLADO QUÍMICAMENTE (V1719-23). El artículo 77 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular establece que la base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. E indica que tendrá la consideración de plástico reciclado el material definido en el artículo 2.u) de la misma ley obtenido a partir de operaciones de valorización a las que hace referencia el artículo 2.bc) de la ley.

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.

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

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

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

En consecuencia, para que la cantidad de plástico reciclado contenida en los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto no entre en el cómputo de la base imponible, dicha cantidad, expresada en kilogramos, deberá acreditarse conforme a lo señalado

anteriormente.

8. LA NO APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN A LAS IMPORTACIONES Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE ENVASES QUE CONTIENEN EXCIPIENTES (V1720-23). El consultante realiza importaciones y adquisiciones intracomunitarias de envases que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y que contienen excipientes. Quiere saber si se puede aplicar la exención relativa a los medicamentos regulada en el artículo 75 de la Ley 7/2022, de 8 de abril.

La DGT precisa, con respecto a los excipientes, que 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. 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.

9 NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO LOS SOPORTES PARA VELAS (V2071-23). La consultante se dedica a la a la fabricación, comercialización y venta de soportes plásticos para velas, y solicita aclaración sobre si dichos soportes están sujetas al impuesto.

El Centro Directivo apela al Anexo I de la Ley, que contempla una serie de ejemplos ilustrativos de la interpretación de la definición de envase y dispone expresamente que no se considerarán envases los soportes de velas (como por ejemplo los que se usan para cementerios, que son sobre los que formula la pregunta la consultante) ya que se considera que “dichos artículos 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.”. En consecuencia, el producto fabricado por la consultante no tiene la consideración de envase conforme a la normativa vigente, y no se incluye en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

10. ES HECHO IMPONIBLE EN CONCEPTO DE FABRICACIÓN LA PLASTIFICACIÓN DE PLIEGOS DESTINADOS A ESTUCHES (V2072-23). La consultante es una empresa de artes gráficas que plastifica superficies de papel y cartón, y actúa como fabricante intermedio de todo tipo de productos. En ocasiones sus clientes les piden que plastifiquen pliegos (complejo) que van a ir destinados a estuches que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables ya que en sus órdenes de pedido identifican el producto final. Una vez que la compareciente realiza el complejo poniendo el plástico unido con adhesivos al pliego de papel/cartón, este complejo se le entrega al cliente que es quien fabrica el estuche en sus talleres propios o subcontratados sin aportar nuevamente plásticos. Desea saber si debe repercutir el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables a su cliente.

En base al artículo 71.1.b) de la Ley 7/2022, de 8 de abril que dispone que no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de esta ley o, además de los anteriores, de otros productos que no contengan plástico.

Asimismo, tendrá la consideración de fabricación la incorporación a los envases de otros elementos de plástico que, no constituyendo por sí mismos, de manera individualizada, parte del ámbito objetivo del impuesto, tras su incorporación a los envases pasen a formar parte de los mismos. La DGT concluye que si la consultante no incorpora otros elementos de plástico no incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, la actividad que realiza no tendrá la consideración de fabricación a efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. A sensu contrario, en caso de que sí incorpore otros elementos de plástico, sí realizará hecho imponible fabricación, y tendrá la consideración de contribuyente, de modo que tendrá la obligación de repercutir el impuesto a su cliente.

11. SITUACIONES EN QUE UN DISTRIBUIDOR PUEDE APLICAR UNA EXENCIÓN, DEDUCCIÓN O SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO (V2073-23). La consultante plantea cuatro escenarios diferentes, y desea conocer las opciones que tiene para solicitar la devolución o bien aplicar una exención o una deducción:

- En el caso de que compre material a un fabricante español, que es el contribuyente y, posteriormente, parte de ese material se venda a empresas farmacéuticas. Será el cliente de la consultante quien podrá solicitar la devolución.
- Si el material se recibe de proveedores intracomunitarios o proveedores de terceros países, y por tanto la consultante es contribuyente, y parte de ese material se vende a empresas farmacéuticas. La consultante podrá aplicar la exención, si en el momento de la realización del hecho imponible importación o adquisición intracomunitaria de bienes conoce quien será el destinatario final de los productos, y siempre que dicho destinatario haya aportado la declaración previa en la que se manifieste que el destino de los productos da derecho a gozar de la exención del impuesto.
- En el caso de que compre material a un fabricante español que es el contribuyente y, posteriormente, parte de ese material se venda a clientes que lo van a utilizar para la exportación (el material sale de España). En este caso será el cliente de la consultante quien podrá solicitar la devolución.
- En el supuesto de compra de material a proveedores intracomunitarios o proveedores de terceros países, y por tanto la consultante es contribuyente, y parte de ese material se vende a clientes que lo van a utilizar para la exportación (el material sale de España). El cliente de la consultante podrá solicitar la devolución del impuesto.

12. PLASTIFICACIÓN DE PLIEGOS DESTINADOS A ESTUCHES DENTRO DEL ÁMBITO OBJETIVO DEL IMPUESTO (V2074-23). La consultante es una empresa de artes gráficas que plastifica superficies de papel y cartón. En ocasiones sus clientes les piden que plastifiquen pliegos (complejo) que van a ir destinados a estuches, sin que sus clientes conozcan en ese momento cual será el destino final de los mismos, ya que pueden ser estuches para cosmética, de farmacia, de un solo uso o para varios usos o incluso destinarse al envío a otros países. Solicita aclaración sobre si dicho producto entra dentro del ámbito objetivo del Impuesto.

Lo que la consultante obtiene es un producto semielaborado que está plastificado para conseguir ciertas propiedades (impermeabilidad, durabilidad, etc.) y que se

empleará para obtener un envase. Sin embargo, esa caja o estuche obtenida con el cartón plastificado de la consultante no es más que un continente de mercancía, por tanto, el complejo al que se refiere la consultante está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

13. OBLIGACIONES DE UN GESTOR DE RESIDUOS CON RESPECTO AL IMPUESTO POR ADQUISICIONES DE FILM, CONTENEDORES Y GARRAFAS PARA CONTENER RESIDUOS (V2075-23). La consultante es una sociedad que se dedica a la gestión de residuos. En el ejercicio de su actividad, adquiere rollos de film para su uso como embalaje, así como contenedores y garrafas de plástico destinados a contener residuos, tanto químicos como sanitarios, y desea conocer sus obligaciones respecto al Impuesto.

En base al citado artículo 68 de la Ley, tanto los contenedores como las garrafas de plástico, así como el film utilizado para embalarlos, están incluidos dentro del ámbito objetivo del Impuesto. Deberá inscribirse en el registro de Adquirentes Intracomunitarios en los términos señalados en el artículo 5 de la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, cuando tenga la condición de contribuyente por realizar el hecho imponible fabricación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. En este caso, del film para embalar, así como de los contenedores y garrafas de plástico utilizados para contener los residuos tanto químicos como sanitarios.

Si la sociedad consultante deposita en los contenedores y garrafas de plástico residuos sanitarios que tengan la consideración de peligrosos y esta tiene la condición de contribuyente, podrá aplicar la exención del artículo 75.a) o b), según los casos. Si, por el contrario, no tiene la condición de contribuyente, podrá solicitar la devolución del importe del impuesto pagado por los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto siempre que acredite que el destino de dichos productos es el de envases de residuos peligrosos de origen sanitario, de acuerdo con el artículo 81.

14. SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE TRAMPAS PARA COMBATIR PLAGAS CON BIOCIDA (V2076-23). La consultante se dedica a la fabricación y comercialización de productos para combatir plagas. En concreto, son trampas que están fabricadas con plástico no reciclado y contienen un producto biocida en formato gel. El gel se encuentra dentro de un pequeño compartimento que se aprieta para liberarlo en otro compartimento accesible exclusivamente a cucarachas o a hormigas. No es posible físicamente transferir el gel (vaciarlo) a otro dispositivo para su aplicación. Quiere saber si está dentro del ámbito objetivo.

El Centro Directivo resuelve que dado que producto biocida en formato gel a que se refiere la consultante es una mercancía las trampas que las contienen cumplen las condiciones anteriores y únicamente queda 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. Para que sea de aplicación este supuesto de exclusión del concepto de envase, es necesario que se cumplan las tres condiciones mencionadas.

A juicio de la Dirección General no se cumplen esas condiciones. En primer lugar, las trampas a que se refiere la consulta no forman parte integrante del gel biocida, no forma un todo inseparable de la trampa, sino que la trampa es un envase. En segundo lugar, las trampas consideradas no son elementos necesarios para

contener, sustentar o proteger el producto durante toda su vida útil. Sin perjuicio de que la consultante escoja este formato para presentar su producto, caben otras alternativas.

Finalmente, el gel biocida y la trampa de plástico no se usan conjuntamente ni se consumen conjuntamente, porque el envase no se consume, sino que permanece como residuo. Tampoco se eliminan conjuntamente, sino que una vez que el gel biocida ha sido utilizado, únicamente se desecha el envase vacío

15. SUJECIÓN AL IMPUESTO DE BOBINAS DE PLÁSTICO ADQUIRIDAS INTRACOMUNITARIAMENTE (V2085-23). La consultante es una sociedad que se dedica a la fabricación de envases a partir de bobinas de plástico. Tiene dudas sobre la consideración de producto semielaborado, a efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, de las bobinas de plástico que adquiere, así como de la posibilidad de aplicar una deducción en distintos casos.

La DGT concluye que las bobinas de film plástico a que se refiere la consulta son un producto plástico semielaborado destinado a la obtención de los envases y, por tanto, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. De igual modo, recuerda que la deducción sólo es posible respecto del Impuesto efectivamente satisfecho por el adquirente intracomunitario, en las operaciones en las que realiza la adquisición intracomunitaria. Es decir, los adquirentes intracomunitarios que también son importadores y adquirentes de proveedor nacional únicamente pueden aplicar deducciones en las autoliquidaciones del impuesto respecto al plástico adquirido intracomunitariamente. Por el plástico semielaborado que posteriormente es objeto de envío fuera del territorio de aplicación del Impuesto, el adquirente intracomunitario tendrá derecho a solicitar la devolución del impuesto si este plástico ha sido importado, o adquirido de un proveedor nacional.

16. CUESTIONES VARIAS DE UN FABRICANTE DE BANDEJAS TERMOCONFORMADAS DE MATERIAL PLÁSTICO (V2086-23). La consultante manifiesta que se dedica a la fabricación de bandejas termoconformadas de material plástico. Para ello adquiere a proveedores en España bobinas de poliestireno, en la que el 99,5% es poliestireno reciclado y bobinas de poliestireno conductivo en la que el 75% es poliestireno reciclado. En ambos casos los proveedores españoles le aplican el impuesto. A partir de cada uno de los tipos de bobinas descritas la consultante obtiene bandejas de plástico que vende a diversos clientes, del sector de automoción, para productos cosméticos y en algunos casos exporta sus productos o los envía a otros estados miembros de la UE.

La consultante formula una serie de preguntas en relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

1.- La consultante pregunta si es contribuyente y está sujeta al impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables al vender los productos mencionados. La consultante no está realizando hecho imponible alguno del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y por tanto no tiene la condición de contribuyente a efectos del Impuesto.

2.- La consultante pregunta qué obligación a nivel del impuesto, tiene al vender la cantidad de merma sobrante. No debe repercutirlo, en tanto y cuanto no es contribuyente, y solo cuando su cliente se lo solicite, habrá de incluir en factura o en un certificado la información correspondiente.

3.- La consultante pregunta si se puede acoger a alguna deducción, devolución y/o exención al vender alguno de los productos y la merma sobrante. La consultante no puede aplicar ninguno de los de exención ni de deducción, puesto que no es contribuyente del impuesto y no le corresponde presentar autoliquidaciones. Por esas mermas, el consultante, podrá solicitarse la devolución del impuesto, devolución que está condicionada a que se pruebe que efectivamente no se ha destinado a la obtención de envases , y se acredite el pago del impuesto, utilizando para ello cualquier medio de prueba admisible en derecho.

4.- La consultante pregunta si tiene obligación, en el caso de no estar sujeta al impuesto, de informar en la factura expedida a sus clientes, la cantidad de plástico que ha comprado soportando el impuesto. Al no ser contribuyente, no está obligado a informar en la factura.

5.- La consultante pregunta si, sin ser contribuyente del impuesto, tiene la obligación de repercutir a sus clientes, vía incremento de precio, el impuesto que soporta al comprar las bobinas de sus proveedores españoles. En relación con esta pregunta hay que señalar que la Ley 7/2022, de 8 de abril, no obliga a incrementar los precios que la consultante aplica a sus clientes.

6.- La consultante pregunta si tiene la obligación de llevar un registro anual del material comprado y vendido que soporta el impuesto. Al no ser contribuyente no tiene ningún tipo de obligación registral o contable.

7.- La consultante pregunta si está obligada a darse de alta en el registro territorial para presentar la declaración de productores de envases. Dado que la consultante no ostenta la condición de contribuyente, no está obligado al alta.

8.- La consultante pregunta si tiene la obligación de solicitar un certificado a sus clientes para acreditar el uso y/o destino de las bandejas. La aportación de un certificado se prevé para que el contribuyente que realiza el hecho imponible fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, pueda aplicar la exención citada. Como ya se ha señalado la consultante no tiene la consideración de contribuyente por el impuesto, por lo que no puede aplicar la exención, ni procede que solicite un certificado de exención a sus clientes.

9.- La consultante pregunta con que documentación necesita acreditar que soporta el impuesto al comprar las bobinas a sus proveedores españoles. Con factura o certificado de su proveedor donde indique la información del artículo 82.9 de la Ley.

17. ES EL IMPORTADOR Y NO SU REPRESENTANTE ADUANERO QUIEN PUEDE APLICAR LA EXENCIÓN DEL UMBRAL DE 5 KG DE PLÁSTICO EN UN MES (V2087-23). La consultante es una asociación integrada por operadores del transporte express 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. Dado que, cuando no trabajan en exclusiva para sus clientes, no pueden conocer si se ha superado o no el umbral de los 5 kilogramos de plástico no reciclado contenido en los envases importados en un mes ¿Es el importador el responsable de realizar esta liquidación y no sus representantes aduaneros? El Centro Directivo ya se ha pronunciado sobre esto en la respuesta a la consulta nº V0954-23, en que se señalaba que es el contribuyente que se beneficia de la exención del artículo 75.f) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, 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.

18. NO TODAS LAS PARTES INTEGRANTES DE LAS ETIQUETAS AUTOADHESIVAS DE PLÁSTICO (PSL) ESTÁN NO SUJETAS AL IMPUESTO (V2108-23). El producto objeto de esta consulta son rollos industriales de etiquetas autoadhesivas de plástico (*Pressure Sensitive Labels*) las cuales están conformadas por distintas capas de producto, concretamente, por un material frontal, una sustancia adhesiva, una capa de silicona y, finalmente, un material de soporte. La consultante pregunta si la consideración de etiqueta autoadhesiva engloba todas las partes de la misma, es decir, material frontal, adhesivo, capa de silicona y material soporte, quedando en consecuencia amparadas todas las partes en el supuesto de no sujeción del artículo 73.c) de la Ley 7/2022.

La DGT vuelve a reiterar su criterio ya expuesto en anteriores consultas, acerca de que las *Pressure Sensitive Labels* (PSL) son las etiquetas adhesivas o pegatinas y están no sujetos porque este tipo de etiquetas son comúnmente denominadas adhesivos.

Sin embargo, la consulta no se refiere a estas etiquetas autoadhesivas, sino que el interesado pregunta por los elementos que acompañan a dichas etiquetas, y explica que los rollos industriales de etiquetas autoadhesivas de plástico están formados por cuatro capas: un material frontal (*face stock*), un adhesivo (*pressure sensitive adhesive*), una capa de silicona (*release coating*) y un material de soporte (*release liner*).

Por tanto, en el caso planteado, los dos primeros elementos (el material frontal y el adhesivo) conforman la PSL que es el producto no sujeto al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Los otros dos elementos (la capa de silicona y el material de soporte) tienen la consideración de envase a los efectos del citado impuesto y en la medida que sea de plástico y no reutilizables, estarán sujetos al impuesto.

19. ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE REUTILIZABLE DE LOS ENVASES (V2109-23). La consultante se dedica a la comercialización de contenedores flexibles/*big bags*. Una parte de los contenedores que comercializa los fabrica ella a partir de tejidos/arpilleras (en bobina) de rafia de polipropileno que compra a proveedores nacionales, de la Unión Europea o de terceros países, y otra parte los importa. Desea conocer cómo acreditar que los *big bags* son reutilizables, y el tratamiento fiscal de las bobinas de rafia de polipropileno que adquiere intracomunitariamente.

El Centro Directivo recuerda que los *big bags* tendrán la condición de reutilizables cuando hayan sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. Los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluida la correspondiente certificación emitida por la entidad acreditada al efecto al amparo de la norma “UNE-EN 13429:2005 Envases y embalajes. Reutilización” emitido por una entidad acreditada para ello.

Por otra parte, estará exenta la importación o adquisición intracomunitaria de las bobinas de rafia cuando la consultante pueda acreditar, mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho, que van a ser destinadas a la obtención de envases reutilizables. Si la consultante adquiere las bobinas a un fabricante ubicado en el territorio de aplicación del impuesto, la venta o entrega de las bobinas a la consultante estará exenta del Impuesto si el recaba de esta una declaración previa en la que ponga de manifiesto que el destino de estos productos semielaborados va a ser la obtención de envases reutilizables. La consultante debe estar en

condiciones de acreditar mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho que los *big bags* que fabrica a partir de esas bobinas son reutilizables.

No obstante lo anterior, si la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las bobinas no hubieran estado exentas, la letra g) del artículo 81.1 de la Ley 7/2022 regula un supuesto de devolución del impuesto satisfecho respecto de aquellos productos plásticos semielaborados que finalmente no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

20. SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE UN AMBIENTADOR (V2142-23). La consultante es una empresa que fabrica un ambientador que se forma con tres elementos: un recipiente de plástico que contiene el líquido ambientador, una mecha de tela que permite la difusión gradual al ambiente y una pieza de plástico que permite sujetar y colocar la mecha textil dentro del recipiente, y desea saber si dicho producto está dentro del ámbito objetivo del Impuesto.

El recipiente de plástico tiene la consideración de envase, la pieza de plástico que permite sujetar y colocar la mecha textil dentro del recipiente de plástico se considera parte de dicho envase. Tanto el recipiente como la pieza de plástico que permite colocar la mecha textil dentro del recipiente de plástico no forman parte integrante del producto que contienen (el líquido ambientador), y, aunque puedan 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 recipiente y la pieza de plástico que permite colocar la mecha textil dentro del recipiente de plástico perduran y son desechados de manera independiente. Por tanto, concluye el Centro Directivo, el ambientador objeto de consulta forma parte del ámbito objetivo del Impuesto.

21. SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE TRAMPAS PARA HORMIGAS (V2143-23). La consultante fabrica una trampa para hormigas formada por una pieza de plástico hueca que contiene en su interior un gel portador de veneno. La trampa no es reutilizable ya que se elimina cuando el veneno se ha consumido, y quiere saber si entra dentro del ámbito objetivo del Impuesto. La trampa para hormigas tiene la consideración de envase y no es reutilizable. Ocurre, además, que la trampa no forma parte integrante del producto que contiene (el gel con el veneno), y, aunque pueda ser necesaria para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, sus elementos no están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente: el contenido se va aplicando de una manera paulatina pero una vez consumido el mismo, el envase perdura y es desechado de manera independiente. Por tanto, la trampa para hormigas objeto de consulta forma parte del ámbito objetivo del Impuesto.

22. SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE ABRILLANTADOR PARA CALZADO (V2144-23). La consultante fabrica un abrillantador de calzado formado por tres elementos de plástico. El primer elemento es un recipiente que contiene el principio activo abrillantador, el segundo elemento es una esponja para aplicar el producto y el tercer elemento es la tapa que preserva tanto la esponja como el producto activo almacenado en el recipiente. El abrillantador de calzado se elimina cuando ya no queda líquido abrillantador. Solicita aclaración sobre si el producto forma parte del ámbito objetivo del Impuesto.

Según el criterio de la DGT, los tres elementos en su conjunto forman un envase, y además, el producto abrillantador de calzado no forma parte integrante del producto que contiene (líquido abrillantador), y, 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 tanto, el abrillantador de calzado objeto de consulta forma parte del ámbito objetivo del Impuesto.

23. SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE PIEZA PLÁSTICA QUE UNE TRES RECIPIENTES PARA AMBIENTADORES DISTINTOS (V2145-23). La sociedad consultante fabrica una pieza de plástico que mantiene unidos tres recipientes que contienen tres tipos de ambientador que se difunden en el ambiente de forma alternativa, y, sobre esa pieza de plástico, desea conocer si está sujeta al Impuesto.

La pieza de plástico, denominada “yugo soporte”, tiene como función sustentar y unir los recipientes de cada una de las fragancias que el aparato puede difundir, asegurando la distancia relativa entre los mismos, de forma que se produzca su adecuado acoplamiento al aparato difusor y, en definitiva, el correcto funcionamiento del producto durante toda su vida útil. Recordemos que los elementos del envase y elementos auxiliares integrados en él se considerarán parte del envase al que van unidos; los elementos auxiliares directamente colgados del producto o atados a él y que desempeñen la función de envase se considerarán envases, salvo que formen parte integrante del producto y todos sus elementos estén destinados a ser consumidos o eliminados conjuntamente, por tanto, la pieza de plástico junto con los tres recipientes del producto objeto de consulta forma parte del ámbito objetivo del impuesto.

24. CONSULTAS VARIAS DE UN FABRICANTE DE ENVASES METÁLICOS A LOS QUE INCORPORA CIERTOS MATERIALES PLÁSTICOS (V2157-23). En los procesos en los que al envase metálico no se le añade más plástico que el correspondiente a productos objeto del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (por ejemplo, tapones), ¿ostenta la consultante la condición de fabricante a efectos del Impuesto? Recuerda el Centro Directivo que no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la ley o, además de los anteriores, de otros productos que no contengan plástico, por tanto, es contribuyente del Impuesto el fabricante de los productos comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la Ley que, según manifiesta la consultante, ya tributaron por el impuesto.

En los procesos en los que se fabrican envases metálicos laminados con plástico a partir de bobinas de material hojalata/*Tin Free Steel*, que vienen suministrados directamente por la siderurgia con la aplicación de un laminado interior y exterior en base polímero *PolyEthyleneTerephthalate* (PET) o *PolyButyleneTerephthalate* (PBT), que se presenta ya adherido al material base hojalata/*Tin Free Steel*, donde la consultante tampoco añade material plástico al envase, ¿ostenta la consultante la condición de fabricante a efectos del Impuesto? Si esas bobinas de material hojalata/*Tin Free Steel* con aplicación de un laminado plástico constituyen por su configuración objetiva un producto semielaborado destinado a la obtención de los envases, formarán parte del ámbito objetivo del Impuesto, por ende, ostentará la condición de contribuyente del Impuesto quien realice la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos productos semielaborados.

Se utiliza en algunos envases metálicos una lámina foil de aluminio, que está compuesta de capas de aluminio y una capa de termoplástico laminado con un revestimiento de extrusión, asimilado a adhesivos al ser el termoplástico adherido a la lámina de aluminio, que se termosella como tapa del envase de hojalata/*Tin Free Steel*. ¿Dicho producto forma parte del ámbito objetivo del Impuesto? Las láminas sellantes a que se refiere la consulta no son envases en el sentido del artículo 68.1.a) de la Ley 7, pero sí que están incluidas en la letra c) del mencionado artículo 68 como productos que, conteniendo plástico, están destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Por tanto, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto.

25. SUJECIÓN DE DIVERSOS PRODUCTOS DE LABORATORIO (V2273-23). La consultante diseña y fabrica productos para laboratorio, así como recipientes de plástico para la recogida de muestras o para contener reactivos destinados a la realización de análisis en laboratorios de control de calidad o para investigación. Plantea la sujeción de diversos productos:

- las botellas estériles por radiación, con o sin tiosulfato, con cuerpo fabricado en polietileno de color natural translúcido, tapón en polietileno de color rojo, con precinto, junta de seguridad y cierre hermético;
- las placas de Petri y placas de contacto de poliestireno;
- las puntas de pipeta de Polipropileno Virgen Natural resistente a la deformación;
- los microtubos y crioviales de polipropileno de grado médico, para el almacenamiento de muestras y material biológico en frío (hasta -196°C) durante largos períodos de tiempo, y
- las bolsas Whirl-Pack® estériles para homogeneizador, con y sin filtro, fabricadas en polietileno de alta resistencia, para homogeneización de muestras líquidas y sólidas.

De todos ellos, la DGT se remite a lo ya comentado en las respuestas a las consultas nº V0024-23 y V0026-23, que explicaban que dado que muestras para el análisis in vitro de orina, heces y esputos y legionelosis y salmonelosis 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.

Quedan fuera de estos casos el rack translúcido fabricado en polipropileno para contener puntas de pipeta de Polipropileno Virgen Natural resistente a la deformación y los tarros cilíndricos en polietileno de alta densidad con tapa estriada a rosca y obturador, dado que el rack translúcido está destinado a contener un producto (las puntas de pipeta de Polipropileno Virgen Natural), que es una mercancía, y respecto los tarros cilíndricos están destinados a almacenar y conservar reactivos, disoluciones, muestras, es decir, quedarían englobados en la mención del párrafo segundo del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, que señala que también son envases “(...) cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos”.

26. TRATAMIENTO A EFECTOS DEL IMPUESTO DE ENVASES NO REUTILIZABLES PARA CONTENER EL PESCADO CAPTURADO EN BUQUES PESQUEROS (V2274-23). La consultante es una cooperativa de armadores de pesca que desea conocer el tratamiento fiscal de los envases de plástico no reutilizables que cargan en sus buques y posteriormente utilizan para contener el pescado capturado.

No es de aplicación la no sujeción del artículo 73.b, porque los envases no son enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, sino que quien envía esos envases fuera del territorio de aplicación del impuesto son los miembros de la cooperativa consultante. Tanto si los envases se adquieren a un fabricante como si se adquieren a un distribuidor que no los ha fabricado, cabe la aplicación del supuesto de devolución del artículo 81.1d).

La consultante solicita respuesta acerca del tratamiento que ha de darse a los envases que se descargan en el momento de la llegada del buque a puerto. En el caso de los envases que se cargaron en los buques a que se refiere la consultante, y que nunca llegaron a salir del territorio de aplicación del impuesto, cuando llegan de nuevo a dicho territorio no se producirá hecho imponible alguno a efectos del Impuesto. Si se trata de envases cargados en el territorio de aplicación del impuesto y que salieron del mismo cuando retornan a Canarias, Ceuta o Melilla se producirá el hecho imponible importación. En cambio, si retornan a cualquier otra parte del territorio de aplicación del impuesto se producirá el hecho imponible adquisición intracomunitaria, cuando procedan de otro Estado miembro de la Unión Europea, o el hecho imponible importación en el resto de los casos. Si se trata de envases cargados fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuando se introducen en Canarias, Ceuta o Melilla se producirá el hecho imponible importación. Si se introducen en cualquier otra parte del territorio de aplicación del impuesto el hecho imponible que se producirá es la adquisición intracomunitaria, cuando procedan de otro Estado miembro de la Unión Europea, o la importación en el resto de los casos.

Finalmente, la consultante en su escrito manifiesta que, en algunos de los supuestos anteriores, tiene dudas sobre si se produce el hecho imponible importación en el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables porque, según manifiesta, en relación con los productos de la pesca "(...) no se prevé la presentación de DUA, puesto que en el Capítulo 1º, apartado B) 3 de la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA). En este sentido debe destacarse que el hecho imponible importación no está vinculado a la presentación o no de un Documento Único Administrativo, sino que se vincula al "despacho a libre práctica. Para la inclusión en el régimen de despacho a libre práctica siempre habrá una declaración en aduana. La regla general es que esa declaración en aduana se realizará mediante técnicas de tratamiento electrónico de datos (es decir mediante un Documento Único Administrativo), pero conforme al anteriormente transcrito artículo 158.2, se pueden establecer excepciones a esa regla general.

27. TRATAMIENTO A EFECTOS DEL IMPUESTO DE ENVASES PARA LA DISTRIBUCIÓN DE MATERIAL BÁSICO DE LABORATORIO (V2275-23). Los productos que motivan la presentación de esta consulta se pueden desglosar en varias categorías: envases para muestras, envases de plástico para uso interno en

los laboratorios y tapones y precintos para alguno de los anteriores envases, que se venden separadamente. El Centro Directivo reitera una vez más que ya se ha pronunciado sobre un caso similar en las respuestas a las consultas V0024-23 y V0026-23, en las que se señalaba que: «un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y dado que muestras para el análisis in vitro de orina, heces y esputos y legionelosis y salmonelosis 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». Del mismo modo, la consultante plantea si a efectos de lo establecido en el artículo 73.d) de la Ley 7/2022, ¿deben considerarse como " envases diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías" aquellos artículos diseñados para contener, proteger, manipular, conservar, almacenar y presentar muestras de laboratorio? A juicio del Centro Directivo, esta sólo es aplicable para las categorías "envases de plástico para uso interno en los laboratorios", y los productos anteriores sí están diseñados para ser entregados conjuntamente con mercancías, y por tanto la no sujeción citada no es aplicable.

28. LA NO EXENCIÓN DE ENVASES DE PLÁSTICO QUE CONTIENEN BIOCIDAS (V2291-23). La consultante realiza adquisiciones intracomunitarias de envases de plástico que, posteriormente, contendrán biocidas y solicita saber si los supuestos de exención regulados en los apartados a y b) del artículo 75 le resultan de aplicación.

A juicio del Centro Directivo los productos que comercializa la consultante son biocidas (desinfectantes para piel sana) que no tienen la consideración de medicamentos ni de productos sanitarios, dado que son productos que se no destinan a la limpieza, desinfección o esterilización de los productos sanitarios por lo que la fabricación y adquisición intracomunitaria de los envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto destinados a contener los citados productos, estará sujeta al impuesto.

29. LA EXENCIÓN DE MATERIAS PRIMAS PARA LA FABRICACIÓN DE CINTAS ADHESIVAS (V2292-23). La consultante pregunta acerca de la importación de materias primas tales como el polipropileno -BOPP-, el policloruro de vinilo -PVC-, el polietileno, el poliéster o cualquier otro film plástico que incorpora a la fabricación de cintas adhesivas. En la misma línea que en anteriores consultas, la DGT recuerda que, a su juicio, las cintas adhesivas están no sujetas al Impuesto por considerarse adhesivos y, por ende, a los productos semielaborados empleados en la fabricación de cinta adhesiva le es de aplicación el supuesto de exención del artículo 75.g) de la Ley 7/2022.

30. LA SUJECCIÓN DE CARTUCHOS DE SILICONA, RESINA Y OTROS SELLANTES EN CARTUCHO (V2293-23). La consultante desea conocer si la importación y adquisición intracomunitaria de cartuchos de silicona, resina y otros sellantes en cartucho, son hechos imposables del Impuesto. Dado que las siliconas y pegamentos a que se refiere la consultante son una mercancía, los cartuchos que las contienen sí son considerados envases. En relación a si 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, es decir, la aplicación de la no sujeción, la Dirección General de Tributos entiende que los cartuchos a que se refiere la consulta no cumplen las condiciones y, por tanto, forman parte del ámbito

objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. 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, pues como es sabido, para utilizar la silicona, ésta 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. Finalmente, los cartuchos y la silicona no se usan conjuntamente sino que, una vez empleada la silicona, ésta sigue siendo utilizada al margen de los cartuchos, no es necesario que el cartucho permanezca junto a la silicona empleada; los cartuchos y la silicona no se consumen conjuntamente, porque el envase no se consume, sino que permanece como residuo una vez que se ha utilizado toda la silicona que contenía; los cartuchos y la silicona no se eliminan conjuntamente, sino que una vez que la silicona ha sido utilizada para la finalidad que sea, únicamente se desecha el envase vacío y, en su caso, en un momento posterior se desechará la silicona, pero al margen de los cartuchos. En resumen, la importación y adquisición intracomunitaria de cartuchos de silicona, resina y otros sellantes en cartucho sí son hechos imponibles del Impuesto.