

- 1. SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE DISTINTOS PRODUCTOS PLÁSTICOS (V2947-23).** El primero de los productos es un envase de plástico de un solo uso, que contiene un único artículo y que, una vez utilizado, el envase es desechado. Dispone la DGT que es un envase y, por tanto, está dentro del ámbito objetivo del Impuesto.

En segundo lugar, las bolsas de plástico con cierre zip que contienen varios artículos y que se van extrayendo del envase a medida que son utilizados. Una vez que todos ellos hayan sido empleados, las bolsas son desechadas. ¿Tienen dichas bolsas la consideración de reutilizables? Recuerda el Centro Directivo que, 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. En tercer lugar, pregunta por un envase de plástico que contiene, a su vez, otro envase de plástico con varios artículos en su interior y que, una vez utilizados, los envases que los contienen son desechados. La DGT trae a colación para resolver que, tanto los envases colectivos o secundarios como los de venta o primarios por los que pregunta la sociedad, están incluidos dentro de la definición de envase y, en consecuencia, si dichos envases compuestos de plástico no tienen la consideración de reutilizables, formarán parte del ámbito objetivo del impuesto.

En último lugar, la consultante solicita aclaración sobre el tratamiento de aquellos envases de un solo uso que tienen una parte plástica y otra de papel, ante lo que la DGT contesta que el hecho de que un envase de un solo uso incluido en el ámbito objetivo del impuesto tenga una parte de plástico no reciclado y otra de papel, supone que solo forme parte de la base imponible la parte de plástico no reciclado que lo conforma.

- 2. TRATAMIENTO DE LOS TEST DE DIAGNÓSTICO *IN VITRO* A EFECTOS DEL IMPUESTO (V3002-23).** La consultante es una sociedad que se dedica a la innovación, desarrollo y fabricación, para la posterior comercialización, de todo tipo de test de diagnóstico *in vitro*, y solicita aclaración sobre la sujeción y exención de dichos productos, así como del tratamiento en cuanto a sus obligaciones formales en caso de aplicación de la exención. El Centro Directivo enumera los requisitos para poder ser considerado un producto sanitario y, solo en caso de su cumplimiento, la importación, adquisición intracomunitaria o fabricación de dichos productos estará exenta. Asimismo, en caso de aplicación de dicha exención, se recuerda que la entidad deberá presentar, de igual manera, el modelo de autoliquidación, así como cumplimentar el dato de los kilogramos no reciclados en el DUA de importación.
- 3. SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE *BIG-BAGS* (V3006-23).** Nuevamente se consulta acerca de si los denominados *Big Bags* (un tipo de embalaje flexible con forma de bolsa grande que se utiliza para el transporte y almacenamiento de todo tipo de

materiales sueltos o granulados, también conocidos como FIBC *-Flexible Intermediate Bulk Containers*, o Contenedores intermedios flexibles para granel-, forman o no parte del ámbito objetivo del Impuesto, ante lo cual la DGT insiste en que este tipo de producto está compuesto por plástico, en los términos del artículo 2.u) de la Ley, y, 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 ende, 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.

4. OBLIGACIONES FORMALES DE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

(V3007-23). La empresa consultante se dedica a la fabricación y comercialización de dispositivos compensadores de campos eléctricos variables. Los dispositivos los venden envueltos en envases de plástico no reutilizables, que compran a una empresa española fabricante de dichos envases. Posteriormente, venden sus productos a clientes españoles que los venden tanto dentro como fuera del territorio español. Solicita aclaración sobre las obligaciones formales aplicables a su actividad en relación con el impuesto.

El Centro Directivo acota que la empresa consultante no es contribuyente del Impuesto, pues no realiza ninguno de los hechos imposables y adquiere los envases directamente al fabricante, que es el que, por aplicación del artículo 76.1 de la Ley 7/2022, se constituye en contribuyente del mismo. En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los envases, el contribuyente (el fabricante) deberá repercutir a la empresa consultante el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha operación. Y, en la correspondiente factura que se expida, deberán figurar separadamente las menciones a que hace referencia la letra a) del apartado 9 del artículo 82: el importe de las cuotas devengadas, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos y, si resulta de aplicación algún supuesto de exención, el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta. La empresa consultante, sin embargo, y pese a no ser contribuyente, sí que queda sometida a las obligaciones que recoge la letra b) de ese apartado 9 del artículo 82. Por consiguiente, cuando se lo solicite el adquirente de los productos envasados, deberá consignar en un certificado, o en las facturas que expida, los siguientes extremos: 1.º El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal. 2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. El adquirente de los productos, por tanto, puede requerir de la empresa consultante tal información, cosa que presumiblemente hará cuando prevea solicitar una posterior devolución. La empresa consultante, 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 envases. La obligación establecida en la letra b) del apartado 9 del artículo 82 no resultará de aplicación cuando se expidan facturas simplificadas con el contenido a que se refiere el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

5. TRATAMIENTO DE ENVASES DE PLÁSTICO DE PRODUCTOS COSMÉTICOS (V3009-23). La consultante es una sociedad que se dedica al comercio al por mayor de productos de cosmética. En el desarrollo de su actividad, realiza adquisiciones intracomunitarias de dichos productos y los vende a tiendas de perfumería y cosmética establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. A pesar de dejar claro que realiza adquisiciones intracomunitarias, la DGT únicamente basa su consulta en el caso de que todas las adquisiciones las realice en mercado interior, por lo cual lo considera como no contribuyente del impuesto. Debiera añadir que en caso de las adquisiciones intracomunitarias, debe inscribirse en el registro del CIP con la clave AP, así como presentar el modelo 592 y el libro registro en caso de llegar a los umbrales exigidos.

6. LA POSIBLE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN, DEDUCCIÓN O DEVOLUCIÓN A DETERMINADOS ENVASES DE PLÁSTICO SEGÚN SU USO (V3011-23). La consultante es una sociedad que se dedica a la compraventa de envases de plástico no reutilizables, que adquiere intracomunitariamente y que mantiene en sus almacenes como stock. Posteriormente, vende dichos envases a diferentes clientes situados en territorio español. En el momento de realizar la compra, la sociedad desconoce el uso que el cliente al que van dirigidos estos envases va a hacer de los mismos. Solicita saber si en caso de que sus clientes los 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, le resultan de aplicación los supuestos de exención, o sobre la posibilidad que tiene de recuperar el impuesto devengado en la adquisición intracomunitaria de los mismos por la vía de las deducciones o devoluciones previstas.

El Centro Directivo dispone que, al manifestar la consultante que en el momento de realizar la adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizables no ostenta la capacidad de determinar el destino de los mismos, no podrá aplicar la exención del artículo 75.a) de la Ley en su apartado 3, y habilita a que sea su cliente, a través del modelo A22, solicite la devolución en base al artículo 81. No obstante, en nuestra opinión, debe recordarse que en caso de que la venta al cliente y, por tanto, el conocimiento de su uso se produzca en el mismo periodo de liquidación que la adquisición intracomunitaria (independientemente que en el momento de la adquisición se desconozca su destino), sí es aplicable la exención.

- 7. SUJECIÓN AL IMPUESTO Y DEVENGO DE ENVAES DE PLÁSTICO AL RÉGIMEN ADUANERO ESPECIAL DE PERFECCIONAMIENTO ACTIVO CON POSTERIOR EXPORTACIÓN O DESPACHO A LIBRE PRÁCTICA (V3034-23).** La consultante es una empresa titular de un régimen de perfeccionamiento activo debidamente autorizado por las autoridades aduaneras. Las mercancías incluidas en este régimen son transformadas, y una parte de las mismas se exportan fuera del territorio de aplicación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. El resto de los productos obtenidos en el marco del citado régimen son despachados a libre práctica. En primer lugar, la consultante, en relación con las mercancías incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, pregunta si están sujetas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En segundo lugar, para las mercancías que, habiendo estado vinculadas al régimen de perfeccionamiento activo no se destinan a su envío fuera del territorio aduanero, sino que se consumen en el territorio de aplicación del impuesto, la consultante pregunta cuándo se produce el devengo del impuesto y cómo se liquida el impuesto.

El Centro Directivo acude al Código Aduanero de la Unión y resuelve que de sus preceptos resulta que cuando los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se incluyen en el régimen de perfeccionamiento activo, no se produce ninguno de los hechos imponible previstos en el artículo 72 de la Ley 7/2022, de 8 de abril. De este modo, en el caso de que los productos obtenidos en el marco de un régimen de perfeccionamiento activo, o de que las mercancías incluidas en dicho régimen, sean posteriormente despachados a libre práctica, conforme a lo ya señalado, sí se producirá el hecho imponible importación, en la medida que esas mercancías o productos transformados estén incluidos en el ámbito objetivo del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Por el contrario, si las mercancías o los productos transformados salen del territorio aduanero de la Unión, sin que se produzca el despacho a libre práctica, no estarán sujetos al impuesto, dado que no se habrá producido ninguno de los hechos imponibles.

En cuanto al devengo, concluye que este se produce en el mismo momento en que se produce el devengo de los derechos de importación, y la liquidación se practicará de la misma forma en que se liquida la deuda aduanera.

- 8. SUJECIÓN AL IMPUESTO DE PRODUCTOS DE AMBIENTACION, INSECTICIDAS Y LIMPIEZA (V3039-23).** La consultante fabrica artículos de ambientación, insecticidas, productos de limpieza doméstica y de calzado. Para la fabricación de los productos, utiliza componentes de plástico no reciclado. En concreto, fabrica un producto "Multifragancia", que consiste en tres recipientes de plástico que contienen tres líquidos ambientadores, unidos por una pieza de plástico que permite su colocación en el difusor eléctrico. Cada uno de los recipientes lleva un tapón que se desecha al inicio de su uso, y una mecha sujeta por otra pieza de plástico, que permite la difusión del líquido contenido. Desea conocer si dicho producto está dentro del ámbito objetivo del Impuesto. Resuelve el Centro Directivo, que todo el conjunto de elementos que forman el producto "Multifragancia" descrito por la consultante, tienen la consideración de

envase conforme a lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley, ya que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (los líquidos ambientadores o fragancias). Ocurre, además, que el producto “Multifragancia”, en su conjunto, no forma parte integrante del producto que contiene (el líquido ambientador), 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 producto “Multifragancia” forma parte del ámbito objetivo del impuesto, siempre que no sea reutilizable, 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 dicho producto.

9. SUJECIÓN AL IMPUESTO Y POSIBILIDAD DE APLICACIÓN DE SUPUESTO DE NO SUJECIÓN PARA FLEXITANQUES (V3040-23).

La empresa consultante se dedica al transporte de carga aérea, marítima y terrestre, incluyendo el transporte a granel de mercancías a cualquier parte del mundo. Para transportar mercancías líquidas a granel, utiliza flexitanques, también conocidos como flexibags, y desea conocer si esos flexitanques entran en el ámbito objetivo del impuesto y, si es así, si es de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 73.1.d). En el caso planteado, indica la consultante que el flexitanque es una bolsa flexible de polietileno, no reutilizable, compuesta por varias capas de dicho material y utilizado para transportar, en contenedores marítimos de 20 y 40 pies, líquidos alimentarios, así como para su protección. Es decir, se trata de un envase de transporte, de acuerdo con la definición contenida en el artículo 2 letras f) y k) del Real Decreto 1055/2022. Al tratarse de un envase de transporte de líquidos a granel, es inherente a su función de envase el hecho de que, cuando se haya finalizado el transporte y las mercancías, en este caso, los líquidos, lleguen a destino, se extraigan de la bolsa para ser metidos en los depósitos de los destinatarios. En la fase de transporte, el flexitanque se está entregando con la mercancía, independientemente de que en una fase posterior el producto se entregue en otro tipo de envase al consumidor final. En consecuencia, no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73.d) de la Ley, y la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los flexitanques está sujeta al impuesto conforme al artículo 72 de la Ley.

10. TRATAMIENTO DEL PLÁSTICO RECICLADO (V3042-23).

La consultante es una entidad que realiza adquisiciones intracomunitarias de envases de plástico. Algunos de estos envases están compuestos por material plástico reciclado proveniente de reciclado químico de dos tipos de productos; por un lado, residuos plásticos recogidos de un contenedor amarillo y, por otro lado, residuos provenientes de restos vegetales y otros residuos orgánicos. En el primer caso, la entidad certificadora los denomina "plásticos circulares", y en el segundo caso, "plásticos biocirculares". Solicita saber si el material plástico reciclado obtenido forma parte

de la base imponible del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y, si la certificación emitida por la entidad certificadora es válida para justificar que se trata de plástico reciclado, dado que ésta se realiza mediante el concepto "balance de masa".

Amparada en el cuerpo de la Ley, la DGT recoge que tendrá la consideración de plástico reciclado el material definido en el artículo 2.u) de la Ley, obtenido a partir de operaciones de valorización a las que hace referencia el artículo 2.bc) de la misma Ley. A estos efectos, 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 plástico s 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.

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. Así las cosas, si la sociedad consultante no aporta un certificado o, en su caso, una declaración que acredite la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto, en los términos señalados anteriormente, se entenderá que el envase está fabricado en su totalidad con plástico no reciclado y el peso total del mismo formará parte de la base imponible del Impuesto.

Por otro lado, la consultante solicita saber si la certificación emitida, por una entidad acreditada o habilitada para ello, en los términos del artículo 77 de la Ley, mediante el sistema de "balance de masas", es válida para acreditar la condición de plástico reciclado. El "balance de masas" consiste en una contabilidad de entradas y salidas de masa, en un proceso o de una parte de éste. Pues bien, dicho sistema utilizado por una entidad certificadora que cumpla los postulados recogidos en el artículo 77 de la Ley, en donde se especifique la cantidad, expresada en kilogramos de plástico reciclado será un sistema válido para acreditar dicha condición.

- 11. CONDICIÓN DE REUTILIZABLES DE LAS BOLSAS DE PLÁSTICO DENOMINADAS DE "TIPO CAMISETA" (V3043-23)** En relación con el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la consultante desea conocer si las bolsas de plástico de "tipo camiseta" que fabrica tienen la condición de reutilizables. Recuerda el Centro Directivo 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 rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. En virtud de esto, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba

admisible en derecho, incluido la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello. En la medida en que se acredite que los envases son reutilizables, por cualquier medio de prueba válido en derecho, no estará sujeta al Impuesto la fabricación de dichas bolsas y la consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

12. OBLIGACIONES FORMALES Y MODO DE ACREDITACIÓN DE LOS KILOS DE PLÁSTICO QUE FORMAN PARTE DE LA BASE IMPONIBLE (V3066-23).

La consultante manifiesta realizar adquisiciones nacionales, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de envases de plástico no reutilizables; por lo tanto, no es contribuyente del impuesto, por las adquisiciones de productos objeto del impuesto a proveedores nacionales, pero sí tiene la consideración de contribuyente por las adquisiciones de productos objeto del impuesto que realiza vía importación o vía adquisición intracomunitaria. En este sentido, en los supuestos en que la consultante adquiera los envases a un fabricante nacional, éste como contribuyente del impuesto deberá repercutir a la empresa consultante el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha adquisición. Y, en la correspondiente factura que se expida, deberán figurar separadamente las menciones a que hace referencia la letra a) del apartado 9 del artículo 82: el importe de las cuotas devengadas, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos y, si resulta de aplicación algún supuesto de exención, el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta. La empresa consultante, a su vez, queda sometida a las obligaciones que recoge la letra b) de ese apartado 9 del artículo 82. Por consiguiente, cuando se lo solicite el adquirente de los productos envasados, deberá consignar en un certificado, o en las facturas que expida, los siguientes extremos: 1.º El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal. 2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

Con respecto a las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de envases de plástico no reutilizables que realiza la empresa consultante y, por las que ostenta la condición de contribuyente, deberá cumplir las obligaciones formales reguladas en el artículo 82 de la Ley y en la Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre.

Por último, la consultante solicita aclaración sobre la forma de acreditar la cantidad de plástico adquirido intracomunitariamente que forma parte de la base imponible del impuesto, siendo que, en la mayoría de las adquisiciones intracomunitarias, los proveedores no detallan en la factura los kilogramos de plástico no reciclado. A este respecto, el artículo 77 de la ley establece que *“la base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto”*; por lo que la consultante podrá acreditar, por cualquier medio válido en derecho, la cantidad total de plástico no reciclado contenido en los productos comprendidos en el ámbito

objetivo del impuesto. 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.

13.MODO ALTERNATIVO PARA LA ACREDITACION DEL PLASTICO RECICLADO (V3093-23). La consultante pregunta si, además de la certificación emitida por la entidad certificadora, puede utilizar otro medio para justificar la cantidad de plástico reciclado contenido en los envases.

Indica el Centro Directivo que 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.”.

Negando, por tanto, la existencia de métodos alternativos de acreditación de la cantidad de plástico reciclado contenido en los envases.