



Informe

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

(Versión 6)

Ampliada y actualizada con últimas consultas vinculantes

ISBN: 978-84-09-49104-9

Eduardo Espejo Iglesias



Índice

Capítulo 1 Polímeros y plásticos.....	9
1. Los productos petroquímicos.	9
2. La polimerización.....	9
3. Los polímeros.	10
3.1. Los polímeros plásticos.....	11
3.2. Los aditivos.	12
3.3. El peso molecular.	13
3.4. Clasificación de los plásticos.....	14
4. Los plásticos utilizados en la producción de envases.	15
4.1. Tereftalato de polietileno (PET-1).....	16
4.2. Polietileno (PE).....	17
4.2.1 Polietileno de baja densidad (PEBD-2).....	17
4.2.2. Polietileno de alta densidad (PEAD-4).....	17
4.3. Cloruro de polivinilo (PVC-3).....	17
4.4. Polipropileno (PP-5).....	18
4.5. Poliestireno (PS-6).....	18
4.6. Otros plásticos (7).....	18
5. Plásticos oxodegradables, biodegradables y compostables.....	18
6. Los plásticos reciclados.	19
6.1. Los objetivos de reciclado y valorización.....	21
7. Los envases de plástico.....	22
8. La Responsabilidad Ampliada del Productor (RAP).....	22
8.1. Sistema colectivo de Responsabilidad Ampliada del Productor (SCRAP).	24
Capítulo 2 El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables.	25
1. Introducción.....	25
2. Génesis del impuesto.	25
2.1. Sobre la efectividad del impuesto.....	26
3. Los productos del ámbito impositivo.	27
4. Los envases no reutilizables que contienen plástico.....	28
4.1. La condición de envase.....	28
4.1.1. El concepto de envase en el RD 1055/2022 de envases y residuos de envase.	30
4.2. La condición de envase no reutilizable.....	31
4.2.1. Los productos de plástico de un solo uso de la Directiva 2019/904.....	32

4.2.2. Recipientes para alimentos.....	32
4.2.3. Envases y envoltorios.....	32
4.2.4. Envases para líquidos.....	33
4.2.5. La acreditación de la condición de envase reutilizable.....	33
4.3. <i>La condición de plástico</i>	34
4.3.1. Los polímeros naturales no modificados químicamente.....	35
4.3.2. Los polímeros según el REACH.....	35
4.3.3. La cantidad de plástico contenido en los envases.	36
4.3.4. Plástico biodegradable.....	37
5. Los productos plásticos semielaborados.	37
5.1. <i>Las preformas</i>	38
5.2. <i>Láminas y películas de termoplástico</i>	38
5.2.1. Láminas.	39
5.2.2. Películas plásticas.	39
6. Productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o presentación de envases no reutilizables.....	40
6.1. <i>Los productos de plástico destinados al cierre</i>	40
6.2. <i>Los cierres en el RD 1055/2022 de envases y residuos de envase</i>	41
6.3. <i>Productos de plástico destinados a la comercialización o la presentación</i>	42
6.3.1. Las etiquetas como elementos destinados a la presentación y comercialización.....	44
6.3.2. El criterio de las etiquetas de la Dirección General de Tributos.....	45
Capítulo 3 El hecho imponible (I) La fabricación	49
1. El hecho imponible.....	49
2. La fabricación.....	49
2.1. <i>La fabricación de envases por incorporación de materiales plásticos</i>	50
2.2. <i>La fabricación de productos semielaborados</i>	51
2.2.1. Fabricación de preformas por inyección y soplado.....	52
2.2.2. Fabricación de preformas por extrusión-soplado.....	53
2.2.3. La fabricación de láminas y películas.....	54
2.2.4. Otros procesos de transformación.....	54
2.3. <i>Fabricación de cierres, y elementos de presentación y comercialización</i>	55
2.4. <i>La fabricación de envases no reutilizables a partir de productos semielaborados y cierres no incluidos en el ámbito objetivo del impuesto</i>	57
2.4.1. El cambio de uso y destino de los productos no sujetos.....	59
2.4.2. El hecho imponible por causas sobrevenidas.....	61
Capítulo 4 El hecho imponible (II) La importación	65

1. El concepto de importación en la ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.....	65
2. La importación por entrada en el territorio de aplicación del impuesto procedente de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión.	66
2.1. Los territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión.....	66
2.2. El despacho a la libre práctica.....	68
2.2.1. El depósito temporal.....	68
2.2.2. El régimen de despacho a la libre práctica y el despacho a consumo.	69
2.2.3. Los envases de plástico no reutilizable y los impuestos especiales de la Ley 38/1992.	70
2.3. Los regímenes aduaneros especiales.....	70
2.3.1. El régimen de tránsito interno y externo.	71
2.3.2. El régimen de depósito aduanero y zonas francas.	71
2.3.3. Destinos especiales: la importación temporal y el destino final.....	72
2.3.4. El régimen de perfeccionamiento activo y pasivo.	73
2.3.5. La ultimación de los regímenes aduaneros especiales.	73
3. La entrada en Canarias.....	73
4. La entrada en Ceuta y Melilla.	74
5. Análisis químicos en la importación. La toma de muestras.	75
5.1. La identificación del plástico reciclado en la importación.....	77
Capítulo 5 El hecho imponible (III) Adquisiciones intracomunitarias. Introducción irregular.	79
1. Concepto de adquisición intracomunitaria.	79
1.1. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias.	79
2. La introducción irregular.....	80
2.1. Cuando los productos no llegan a su destino.	80
2.1.1. Envíos realizados directamente por el fabricante.....	81
2.1.2. Envíos de productos recibidos por adquisición intracomunitaria.	81
2.2. Las diferencias en más de las existencias de productos fabricados.....	81
2.3. La acreditación de las diferencias en la fabricación.	82
2.4. La acreditación de las diferencias en la importación.	82
Capítulo 6 Los supuestos de no sujeción.....	85
1. Los supuestos de no sujeción.	85
1.1. La no sujeción de la fabricación de los productos inadecuados o destruidos.....	85
1.2. La no sujeción de la fabricación de productos enviados a territorios distintos de la aplicación del impuesto.....	86
1.3. La no sujeción de las pinturas, tintas, lacas y adhesivos.	87
1.4. La no sujeción de productos no diseñados para entregarse con la mercancía.....	88
Capítulo 7 El devengo del impuesto.....	89
1. El devengo.....	89

2. El devengo en la fabricación.....	89
2.1. <i>El devengo en la entrega o puesta a disposición de los productos.....</i>	<i>90</i>
2.2. <i>El devengo en el cobro anticipado parcial o total.</i>	<i>90</i>
2.2.1. El anticipo cuando no se realiza el hecho imponible.....	91
2.2.2. La repercusión del impuesto en los anticipos.	91
2.3. <i>El devengo cuando afloran diferencias negativas de existencias.....</i>	<i>92</i>
3. El devengo en las adquisiciones intracomunitarias.....	95
4. El devengo en las importaciones.	96
Capítulo 8 La base imponible. El tipo tributario.....	97
1. La base imponible del impuesto.	97
1.1. <i>La cuantificación de la base imponible.....</i>	<i>98</i>
1.2. <i>El plástico reciclado.....</i>	<i>99</i>
1.2.1. El reciclado mecánico.	99
1.2.2. El reciclado químico.	100
1.2.3. El reciclado postindustrial.....	101
1.2.4. La reutilización.....	102
1.2.5. La cuantificación del plástico reciclado.	103
2. El tipo tributario.....	104
3. El impuesto y la base imponible del IVA.....	105
Capítulo 9 Las deducciones. Contribuyente y adquirente.....	107
1. Las deducciones del impuesto.	107
1.1. <i>El «Contribuyente» y el «Adquirente».</i>	<i>107</i>
1.1.1. La condición de contribuyente adquirida por irregularidad.	108
2. Las deducciones en las adquisiciones intracomunitarias.	108
2.1. <i>Deducción por envíos fuera del territorio de aplicación del impuesto.</i>	<i>109</i>
2.2. <i>Deducción por destrucción e inadecuación para su utilización.....</i>	<i>110</i>
3. Las deducciones en la fabricación.....	111
3.1. <i>La deducción cuando los productos son objeto de devolución para su destrucción.</i>	<i>111</i>
3.2. <i>La deducción por reincorporación al proceso productivo.....</i>	<i>112</i>
3.3. <i>Las condiciones de las deducciones en la fabricación.....</i>	<i>113</i>
3.4. <i>Deducciones con resultado negativo.....</i>	<i>113</i>
Capítulo 10 Las exenciones.....	115
1. Los supuestos de exención.....	115
2. La fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de envases que contengan plástico no reutilizable, productos intermedios para la fabricación de esos envases, y los destinados a permitir su cierre que contengan plástico, que se destinen a «medicamentos», «productos sanitarios», «alimentos para usos médicos especiales»,	

«preparados para lactantes de uso hospitalario» y «residuos peligrosos de origen sanitario».....	115
3. 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.	118
4. La fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.....	119
5. La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados cuando no se destinen a envases del ámbito objetivo del impuesto. ..	120
6. La adquisición intracomunitaria de productos enviados directamente a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.....	121
7. La adquisición intracomunitaria de productos que han dejado de ser adecuados para su utilización o han sido destruidos.....	121
8. La importación o adquisición intracomunitaria de envases con contenido no reciclado que no exceda de 5 kilogramos en un mes.	122
9. Los requisitos formales de las exenciones.....	122
Capítulo 11 Las devoluciones.....	125
1. Naturaleza de la devolución.....	125
2. La devolución en las importaciones.	125
3. La devolución a los adquirentes.....	127
3.1. <i>Devolución por envíos fuera del territorio de aplicación del impuesto.....</i>	<i>127</i>
3.2. <i>Devolución por el uso y destino exento.....</i>	<i>129</i>
3.3. <i>Devolución por la transformación a un envase reutilizable.....</i>	<i>129</i>
3.4. <i>Devolución por productos semielaborados y los que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se destinen a envases no reutilizables.....</i>	<i>129</i>
3.5. <i>Devolución al adquirente por los productos destruidos o inadecuados.....</i>	<i>130</i>
Capítulo 12 Autorizaciones. Contabilidad y registros. Autoliquidación y repercusión.....	133
1. El código de identificación del plástico (CIP).	133
1.1. <i>Los obligados a la inscripción en el registro territorial.....</i>	<i>133</i>
1.1.1. La solicitud de inscripción.....	134
1.1.2. Representantes fiscales.	135
2. La contabilidad de existencias de los fabricantes.....	135
2.1. <i>El formato de la contabilidad.....</i>	<i>136</i>
2.2. <i>La documentación que ampara la contabilidad.....</i>	<i>136</i>
3. Los registros de las adquisiciones intracomunitarias.....	136
4. La autoliquidación del impuesto.....	137
4.1. <i>Obligados y plazos para la presentación del modelo 592.....</i>	<i>137</i>

4.2. Forma de presentación.....	138
5. La repercusión del impuesto.....	138

Capítulo 1

Polímeros y plásticos.

1. Los productos petroquímicos.

La petroquímica es la industria de los productos químicos obtenidos de las materias primas derivadas del petróleo, sin incluir los hidrocarburos combustibles, lubricantes, ceras y asfaltos. Comprende una amplia gama de productos utilizados en la industria alimenticia, farmacéutica, fertilizantes, plásticos, química y textil, derivados de la transformación de la estructura molecular de los hidrocarburos, en particular del metano, el etano, el propileno, que son materias primas de múltiples productos químicos, y de los aromáticos, benceno, tolueno y xileno, que son la cadena esencial de esta industria. El benceno es la base de producción de ciclohexano y de la industria del nailon; el tolueno para la acetona y fenol; los xilenos son el punto de partida de diversas cadenas petroquímicas, principalmente de las fibras sintéticas. Los productos petroquímicos no están contenidos en el petróleo, por lo que producirlos, significa someter las parafinas que contiene el crudo -etano, propano, butanos, pentanos, hexanos, etcétera-, a una serie de reacciones para conseguir convertirlos en etileno, propileno, butilenos, butadieno, isopreno y aromáticos, todos ellos productos de partida de la industria de los plásticos sintéticos.

2. La polimerización.

La polimerización es una reacción química, en la cual un gran número de moléculas sencillas se combinan formando una macromolécula en forma de cadena, denominados «polímeros». El proceso por el cual se combinan moléculas sencillas denominadas monómeros¹, para obtener moléculas de gran tamaño, se denomina «polimerización». En la tecnología industrial del petróleo, la polimerización es un procedimiento industrial por el que, con calor o sin él, con o sin catalizador, los hidrocarburos no saturados se unen formando uno o varios de sus polímeros. El proceso se realiza, básicamente, por adición o por condensación. La polimerización por adición o también denominada en cadena, los monómeros se van incorporando por etapas, logrando al final una molécula similar, pero de mayor tamaño. La polimerización por condensación, las moléculas de monómeros se unen con eliminación de ciertas moléculas sencillas, como el agua. Un ejemplo sencillo nos ayudará a despejar lo que estamos diciendo. Consideremos dos moléculas de etileno (C₂H₄) con la siguiente fórmula estructural:

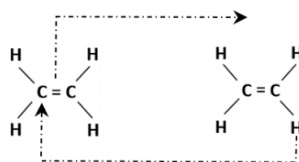


Ilustración 1: Dos moléculas de etileno que se unen

Imaginemos que un átomo de hidrógeno se traslada de una molécula a otra —el carbono, recordemos, tiene valencia cuatro, o sea, que solo puede tener cuatro enlaces—, el doble enlace del carbono de la primera molécula se convierte en sencillo, de manera que puede usarse un nuevo enlace para unir las dos moléculas obteniendo una sustancia de cuatro carbonos:

¹ Monómero: Molécula o compuesto que suele contener carbono y de bajo peso molecular y estructura sencilla susceptible de convertirse en polímeros, plásticos o resinas sintéticas o elastómeros mediante combinación consigo misma o con otros compuestos o moléculas similares

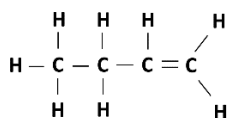


Ilustración 2: Moléculas de etileno unidas

La molécula obtenida de cuatro carbonos tiene todavía un doble enlace y, por lo tanto, puede volver a combinarse con otra molécula de etileno si se desplaza nuevamente un átomo de hidrógeno, rompiendo el doble enlace, formando una molécula de seis carbonos. Con un nuevo proceso se obtendrían ocho carbonos, después diez carbonos, y así, hasta una molécula tan larga como se quiera.

3. Los polímeros.

El resultado de la polimerización es un «polímero», formado por unidades monoméricas que son las formas reactadas de una sustancia monómera. Ahora bien, los polímeros no solo se obtienen por síntesis de productos orgánicos, ya que en la naturaleza se encuentran polímeros formados por macromoléculas naturales, como los almidones, el caucho natural, la celulosa, la seda, el algodón o la lignina, si bien, los destinados a la fabricación de envases en gran medida se obtienen por síntesis orgánica, o sea, creando una sustancia que duplica la sustancia natural mediante una o más reacciones químicas, como por ejemplo, las moléculas del eteno, relativamente pequeñas, que se juntan para formar cadenas largas de moléculas de polietileno. De ahí que los polímeros sintéticos contienen un amplio conjunto de materiales con propiedades distintas, que van desde duro y quebradizo, hasta blando y elástico, y si se añaden aditivos, como colorantes, rellenos, reblandecedores, etcétera, entonces, el número de polímeros es enorme, a partir de los cuales se obtiene todo clase de plásticos y otros productos, como adhesivos, recubrimientos, pinturas, lacas y barnices. Pero los polímeros no son exclusivos de los elementos orgánicos², en virtud que igualmente se obtienen por síntesis de productos inorgánicos³, en los que su cadena principal está constituida, ya no por átomos de carbono, sino por elementos distintos al carbono, como por ejemplo, silicio, germanio, estaño, fósforo, o azufre, aun cuando son polímeros que pueden contener componentes también orgánicos, por ejemplo, la silicona.

Los materiales poliméricos de cadenas formadas por macromoléculas de estructuras orgánicas, cuando tienen un peso molecular⁴ bajo, son gases; las que tienen un peso molecular intermedio, son líquidas; las que tienen un peso molecular alto, son ceras o parafinas; y, por último, cuando el peso molecular de las cadenas es extremadamente alto, son sólidos. Es decir, a medida que aumenta la longitud de la cadena, sus propiedades y comportamiento varía, lo que denota una dependencia de las propiedades del material polimérico con la forma molecular del polímero. La longitud y el peso promedio de las cadenas en un polímero ayudan a determinar el grado de polimerización en la que se observa una unidad básica o monomérica, que se repite un número de veces.

² La química orgánica se refiere exclusivamente a los compuestos que contienen carbono.

³ La química inorgánica se refiere a la estructura y las propiedades de los compuestos sin carbono, a excepción de unos pocos compuestos simples de carbono que tienen la estructura típica de las sustancias inorgánicas.

⁴ El peso molecular es la suma de los pesos atómicos de los átomos de una molécula. Por ejemplo, el peso molecular del metano (CH₄) es 16,043, siendo los pesos atómicos del Carbono (C) de 12,01 y del Hidrógeno (H) 1,008. El peso molecular se calcula de acuerdo con la fórmula química de la molécula, así la fórmula del oxígeno es O₂, debido a que el peso atómico del oxígeno es 15,999, su peso molecular es 31,998.

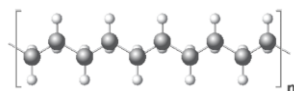


Ilustración 3: Cadena de polietileno

Las moléculas de los polímeros generalmente no tienen una estructura en línea recta, sino que se muestran enmarañadas, y dependiendo de cómo las cadenas estén enlazadas estructural y químicamente, sus propiedades son diferentes. Su estructura se define por la forma en que los monómeros se unen, por esa razón hablamos de cadenas lineales, ramificadas, entrecruzadas o reticuladas. En los polímeros lineales, las unidades repetitivas se unen de extremo a extremo en una única cadena, son los más comunes el polietileno, el PVC, el poliestireno y poliamidas. Los polímeros ramificados tienen cadenas laterales o ramificaciones que crecen a partir de la cadena principal que están formadas por las mismas unidades repetitivas que la cadena polimérica principal. Se originan en puntos aleatorios de una sola cadena lineal, y como resultado se obtienen una gran variedad de arquitecturas poliméricas, en forma de estrella, peine o cíclica. Cuando son reticulados, las cadenas del polímero están unidas entre sí por enlaces cruzados, lo que significa generalmente que el polímero ha sido expuesto a un proceso de reticulación.



Ilustración 4: tipos de cadenas poliméricas

Por otra parte, los polímeros se pueden componer de más de un tipo de monómero, cuando en un polímero se unen en la misma cadena dos o más tipos diferentes de monómeros, se denominan «copolímeros», a diferencia del homopolímero que solo tiene un tipo de monómero, si bien, la mayoría de los copolímeros son en realidad mezclas de varios copolímeros con diferentes composiciones químicas. Un ejemplo es el copolímero etileno-propileno, en que se polimerizan los monómeros de etileno y propileno, y según sea la proporción de uno y otro, las propiedades del copolímero serán diferentes: a mayor proporción de propileno menor rigidez y mejor comportamiento con la temperatura.

3.1. Los polímeros plásticos.

La palabra plástico, literalmente significa «maleable», lo que significa que es un material que puede moldearse para darle una forma y que retiene esa forma después de enfriarse. El plástico es un «polímero», aunque no siempre son lo mismo, todos los plásticos son polímeros, pero no todos los polímeros son plásticos. Los plásticos son moléculas gigantes formadas por la unión de miles de moléculas más pequeñas (monómeros), cuyas propiedades dependen del tipo de monómero y de la longitud de la cadena, las cuales explican los diferentes tipos de resinas plásticas con las que se fabrican los envases en la actualidad⁵. Se obtiene sintéticamente a partir de aceite de petróleo, mediante el uso de productos y reacciones químicas para inducir la unión molecular. La norma ASTM D883-12, lo define como un material que contiene como ingrediente esencial una sustancia orgánica de gran peso molecular, es sólido en su estado final y puede ser moldeado al fluir. Si bien, las materias primas

⁵ Si bien, debe hacerse una distinción entre una resina sintética y un plástico. La resina es el polímero en sí, mientras que el plástico es el polímero más aditivos como colorantes, plastificantes, sustancias de relleno, etcétera.

más importantes para su fabricación tienen su origen en el petróleo, también pueden derivarse del gas natural y carbón y de materias primas naturales, como la madera y el algodón de donde se obtiene celulosa, pero todas tienen en común que están compuestas por átomos de carbono e hidrógeno, aunque también pueden estar presentes otros, como oxígeno, cloro, azufre o nitrógeno, lo que hace que en la actualidad se cuente con gran variedad de polímeros plásticos sintéticos, pudiéndose clasificar de distintas formas.

Pero el petróleo sigue siendo la fuente de materia prima más importante en la elaboración de resinas plásticas sintéticas. Además de destinarse a otros usos, a partir de la nafta se derivan una serie de potenciales monómeros, siendo la materia prima utilizada principalmente para obtener alquenos — etileno, butadieno y propileno— y aromáticos —benceno, tolueno y xileno—, por medio de los cuales se obtiene el plástico. La nafta es una fracción de la destilación directa del crudo, aunque el término se utiliza también para describir los crudos ligeros, que se corresponde con las fracciones comprendidas en el intervalo de destilación desde la condensación de los hidrocarburos en C5 (Pentanos), hasta valores de la nafta ligera del corte entre 80°C a 100°C, y para la pesada, entre 150°C y 180°C. Ambas fracciones tienen un intervalo de ebullición igual al de la gasolina y se utiliza generalmente, además de la industria petroquímica, como alimento del reformador catalítico para producir productos de alto octanaje para el mezclado de gasolina y aromáticos.

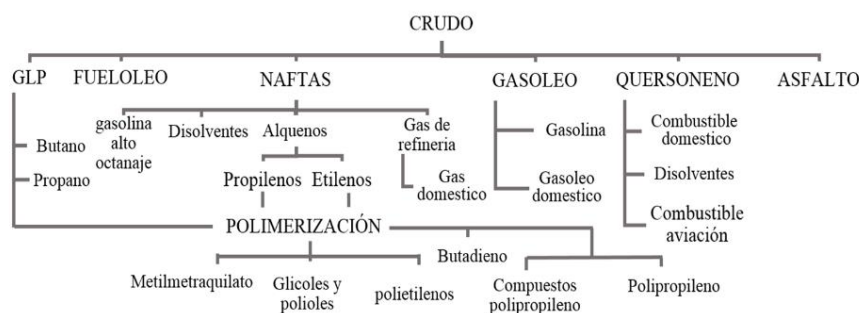


Tabla 1: Materias primas del plástico.

3.2. Los aditivos.

Los plásticos pueden contener aditivos y otros productos químicos necesarios para preservar la estabilidad del polímero y evitar las impurezas derivadas del proceso de fabricación y que se consideran parte de la sustancia. Los productos químicos asociados con los envases de plástico, y utilizados como aditivos, son los rellenos, plastificantes, retardadores de llama, colorantes, estabilizadores, lubricantes, espumantes y agentes antiestáticos. Se pueden agrupar, según su finalidad: 1) los destinados a añadir volumen, 2) los que modifican las propiedades físicas o químicas del material polimérico, y 3) mejorar las propiedades mecánicas, aumentando la resistencia al impacto. Igualmente, se utilizan aditivos para el reciclado, como los que evitan la degradación del material utilizado y los que hacen compatibles los materiales poliméricos heterogéneos. Suelen ser moléculas orgánicas que se añaden a los polímeros en pequeñas proporciones, pero que, una vez incorporados, cualquiera que sea su clase, se consideran parte integrada del material polimérico y, por tanto, sujetos al gravamen. También se utilizan otros aditivos cuya finalidad no es precisamente técnica, sino económica, actuando como relleno y extensión del volumen del plástico de que se trate. Las «cargas», son un polvo mineral inerte de peso específico elevado y destinado a dar grado de liquidez y dureza al plástico, pero sobre todo destinadas a reducir el precio del plástico, como por ejemplo, el carbonato cálcico, las baritas (óxido de bario), el blanco fijo, el polvo de pizarra y las arcillas blandas. Si bien, cada vez más, se manejan minerales de relleno con otros propósitos además del económico, como provocar ciertos efectos sobre el producto

final, como brillo, fluidez o resistencia, como los aditivos de fibra de vidrio y de carbono o los rellenos detectables empleados en los procesos alimentarios y farmacéuticos.

Subsiste la discusión sobre los efectos perjudiciales que para la salud humana tienen ciertos químicos asociados al envase. Las dos sustancias más dudosas son el bisfenol-A (BPA), utilizado en diversos productos de consumo, como las vajillas de plástico reutilizables y las botellas para bebidas; y ciertos ftalatos, presentes en los plastificadores empleados para que el plástico sea más flexible. El bisfenol-A (BPA), como monómero constituyente, se encuentra en la resina epoxi y los policarbonatos, además de ser un agente catalizador de la polimerización para la fabricación de otros plásticos; se encuentra, además, en el recubrimiento interior de latas de conserva en forma de resina epoxi; y en los biberones de policarbonato que se utilizaban hace años, hoy prohibidos afortunadamente, y también en el papel térmico (tiqués de caja) rico en bisfenol-A. El ftalato es un aditivo fundamentalmente utilizado para flexibilizar el PVC y utilizado también en los vasos y platos de papel. La UE prohibió su uso en chupetes, tetinas y mordedores infantiles, pero todavía se usan para otros productos.

Los aditivos incorporados a los plásticos son numerosos y se desconoce con exactitud sus efectos para la salud humana. Las cualidades del PET (tereftalato de polietileno) -en principio el plástico menos complejo y considerado no peligroso-, dependen de los tipos de aditivos empleados en su fabricación. Los aditivos incorporados al PET, utilizado en la fabricación de una botella de agua natural, no son los mismos que los empleados en botellas destinadas a contener agua carbonatada o zumo de frutas; su toxicidad procede más por los aditivos que por el plástico en sí mismo, de ahí la presencia de antimonio en la leche materna, un catalizador usado en la polimerización del PET.

3.3. El peso molecular.

El artículo 2.u) de la ley, define el «plástico» como el material compuesto por un polímero, tal como se define en el artículo 3.5 del Reglamento (CE) N° 1907/2006 (REACH). Una definición que acota la distribución del peso molecular de las cadenas poliméricas, pues las propiedades reológicas del plástico líquido, son muy importantes⁶. En los polímeros, a medida que aumenta la longitud de la cadena, sus propiedades y comportamiento varían, lo que denota una dependencia de las propiedades del material polimérico con la forma molecular del polímero. El peso molecular⁷ depende del tamaño de la molécula y, en el caso de los polímeros, es una medida de la longitud de la cadena; una medida, por otra parte, relacionada con el índice de fluidez y por tanto con la elección del método a utilizar para la transformación del plástico, ya que este debe fluir fácilmente a través del canal de entrada de las máquinas de inyección o extrusión y llenar los moldes uniformemente. A mayor peso molecular, la resina fundida tendrá una mayor viscosidad, mayor resistencia a la tensión y una mayor dureza; por el contrario, un menor peso molecular, tendrá menor transparencia, menor brillo y un menor índice de fluidez.

Los polímeros plásticos tienen pesos moleculares entre 10.000 y 1.000.000. Un pellet de polietileno está compuesto de innumerables cadenas de pesos moleculares distintos, lo que significa que, en su composición, puede haber cadenas poliméricas mucho más grandes que otras. Entonces, el «peso molecular promedio en número» al que se refiere el REACH -es

⁶ La reología es la ciencia de la deformación y flujo de la materia referidos a la tensión, deformación y tiempo. Es un factor importante en el comportamiento de los líquidos viscosos en el moldeo de plásticos.

⁷ El peso molecular es la suma de los pesos atómicos de los átomos de una molécula. Por ejemplo, la fórmula del oxígeno ordinario es O₂ siendo su peso molecular, 31,998 (la suma del peso atómico de cada átomo de oxígeno, que es de 15,999. El peso atómico es el peso o masa de un elemento (media de sus isótopos) determinado a partir de las proporciones en las que están presentes en un determinado elemento comparado con la masa del isótopo carbono 12 (tomando precisamente 12 000 que es el estándar internacional oficial. Periódicamente la IUPAC publica las determinaciones oficiales del peso atómico. Debido a que el átomo es demasiado pequeño, no solo para verse, sino para pesarse, las medidas indirectas pueden aportar sus pesos relativos, como son las proporciones en las que están presentes en un determinado elemento comparado con la masa del isótopo carbono 12.

decir, el peso total de todas las moléculas poliméricas contenidas en una muestra, dividido por el número total de moléculas poliméricas en dicha muestra-, nos dirá bien poco, pues puede tener escasísimas cadenas largas y numerosísimas cadenas muy cortas, lo que nos puede dar una información sesgada de sus propiedades. Por lo tanto, debido a que todos los polímeros sintéticos están polidispersos en cadenas poliméricas de longitud desigual, el índice adecuado es el «promedio en peso», es decir, el promedio que tenga en cuenta la proporción en peso de las cadenas largas con respecto al peso total. Pero, aun así, los números aislados dan poca información, de modo que es más conveniente conocer la distribución de pesos moleculares de una determinada muestra en una gráfica de distribución. Si se obtiene una gráfica del número de cadenas contra su peso molecular, se obtendrá una curva de distribución de pesos moleculares, mostrando su estructura.

3.4. Clasificación de los plásticos.

La temperatura es inherente a las resinas plásticas; a bajas temperaturas son materiales duros, frágiles, semejantes al vidrio, mientras que a temperaturas normales, son elásticos. Justamente, por su reacción con la temperatura, distinguimos entre (a) termoplásticos, (b) termofijos y (c) elastómeros. Ninguno de los tres grupos se descompone de forma natural después de ser liberados en el medio ambiente, pero si lo hacen, es solo en circunstancias muy específicas.

Los «termoplásticos» son macromoléculas de estructura lineal o ramificada, lo cual les permite, por aplicación de calor, transformarse de sólido a líquido y viceversa. Son polímeros sólidos y de gran elasticidad, que, al elevar la temperatura, se derriten y pasan al estado líquido, pero una vez se enfrían vuelven a ser sólidos. Una característica muy importante en el reciclaje, pues pueden cambiar de estado sólido a líquido y de líquido a sólido un sinnúmero de veces; sin embargo, después de varias reutilizaciones se empiezan a degradar, por lo que el reciclaje de los termoplásticos se efectúa, normalmente, mezclando un porcentaje de reciclado con plástico virgen. O sea, que pueden experimentar un fenómeno reversible, pues se calientan y remodelan sin ningún cambio en su composición molecular fundamental. Por lo general, se utilizan para productos que no están expuestos a calor extremo, como juguetes, cepillos de dientes, recipientes de almacenamiento de plástico, botellas de bebidas y otros productos de consumo. Se incluyen en este grupo una gran variedad de plásticos, como el polietileno, PVC polipropileno, polietileno (PE), poliestireno (PS), polipropileno, cloruro de polivinilo (PVC), poliéster, nylon y olefinas termoplásticas, ofreciendo algo importante: la posibilidad de reutilización de sus desechos.

Según su estructura molecular fundamental, los termoplásticos adoptan dos formas diferentes: 1) amorfa, y 2) cristalina. Los termoplásticos amorfos consisten en cadenas de polímeros que no están dispuestas en ningún orden particular, las hebras de polímero están mezcladas de manera irregular y desorganizada. Tienen una resistencia al calor muy baja, pero son duros a bajas temperaturas. Suelen ser transparentes, debido a su falta de estructura, lo que los hace útiles para ventanas de plástico y accesorios de iluminación. Son amorfos el poliestireno o el policloruro de vinilo. Por su parte, los termoplásticos cristalinos consisten en hebras de polímero en una disposición ordenada, o una estructura cristalina mezclada con áreas amorfas. La cantidad de estructura cristalina frente a la amorfa, determina las características físicas del plástico. Cuanto mayor es la organización cristalina, más opaco se vuelve el material. Los semicristalinos exhiben una mayor fuerza, estabilidad y resistencia al calor y resistencia química que sus contrarios, totalmente amorfos. Son cristalinos el polietileno, polipropileno y poliamida, entre otros.

Los «termoestables» se mantienen rígidos y sólidos a temperaturas elevadas, es decir, que se solidifican irreversiblemente cuando se calientan. Se obtienen por reticulación, un pro-

ceso que une una cadena de polímero a otra con enlaces cruzados, consiguiendo ser a temperatura ambiente, duros, frágiles y no reciclables. A diferencia del termoplástico, no puede ser reutilizado directamente, ya que no se reblandecen con el calor. Se utiliza como material de moldeado.

Los «elastómeros», son polímeros altos termoestables, con propiedades parecidas al caucho natural y con capacidad de ser alargados y retraerse rápidamente hasta su longitud original. Entre los elastómeros, el copolímero estireno-butadieno y el policloropreno (neopreno), son más utilizados, si bien por su gran elasticidad, su uso en la fabricación de envases no está muy extendido; aun así, se utiliza en envases para alimentación, cosmética, colas y barnices, productos del hogar y medicina.

Según su composición, también se puede distinguir: 1) los polímeros orgánicos, que poseen una cadena principal de átomos de carbono; 2) los polímeros orgánicos vinílicos, con enlaces dobles carbono-carbono que incluyen poliolefinas, estirénicos, vinílicos halogenados y acrílicos; 3) los polímeros orgánicos no vinílicos, formados por átomos de oxígeno o nitrógeno en su cadena principal, además de átomos de carbonos, como los poliésteres, las poliámidas y los poliuretanos; y 4) los polímeros inorgánicos, basados en otros elementos como el azufre (polisulfuros) o el silicio (la silicona).

4. Los plásticos utilizados en la producción de envases.

El plástico no es único. No es absoluto. En el diseño y fabricación del envase se utiliza el tipo de plástico que mejor responde a las necesidades que se pretenden, por eso, a partir de las necesidades específicas que se deseen cubrir se han desarrollado numerosos tipos y clases. En la industria, su clasificación se basa en la densidad, pero en los destinados al consumo, se reconocen siete categorías fundadas en sus propiedades para el reciclado: seis que se relacionan con un solo tipo de plástico, y la séptima, que corresponde a «los otros», es decir, todos los demás del sector consumo. Los seis polímeros más usados son el polietileno (PE), polipropileno (PP), poliestireno (PS), policloruro de vinilo (PVC), tereftalato de polietileno (PET) y poliuretano (PU). Otros, como policarbonatos (PC), poliámidas (PA, nylon), acrílicos, ácido poliláctico (PLA), poliuretanos (PU), se utilizan para aplicaciones de embalaje muy específicas. El nylon (PA), por ejemplo, un tipo de termoplástico de poliamida semicristalino de baja densidad y de gran estabilidad térmica, que una vez fundido se extruye a través de agujeros para formar largos cordones, tienen una amplia gama de usos, como cuerdas, engranajes e incluso en prendas y tejidos. Los polímeros menos comunes podrían representar más del 10 % de los residuos de envases de plástico recolectados para su reciclaje.

Luego para presentar, contener, proteger o distribuir mercancías, cada una de ellas empleará el tipo de plástico que sea más adecuado a sus propiedades. Así, para un mismo envasado se emplean simultáneamente varias clases de plástico. En el envasado de seis tomates esféricos, idénticos e insípidos, intervienen varias clases de plástico: una bandeja de poliestireno, un film de polietileno, una bolsa de polipropileno, y hasta el carrito que los traslada que es de policarbonato. Incluso, la misma clase de plástico posee versatilidades según sus propiedades mecánicas —tracción, elasticidad, fluencia, rotura, flexión, comprensión, impacto o dureza—, térmicas —fusión, expansión—, absorción—, o de resistencia al agua, a la llama o a la intemperie.

Con el propósito de poder separarlos adecuadamente en el proceso de reciclado, los plásticos se clasifican asignándoles un código de reciclaje para cada uno de ellos. La sociedad ASTM⁸ ha codificado los plásticos más utilizados del siguiente modo: número 1, tereftalato

⁸ La American Society for Testing Materials, (ASTM) es una de las organizaciones de desarrollo de normas internacionales más importantes que existen en donde se reúnen productores, usuarios y consumidores, con el fin de elaborar unas normas consensuadas por todos. Las normas se crean por consenso voluntario en la que participan gobiernos y ciudadanos. Treinta y cinco mil miembros

de polietileno (PET); número 2, polietileno de baja densidad (PEBD); número 3, policloruro de vinilo (PVC); número 4, polietileno de alta densidad (PEAD); número 5, polipropileno (PP); número 6, Poliéstireno (PS); y número 7, otros⁹. Con el objetivo de facilitar la identificación del tipo de plástico y poder separarlos adecuadamente para su posterior reciclaje, los envases podrán estar marcados¹⁰ con un triángulo, formado por tres flechas sucesivas rodeando el número que corresponde a cada tipo de plástico¹¹.



Ilustración 5: Identificadores del plástico.

El código numérico debe figurar en la parte inferior de las botellas y recipientes, lo que facilita la separación según su composición plástica. Permite que en el momento de su tratamiento se consiga separar los envases, no por su diseño, forma o tamaño, sino con arreglo al tipo de plástico del que están hechos, lo que facilita enormemente su reciclaje. Los envases que contienen champús, detergentes, limpiadores, bebidas, etcétera, aunque similares en su diseño y tamaño, están hechos de plásticos diferentes, como polietileno, polipropileno o cloruro de polivinilo, lo que exige su separación.

4.1. Tereftalato de polietileno (PET-1).

De fórmula $(C_{10}H_8O_4)_n$, es un termoplástico lineal, del grupo de los poliésteres aromáticos, un polímero que se obtiene mediante una reacción de policondensación entre el ácido tereftálico y el etilenglicol. El etilenglicol se obtiene haciendo reaccionar el etileno con oxígeno y agua. El ácido tereftálico se obtiene a partir de las fracciones aromáticas de la nafta de petróleo, en concreto de un isómero del xileno, el para-xileno, que combinado con oxígeno se obtiene el tereftálico, que una vez purificado es la materia prima para producir la resina plástica (PET). La producción de botellas de PET se ha incrementado considerablemente, debido a su poco peso, resistencia, transparencia y facilidad de almacenamiento; si bien, a partir de 2025 solo podrán comercializarse las botellas de tereftalato de polietileno (PET), que contengan al menos un 25% de plástico reciclado, y partir de 2030, serán sólo las que estén hechas con al menos un 30% de plástico reciclado¹². Entre otros usos, el tereftalato de

de ASTM en más de 125 países contribuyen con sus conocimientos técnicos especializados a la creación de las más de 12.000 normas internacionales de ASTM. Estas normas son utilizadas y aceptadas mundialmente y abarcan áreas tales como metales, pinturas, plásticos, textiles, petróleo, construcción, energía, el medio ambiente, productos para consumidores, dispositivos y servicios médicos y productos electrónicos

⁹ DECISIÓN DE LA COMISIÓN de 28 de enero de 1997 por la que se establece el sistema de identificación de materiales de envase de conformidad con la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los envases y residuos de envases. La numeración y las abreviaturas del sistema de identificación se establecen en los Anexos. Su uso será voluntario en cuanto a los materiales plásticos mencionados en el Anexo I, los materiales de papel y cartón mencionados en el Anexo II, los metales mencionados en el Anexo III, los materiales de madera mencionados en el Anexo IV, los materiales textiles mencionados en el Anexo V, los materiales de vidrio mencionados en el Anexo VI, y los compuestos mencionados en el Anexo VII. Una decisión sobre si se introduce, de forma obligatoria, el sistema de identificación para algún material o materiales puede adoptarse según el procedimiento establecido en el artículo 21 de la Directiva 94/62/CE

¹⁰ REAL DECRETO 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases Artículo 13. 1: los envases podrán marcarse para indicar el material del que está compuesto, de conformidad con las abreviaturas o números regulados en la Decisión 97/129/CE, de la Comisión, de 28 de enero de 1997 por la que se establece el sistema de identificación de materiales de envase de conformidad con la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los envases y residuos de envases. Dicho marcado será voluntario en tanto no se establezca lo contrario en la normativa de la Unión Europea.

¹¹ Bucle de Möbius, diseñado por un estudiante de la Universidad de California, Gary Anderson, basado en la imagen de la banda de Möbius, un invento del matemático August Möbius.

¹² Ley 7/2022. Artículo 57 Ley 7/2022: A partir de 1 de enero de 2025, solo podrán introducirse en el mercado las botellas de tereftalato de polietileno (en adelante «botellas PET») mencionadas en el apartado E del anexo IV, que contengan al menos un 25% de plástico reciclado, calculado Como una media de todas las botellas PET introducidas en el mercado. ANEXO IV apartado E: Productos de plástico de un solo uso sujetos a recogida separada y a requisitos del ecodiseño: Botellas para bebidas de hasta tres litros de capacidad, incluidos sus tapas y tapones, pero no: a) Las botellas para bebidas de vidrio o de metal con tapas y tapones hechos de plástico. b) Las botellas para bebidas destinadas y utilizadas para alimentos para usos médicos especiales, tal como se definen en el artículo 2, letra g), del Reglamento (UE) n.º 609/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de junio de 2013, que estén en estado líquido.

polietileno se utiliza en la fabricación de botellas para líquidos, envases farmacéuticos, tejas, fibras, rafia, cintas de grabación, películas para empaque de alimentos, cuerdas, alfombras, etcétera.

4.2. Polietileno (PE).

De fórmula $(C_2H_4)_n$, es el plástico más común, un termoplástico de la familia de los olefinicos, conformado por unidades repetitivas de etileno¹³, un hidrocarburo simple de doble enlace que en condiciones normales de presión y temperatura es un gas asfixiante, incoloro, con sabor y olor dulce, ligeramente soluble al agua, alcohol y éter. Se obtiene por el cracking térmico de gases hidrocarbonados, deshidratación de alcohol y del gas de síntesis. Además de obtener polietileno, el etileno es un producto intermedio para otros tipos de plástico, como el polipropileno. Como en todos los alquenos, a partir de su doble enlace entre carbonos se realiza la polimerización.

Los polietilenos son clasificados, de acuerdo con ASTM, por su densidad. La densidad tiene especial importancia para definir las propiedades de los plásticos, es decir, influye directamente en la rigidez, la dureza, la resistencia, la tensión, la barrera de gases, el brillo y la resistencia al rasgado y elongación, a mayor densidad mayor rigidez y dureza, pero menor brillo y elongación. Además de la densidad, el peso molecular también interviene, en concreto en su fluidez, pero también en otras como la dureza, elongación, transparencia, etcétera, así, a mayor peso molecular una mayor resistencia a la tensión y dureza, y a menor peso molecular, menor brillo, transparencia y fluidez.

4.2.1 Polietileno de baja densidad (PEBD-2).

Cuando alguno de los átomos de carbono, en lugar de tener hidrógenos unidos a ellos tienen asociadas largas cadenas de polietileno, forman un polietileno ramificado, o de baja densidad. Se emplea, entre otros usos, en sacos y bolsas plásticas, películas para envolver productos, invernaderos y otros usos agrícolas, en objetos como vasos, platos, cubiertos, botellas y recipientes para usos varios, films estirables, recubrimientos de cables, mangueras para riego, fibras, tapas y artículos para el hogar.

4.2.2. Polietileno de alta densidad (PEAD-4).

Es un polímero lineal, con un peso molecular comprendido entre 20.000 y 1.000.000 y es el más utilizado. Pueden tener una fase cristalina y otra amorfa. Se utiliza principalmente para botellas, envases de alimentos, detergentes, y otros productos químicos, piezas de electrodomésticos tuberías, embalajes, láminas, tanques, bidones, canastas o cubetas, botellas, recubrimiento de cables; contenedores, vajillas plásticas, cuñetes para pintura, bañeras, cerramientos, juguetes, barreras viales, conos de señalización.

4.3. Cloruro de polivinilo (PVC-3).

De fórmula $(C_2H_3Cl)_n$, se obtiene por polimerización del cloruro de vinilo. Es un polvo blanco, o gránulos incoloros, de gran resistencia al tiempo y a la humedad y resistente a ácidos, grasas e hidrocarburos. Se colorea fácilmente y se procesa por moldeo en formas rígidas y flexibles por inyección, extrusión y calandrado. La industria distingue el rígido y el flexible y se destina, entre otros usos, a envases para productos de higiene, cosméticos, productos químicos, detergentes y lubricantes, tuberías, accesorios para sistemas suministro de agua potable, riego y alcantarillado, ductos, canaletas de drenaje y bajantes, revestimientos exteriores, ventanas, puertas, cielorrasos y barandas; tejas y tabletas para pisos, partes

¹³ También puede obtenerse del polietileno copolímero, que además de etileno, contiene otros hidrocarburos como el butadieno o el hexeno.

de electrodomésticos y computadores, vallas publicitarias, tarjetas bancarias y otros elementos de artes gráficas. El uso del PVC en los contenedores rígidos y semirrígidos para alimentos, tales como botellas o cajas -debido a una posible migración del monómero del cloruro-, está prohibido, si bien está permitido en películas y envases de revestimiento.

4.4. Polipropileno (PP-5).

De fórmula $(C_3H_6)_n$, se presenta sólido, translúcido blanco, en polvo, en hoja extruida, película colada, fibras y en espuma de baja densidad. Un polímero termoplástico cristalino obtenido de la polimerización del propileno, que colorea con facilidad, de baja absorción de agua y de buena resistencia eléctrica. Se utiliza, básicamente, para obtener películas para empaques flexibles, bolsas de reempaque y, en general, laminaciones, cierres, rafia, cuerdas, fibras textiles, utensilios domésticos, mallas plásticas, carcasas, vasos desechables, tarrinas, empaque para detergentes, tubería, botellas, botellones y juguetería. Es el único plástico que la Organización Mundial de la Salud (OMS) recomienda para estar en contacto con los alimentos.

4.5. Poliestireno (PS-6).

Una resina termoplástica sintética, que resulta de un polímero lineal de peso molecular variable y de fórmula $(C_8H_8)_n$, que proviene de un único tipo de monómero, el estireno, un hidrocarburo aromático. Es sólido, transparente, duro, resistente, rígido y quebradizo, puede ser claro y vidrioso, y se presenta en láminas, placas, barras y espuma rígida, lechos o esferas expansoras. Se emplea en envases y objetos domésticos moldeados, como vasos y platos desechables, envases de yogurt, acrílicos e imitación de vidrio, carcasas y componentes de ordenadores y aparatos similares y todo tipo, las bandejas blancas habituales en los supermercados que contienen productos frescos como carne, pescado y helados (poliestireno expandido), envases de la industria farmacéutica, accesorios médicos y recipientes de cosméticos.

4.6. Otros plásticos (7).

Incluye innumerables plásticos distintos a los anteriores, como los policarbonatos (PC)¹⁴, poliamidas (PA, nylon)¹⁵, acrílicos (PMMA)¹⁶, ácido poliláctico (PLA)¹⁷, poliuretanos (PU)¹⁸, incluidas sus mezclas, y que se utilizan en aplicaciones muy específicas como el nylon (PA), que se utiliza en embalajes muy determinados. Normalmente muchos de estos tipos de plásticos se usan en ingeniería, pues presentan gran resistencia mecánica, térmica y química que las diferencian de las resinas de uso común.

5. Plásticos oxodegradables, biodegradables y compostables.

La Directiva 2019/904 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, define en su artículo 3 al «plástico oxodegradable», como los

¹⁴ Un polímero termoplástico transparente, liviano y dúctil con una alta dureza y gran resistencia al impacto. Es utilizado para una gran variedad de aplicaciones, como en partes de automóviles, ordenadores, teléfonos móviles, en la producción de discos compactos en lentes, para la fabricación de botellas, biberones, contenedores de alimentos y ventanas de invernaderos.

¹⁵ El Nylon es la poliamida más importante comercialmente. Sus propiedades como termoplástico y fibra (fibras cortas e hilos), permiten su aplicación como hilos, telas, sogas y filamentos, suturas quirúrgicas y cuerdas para instrumentos musicales, como refuerzo en materiales compuestos ya sea en forma de hilos o mallas.

¹⁶ Parecido al cristal es un polímero termoplástico totalmente transparente que se obtiene de la polimerización del monómero metilmetacrilato

¹⁷ De origen natural, se obtiene a partir de materias primas provenientes de la naturaleza, como el almidón de maíz, y de propiedades similares al plástico PET.

¹⁸ Es un polímero formado por polimerización de uretanos. Un material muy versátil que se presenta en varias formas, siendo la espuma la más habitual y puede ser rígida, flexible o de otras formas utilizadas en la construcción, aislamiento, adhesivo, sellado o impermeabilización.

materiales plásticos que incluyen aditivos, los cuales, mediante oxidación, provocan la fragmentación del material plástico en «microfragmentos», o su descomposición química. El artículo 2 de la Ley 7/2022, en su letra v) define el «plástico biodegradable» como el capaz de sufrir descomposición física o biológica, de modo que, en último término, se descompone en dióxido de carbono (CO₂), biomasa y agua, y que, conforme a las normas europeas en materia de envases, es valorizable mediante compostaje y digestión anaerobia. O sea, los envases biodegradables deberán tener unas características que les permitan sufrir descomposición física, química, térmica o biológica, de modo que la mayor parte se descomponga, en último término, en dióxido de carbono, biomasa y agua; y la letra w) del mismo artículo, entiende por «plástico oxodegradable» a los materiales plásticos que incluyen aditivos, los cuales mediante oxidación, provocan la fragmentación del material plástico en microfragmentos o su descomposición química. El artículo 56 de la Ley, prohíbe la introducción en el mercado de cualquier producto de plástico, fabricado con plástico oxodegradable.

El plástico compostable es el que es capaz de generar un «compost». Conforme al artículo 2 de la ley letra i) de la ley, se entiende por «compost» el material orgánico higienizado y estabilizado, obtenido a partir del tratamiento controlado biológico, aerobio y termófilo, de residuos biodegradables recogidos separadamente. El proceso por el que se obtiene el «compost» se denomina «compostaje», un procedimiento controlado en el que los materiales orgánicos se digieren de forma aeróbica o anaeróbica por acción microbiana, un proceso que libera calor y en presencia de oxígeno (aeróbico) y humedad y degrada la materia orgánica hasta convertirla en un material estable y útil, como fertilizante o como sustrato. Los plásticos obtenidos a partir de materias primas orgánicas como restos de frutas, celulosa o legumbres, son compostables y se biodegradan mediante la acción de microorganismos que encontramos en el medioambiente, debiendo cumplir con los requisitos de la norma EN 13432¹⁹. Cuando el envase o embalaje este compuesto de diferentes componentes, unos compostables y otros no, el envase o embalaje se considera no compostable, salvo que los componentes puedan separarse fácilmente. El plástico compostable no debe confundirse con el biodegradable: un compostable es biodegradable pero no todos los biodegradables son compostables.

6. Los plásticos reciclados.

Conforme dispone el artículo 2.a) de la Ley 7/2022, por «residuo» se entiende cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención o la obligación de desechar. En España, un porcentaje importante de la gestión de los residuos descansa en el vertedero, lo que exige la introducción de una adecuada política de residuos, basada en el principio de jerarquía y la implantación de modelos de reciclado suficientemente incentivados. Por esta razón, el gravamen especial sobre los envases de plástico no reutilizables recae únicamente sobre el plástico virgen, contenido en los envases o en los productos semielaborados, dispensando el plástico procedente del reciclado.

La responsabilidad sobre los residuos ha evolucionado gradualmente a lo largo de los años. La Directiva del Consejo 75/442/CEE de 15 de julio de 1975, relativa a los residuos, obligaba a los Estados miembros a adoptar medidas para promover el reciclaje²⁰. Posteriormente, la

¹⁹ EN 13432. Esta norma europea especifica los requisitos y procedimientos para determinar la compostabilidad y la tratabilidad anaerobia de los envases o embalajes y materiales de envase o embalaje señalando cuatro características: 1) biodegradabilidad; 2) desintegración durante el tratamiento biológico; 3) efecto sobre el proceso de tratamiento biológico; 4) efecto sobre la calidad del compost obtenido.

²⁰ DIRECTIVA del Consejo, de 15 de julio de 1975, relativa a los residuos. Artículo 3. Los Estados miembros adoptarán las medidas adecuadas para promover la prevención, el reciclaje y la transformación de los residuos, la obtención, a partir de estos, de materias primas y eventualmente energía, así como cualquier otro método que permita la reutilización de los residuos. Artículo modificado por Directiva del Consejo, de 18 de marzo de 1991, por la que se modifica la Directiva 75/442/CEE relativa a los residuos. Artículo 3.1.1. Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para fomentar: a) en primer lugar, la prevención o la reducción de la producción de los residuos y de su nocividad, en particular mediante: - el desarrollo de tecnologías limpias y que permitan un ahorro mayor de recursos naturales; - el desarrollo técnico y la comercialización de productos diseñados de tal manera que no contribuyan o contribuyan lo menos posible, por sus características de fabricación, utilización o eliminación, a incrementar la cantidad o la nocividad de los

Directiva 91/156/CEE, de 18 de marzo de 1991, modificó la Directiva 75/442/CEE, haciendo hincapié en la valorización mediante reciclado. Más tarde, pero tan solo concerniente a los residuos procedentes de envases, 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, reconoce que el reciclado debe ser esencial en la valorización de los residuos, advirtiendo que es necesario armonizar medidas nacionales sobre gestión de envases y residuos de envases, con el fin de evitar o reducir su impacto ambiental. Así, se reconoce que el mejor modo de prevenir es reducir la cantidad global de envases dentro de un orden de preferencia definido por los envases reutilizables, reciclables y valorizables. Observamos que durante un periodo que comprende casi cincuenta años, desde que se dictó la Directiva 75/442/CEE hasta hoy, el recorrido ha sido escaso, salvo el continuo pronunciamiento de normas destinadas más a ser leídas que a ser aplicadas, logrando acumular un elevado número de intenciones expresadas con términos genéricos del tipo «se propondrá», «se facilitará», «se promocionará», «se impulsará», «se fomentará», «se incentivará», «se favorecerá», «se apoyará», etcétera, pero sin materializarse en medidas y objetivos concretos.

La Directiva 94/62/CE fue traspuesta en España por la Ley 11/1997, de 24 de abril, envases y residuos de envases, cuya exposición de motivos advierte la necesidad de evitar su generación, siendo su finalidad la de «fomentar» su reutilización, reciclado o valorización²¹. La citada Ley 11/1997, fue derogada por la Ley La Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, si bien vigente con carácter reglamentario, en lo que no se oponga a esta última²². La Ley 22/2011 incorporó al ordenamiento jurídico interno la Directiva Marco de residuos 2008/98/CE, de 19 de noviembre de 2008, que había derogado determinadas Directivas e incorporó nuevos conceptos acuñados en el ámbito de la Unión Europea, como son el de «subproducto» y el del «fin de la condición de residuo», y también el principio de «jerarquía de residuos». En 2018 se aprueba la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE, revisando la economía circular, la armonización, la información y la trazabilidad de los residuos. Por último, la Ley 7/2022 de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, traspone al ordenamiento interno esta última Directiva, instaurando, por fin, la obligación de cumplir con los objetivos incluidos en la Agenda 2030 y, en particular, los objetivos 12 –producción y consumo sostenibles–, 13 –acción por el clima– y 14 –vida submarina–, en definitiva, transformar la Unión Europea en una «sociedad del reciclado».

Al mismo tiempo que se incorpora al Derecho español la Directiva (UE) 2018/851, el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, hace lo propio con la Directiva (UE) 2019/904, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, estableciendo una estrategia clara para una nueva economía del plástico en la que el diseño²³ y la producción respeten

residuos y los riesgos de contaminación;- el desarrollo de técnicas adecuadas para la eliminación de las sustancias peligrosas contenidas en los residuos destinados a la valorización; b) en segundo lugar: i) la valorización de los residuos mediante reciclado, nuevo uso, recuperación o cualquier otra acción destinada a obtener materias primas secundarias, o ii) la utilización de los residuos como fuente de energía.

²¹ LEY 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de Envases. Artículo 4. Fomento de la reutilización y del reciclado. Las Administraciones públicas podrán establecer aquellas medidas de carácter económico, financiero o fiscal que sean necesarias, con la finalidad de favorecer la reutilización y el reciclado de los envases, sin perjudicar al medio ambiente.

²² LEY 7/2022 de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Disposición transitoria undécima. Reglamentación en materia de envases y residuos de envases. En tanto no apruebe el Gobierno los desarrollos reglamentarios previstos en la disposición final cuarta de esta ley relativos a los envases y residuos de envases, la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases, permanecerá vigente con rango reglamentario, en la medida en que no se oponga a esta ley, excepto su régimen sancionador contenido en el capítulo VII y la disposición adicional quinta, derogados por la disposición derogatoria única de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados.

²³ REAL DECRETO 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases Artículo 2.d) Ecodiseño: el diseño del envase teniendo en cuenta criterios ambientales como, entre otros, la reducción en peso o volumen, la sustitución de materiales o sustancias peligrosas por otros menos peligrosos, la mejora de sus características de cara a su reutilización, el incremento de la reciclabilidad de los envases cuando se conviertan en residuos y el mayor o mejor uso de materiales obtenidos a partir del reciclado de residuos de envases.

plenamente las necesidades de reutilización, reparación y reciclado. Parece ser, entonces, que después de casi cincuenta años, finalmente hay objetivos y medidas concretas. La prohibición de ciertos productos de plástico de un solo uso, la obligación de incorporar graduales proporciones de plástico reciclado en los productos finales, y las sólidas pautas destinadas a minimizar la llegada al mar de los plásticos que requiere la Directiva 2008/56/CE, de 17 de junio de 2008²⁴, son un buen ejemplo de ello.

En esa línea, y con el propósito de fomentar el reciclado de productos plásticos, el impuesto especial sobre los envases no reutilizables, instituido por la Ley 7/2022, no sujeta a gravamen la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. En su artículo 2.af), define el «reciclado» como toda operación de valorización mediante la cual los materiales de residuos son transformados de nuevo en productos, materiales o sustancias, tanto si es con la finalidad original como con cualquier otra finalidad. Incluye la transformación del material orgánico, pero no la valorización energética ni la transformación en materiales que se vayan a usar como combustibles o para operaciones de relleno.

Sin embargo, tampoco el reciclado está excluido del debate. Prevalece la opinión que frente a los problemas que origina el consumo de plásticos en el medio ambiente y en la salud humana, la solución debe ir mucho más allá del reciclado. Las operaciones de reciclado no abarcan los microplásticos²⁵, ni los nanoplásticos, que a pesar de su insignificante tamaño siguen siendo polímeros complejos derivados del petróleo y que han llegado a ser clasificados como «caballos de troya», pues además de contener aditivos y otros compuestos químicos dañinos, como el bisfenol o ftalatos, es el vehículo usado por las bacterias que se han ido pegando al microplástico a su paso por el medio ambiente y que finalmente se introducen en el cuerpo humano a través de los alimentos.

6.1. Los objetivos de reciclado y valorización.

El artículo 10 del Real Decreto 1055/2022, establece que para el 2025 y en el ámbito de todo el territorio español, un objetivo de reciclaje y valorización de un mínimo del 65 % en peso de todos los residuos de envases, incluyendo el específico en el reciclado de los materiales plásticos del 50 %, para 2030 un mínimo del 70 % en peso de todos los residuos de envases, siendo el 55 % para el plástico. Para conseguir tales objetivos, deberán cumplirse en el ámbito de todo el territorio del Estado, los objetivos de recogida separada de botellas de plástico de un solo uso establecidos en el artículo 59.1 de la Ley 7/2022, con objeto de destinar los materiales recuperados a su reciclado. Su cumplimiento y evaluación se realizará por el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico²⁶.

²⁴ DIRECTIVA 2008/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 2008, por la que se establece un marco de acción comunitaria para la política del medio marino (Directiva marco sobre la estrategia marina). Directiva 2008/56/CE, 17 de junio de 2008.

²⁵ DECISIÓN (UE) 2021/1870 de la Comisión de 22 de octubre de 2021 por la que se establecen los criterios para la concesión de la etiqueta ecológica de la UE a los productos cosméticos y productos de cuidado animal [notificada con el número C(2021) 7500]. ANEXO I.5. «microplásticos»: partículas de tamaño inferior a 5 mm de plástico macromolecular insoluble, obtenido mediante uno de los procesos siguientes: a) un procedimiento de polimerización, como poliadición o policondensación, o un procedimiento similar, a partir de monómeros u otras sustancias de partida; b) modificación química de macromoléculas naturales o sintéticas, o c) fermentación microbiana;

²⁶ LEY 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Apartado tercero de la Disposición adicional decimoséptima. 3: Con el fin de evaluar el cumplimiento de los objetivos de recogida separada fijados en el artículo 59 de esta ley, para la posible implantación de un sistema de depósito, devolución y retorno de envases, el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico deberá evaluar y hacer público el estado del cumplimiento de los objetivos fijados para el 2023 antes del 31 de octubre de 2024. Igualmente, dicho Ministerio deberá evaluar y hacer público el estado del cumplimiento de los objetivos fijados para el 2027 antes del 31 de octubre de 2028.

2025	2030
Se reciclará un mínimo del 65 % en peso de todos los residuos de envases.	Se reciclará un mínimo del 70 % en peso de todos los residuos de envases
El 50 % de plástico.	El 55 % de plástico.
Los envases fabricados con tereftalato de polietileno (PET): al menos un 25 % de plástico reciclado, calculado como una media de todos los envases PET que introduzca en el mercado.	Los envases de plástico: al menos un 30 % de plástico reciclado, calculado como una media de todos los envases de plástico que introduzca en el mercado.
Los envases de plástico no PET al Menos un 20 % de plástico reciclado, calculado como una media de todos los envases de este tipo que introduzca en el mercado.	

Tabla 2: Objetivos de reciclado Real Decreto 1055/2022

7. Los envases de plástico.

El artículo 2.f) del RD 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, entiende como 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. Si bien el artículo 2 del Real Decreto 1055/2022, introduce una clasificación, enumerando expresamente diferentes clases de envases, tales como envases domésticos, envases comerciales, envases industriales, envases superfluos, envases de servicio o los envases compuestos²⁷, la ley del impuesto introduce, en la noción de envase, cualquiera de los anteriores que se utilicen como envases de venta o primarios, envases colectivos o secundarios y envases de transporte o terciarios. Igualmente, se considerarán envases los citados productos, sin perjuicio de que puedan realizar otras funciones, salvo que forme parte integrante de un producto y sea necesario 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.

Los envases comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto tienen que estar fabricados total o parcialmente de plástico. Siendo el plástico un polímero, el legislador incorpora la noción de «polímero» en la ley reguladora del impuesto, si bien se auxilia de la normativa del REACH (ver más adelante).

8. La Responsabilidad Ampliada del Productor (RAP).

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables debe observarse desde el contexto legal que lo envuelve, en particular respecto al conjunto de normas destinadas a proteger el medio ambiente y la salud humana mediante la prevención o la reducción de la generación de residuos, de los impactos negativos y de la mejora de la eficiencia. Una de estas medidas es la obligación de reciclar, lo que representa que en el futuro más próximo

²⁷ REAL DECRETO 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases. El Artículo 2 establece las siguientes definiciones: h) Envase comercial: envase que, sin tener la consideración de doméstico, está destinado al uso y consumo propio del ejercicio de la actividad comercial, al por mayor y al por menor, de los servicios de restauración y bares, de las oficinas y de los mercados, así como del resto del sector servicios; i) Envase compuesto: envase hecho con dos o más capas de materiales diferentes que no pueden separarse a mano y forman una única unidad integral que consta de un recipiente interior y una carcasa exterior, que se rellena, almacena, transporta y vacía como tal; j) Envase de servicio: envases diseñados y destinados a ser llenados en el punto de venta y los artículos desechables diseñados y destinados al llenado en el punto de venta para suministrar el producto, y/o permitir o facilitar su consumo directo o utilización, tales como las bolsas proporcionadas a los consumidores para el transporte de la mercancía o como envase primario para alimentos a granel, las bandejas, platos, vasos, entre otros. m) Envase doméstico: envase de productos destinados al uso o consumo por particulares, independientemente de su carácter primario, secundario o terciario, siempre que estos envases sean susceptibles de ser adquiridos por el consumidor en los comercios, con independencia del lugar de venta o consumo; n) Envase industrial: envase destinado al uso y consumo propio del ejercicio de la actividad económica de las industrias, explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o acuícolas, con exclusión de los envases que tengan la consideración de comerciales y domésticos; o) Envase superfluo: todo envase cuyo peso o volumen supere, en una proporción excesiva, al del envase mínimo o de referencia adecuado para ofrecer los niveles de seguridad, higiene y aceptación necesarios para el producto envasado y el consumidor. En los criterios para determinar el envase de referencia y cuándo un envase es superfluo se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: el envase de tamaño o peso mínimo, el de tamaño o peso promedio, la norma UNE-EN 13428:2005 «Envases y embalajes. Requisitos específicos para la fabricación y composición. Prevención por reducción en origen», relativa a los requisitos específicos para la fabricación y composición de los envases, así como otras normas nacionales o europeas armonizadas que pudieran dictarse al efecto.

el plástico reciclado será el componente mayoritario de los envases no reutilizables, disminuyendo de este modo la carga del gravamen para tales productos. Pero el progresivo consumo de plástico reciclado, igualmente comportará la progresiva necesidad de financiar su abastecimiento —incremento de la recogida, procesos, manipulaciones, transporte, etcétera—, una financiación a la que el impuesto especial sobre los envases, al recaer exclusivamente sobre el contenido de plástico no reciclado, no va a contribuir. Efectivamente, la magnitud de la recaudación por el impuesto es inversamente proporcional al consumo de plástico reciclado, o dicho de otro modo, a mayor consumo de plástico reciclado, menor será la recaudación, al punto que se cumple con el dicho de que el mejor impuesto ambiental es aquel que no se recauda.

Sin embargo, la transformación a una «sociedad de reciclado», comporta cubrir los costes asociados al mismo²⁸. Dentro de estos costes están la recogida de los residuos, su selección y tratamiento, las campañas de sensibilización a la ciudadanía y los gastos de control y seguimiento, costes no cubiertos por las tasas de recogida de las entidades locales²⁹, que no incluyen la recogida selectiva y su posterior selección y reciclado para transformarse en nuevas materias primas³⁰.

La Directiva 2019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, contempla que todos los Estados miembros, de conformidad con el principio de que «quien contamina paga», deben introducir «régimenes de responsabilidad ampliada del productor» para sufragar el extracoste que la recogida selectiva de envases implica para las Entidades Locales, lo que incluye gastos de gestión y de limpieza de la basura dispersa, así como los costes de concienciación para prevenir y reducir los vertidos. En otras palabras, las empresas deben responder del impacto ambiental que generen sus productos, por lo tanto, cuando introduzcan en el mercado envases, deberán responsabilizarse de organizar y financiar la gestión de los residuos³¹ de dichos envases, lo que incluye, entre otras, las operaciones de reciclado. En su artículo 3, la Directiva 2019/904 define el «régimen de responsabilidad ampliada del productor» como el conjunto de medidas adoptadas por los Estados miembros para garantizar que los productores de productos³² asuman la responsabilidad financiera o financiera y organizativa de la gestión de la fase de residuo del ciclo de vida de un producto. De este modo, la Directiva dispone que los Estados miembros cuidarán que los productores de productos sufragan los costes, con arreglo a lo

²⁸ DIRECTIVA 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas. Considerando 28.

²⁹ LGT art. 2.2.a): "Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

³⁰ REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Artículo 20.4: las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular (letra s) la recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, munda de pozos negros y limpieza en calles particulares.

³¹ LEY 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Artículo 2.n). Gestión de residuos de envases: «la recogida, la clasificación, el transporte, el almacenamiento, la valorización y la eliminación de los residuos de envases, incluida la vigilancia de estas operaciones y de los lugares de descarga después de su cierre de los vertederos. Se incluyen también las actuaciones realizadas en calidad de negociante o agente ».

³² LEY 7/2022, artículo 2.ac) «Productor del producto»: cualquier persona física o jurídica que desarrolle, fabrique, procese, trate, llene, venda o importe productos de forma profesional, con independencia de la técnica de venta utilizada en su introducción en el mercado nacional. Se incluye en este concepto tanto a los que estén establecidos en el territorio nacional e introduzcan productos en el mercado nacional, como a los que estén en otro Estado miembro o tercer país y vendan directamente a hogares u otros usuarios distintos de los hogares privados mediante contratos a distancia, entendidos como los contratos en el marco de un sistema organizado de venta o prestación de servicios a distancia, sin la presencia física simultánea de las partes del contrato, y en el que se hayan utilizado exclusivamente una o más técnicas de comunicación a distancia, tales como correo postal, internet, teléfono o fax, hasta el momento de la celebración del contrato y en la propia celebración del mismo. Las plataformas de comercio electrónico asumirán, como productores de producto, las obligaciones financieras y de información, así como organizativas cuando proceda, en el supuesto de que algún productor comprendido en la definición del párrafo anterior y que esté establecido en otro Estado miembro o tercer país, actúe a través de éstas y no esté inscrito en los registros existentes sobre responsabilidad ampliada del productor ni dé cumplimiento a las restantes obligaciones derivadas de los regímenes de responsabilidad ampliada del productor. A tales efectos, la plataforma de comercio electrónico podrá llevar a cabo una inscripción única respecto de todos los productos afectados para los que asuman la condición de productor del producto, debiendo conservar un registro de dichos productos.

dispuesto en materia de responsabilidad ampliada del productor en las Directivas 2008/98/CE y 94/62/CE.

8.1. Sistema colectivo de Responsabilidad Ampliada del Productor (SCRAP).

La Directiva 2019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, se traspone al ordenamiento interno por la Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados para una economía circular, dedicando su título IV a la «Responsabilidad ampliada del productor del producto», que se materializa por medio de la creación de «sistemas integrados de gestión (SIG)». El artículo 37 dispone que, con la finalidad de promover la prevención y de mejorar la reutilización, el reciclado y la valorización de residuos, los productores de productos podrán ver ampliada su responsabilidad y ser obligados, entre otras cuestiones, a asumir la gestión de los residuos, incluidos aquellos abandonados en el medio ambiente y la responsabilidad financiera de estas actividades que podrá ser sufragada parcial o totalmente por el productor del producto y, en su caso, los distribuidores podrán compartir dichos costes, y podrá modularse de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 43.1.b).

Dichos sistemas integrados de gestión, que pueden constituirse de manera individual o de forma colectiva (SCRAP), están gestionados por entidades sin ánimo de lucro que pueden adoptar diferentes formas jurídicas como la de asociación, sociedad anónima, etcétera, y las empresas que deciden cumplir sus obligaciones a través de ellos, deben colaborar en su financiación³³. Así, el artículo 11 de la ley contempla que, para ciertos flujo de residuos, los costes relativos a su gestión tendrán que ser sufragados, parcial o totalmente por los productores. A su vez, el artículo 60 de la ley contempla los regímenes de «responsabilidad ampliada del productor» para los productos de plástico de un solo uso, que se enumeran en el la parte F del anexo IV de la ley³⁴, destinados a sufragar los costes de las medidas de concienciación, limpieza, transporte, tratamiento y recogida de datos e información.

A partir del uso de los envases de plástico no reutilizables nacen tres obligaciones de pago de naturaleza muy diferente: 1) la tasa de basuras que recaudan los municipios por la prestación del servicio de recogida y que ingresan los ciudadanos; 2) el impuesto especial de envases de plástico no reutilizable, que grava el consumo del envase y que se traslada en el precio a los consumidores; y 3) la denominada tasa del punto verde³⁵, pagada por los introductores de los envases no reutilizables, si bien realmente no es un tributo, sino el pago a la SCRAP – ECOEMBES, sistema colectivo de Responsabilidad Ampliada del Productor-, por la prestación de servicio de reciclaje destinado a asegurar que los residuos de envase tengan la gestión adecuada y puedan volver a introducirse como nuevos productos.

³³ ECOEMBES (Ecoembalajes España SA) es el Sistema Integrado de Gestión (SIG) actualmente vigente creado para el flujo de residuos plásticos.

³⁴ Apartado F.1) Recipientes para alimentos, tales como cajas, con o sin tapa, utilizados con el fin de contener alimentos que: a) Están destinados al consumo inmediato, in situ o para llevar. b) Normalmente se consumen en el propio envase. c) Están listos para el consumo sin ninguna otra preparación posterior, como cocinar, hervir o calentar, incluidos los recipientes para alimentos utilizados para comida rápida u otros alimentos listos para su consumo inmediato, excepto los recipientes para bebidas, los platos y los envases y envoltorios que contienen alimentos.

³⁵ Los envases adheridos al SIG que gestiona Ecoembes se deben identificar con el símbolo Punto Verde, que garantiza que la empresa está cumpliendo con la Ley de envases.

Capítulo 2

El impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables.

1. Introducción.

El «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables», es un tributo que recae sobre el consumo de una gama de productos muy concretos, la mayoría resultado de la polimerización de elementos del petróleo, pero también de otros, como gas natural, carbón o productos de origen natural. El impuesto se aplica por unidad consumida (Kg), lo que significa que el volumen de la recaudación dependerá de la cantidad de producto fabricado, importado o adquirido a otros Estados de la UE, por esta razón, a pesar de ser un tributo sobre el consumo, el hecho imponible es la fabricación, la adquisición intracomunitaria y la importación, lo que necesariamente exigirá la observación de cada uno de estos procesos.

Efectivamente, para estudiar y aplicar el impuesto, no bastará conocer los productos gravados, requerirá, además, conocer los procesos industriales por los que se obtienen. Por ello, el legislador con la intención de lograr un régimen apropiado de tributación y facilitar a la administración los medios necesarios para su control, introduce en el ordenamiento términos y conceptos que en ocasiones responden más a lo científico que a lo tributario. Introduce el concepto químico de polímero e incluye la normativa técnica sobre el reciclaje como algo indispensable en el cálculo de la base imponible, instituye una serie de obligaciones de información respecto a las operaciones del periodo y sobre la clase y cantidad de los productos fabricados y de sus procesos, e incluso sobre las pérdidas acontecidas. Por esta razón, es necesario examinar conceptos “no tributarios”, deberemos discernir sobre polímeros, monómeros, copolímeros y resinas, también sobre procesos industriales, como el soplado, la extrusión o la inyección, así como diferenciar los termoplásticos, los termoestables o elastómeros que permite obtener envases de diferentes propiedades. Por supuesto, el impuesto exige también el estudio sobre todo aquello que atañe a los elementos propios del tributo, como la base imponible, el hecho imponible, los supuestos de no sujeción o las deducciones y exenciones, cuyo cálculo se apoyará en la información derivada del proceso. Por ejemplo, en la fabricación, las minoraciones del impuesto se originan normalmente durante la producción, luego muy difícilmente asignaremos fielmente una minoración, exención, deducción o devolución, si no somos capaces de identificar correctamente el proceso de que se trata. Con todo, del mismo modo que para hacer una operación aritmética no hace falta ser matemático, para conocer «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables» no requiere ser químico, bastará con reconocer los hidrocarburos principales, las técnicas y los procesos industriales, las materias primas y su grado de aprovechamiento, así como los residuos y pérdidas que se generan durante el proceso productivo.

2. Génesis del impuesto.

Es evidente que el plástico desempeña un papel muy útil en la economía y proporciona aplicaciones esenciales en numerosos sectores, aunque no cabe duda del efecto adverso que produce su consumo, principalmente por los gases derivados de su producción, transporte e incineración, y por el enorme impacto que sobre el medio marino producen sus residuos, en particular los microplásticos. Aun cuando sus efectos sobre la naturaleza y la salud humana son difíciles de medir, el plástico se acumula en el medio ambiente, al igual que el dióxido de carbono lo hace en la atmósfera, por lo que se requieren esfuerzos efectivos para paliar sus efectos.

El coste de producir plástico es relativamente bajo, lo que hace que sea cada vez más protagonista en nuestra vida cotidiana, con los efectos contraproducentes que ello comporta. Por esta razón, la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos, establece un orden de prioridades en la política de los Estados miembros sobre la prevención y la gestión de los residuos, instituyendo una apreciación jerárquica: 1º) prevención, 2º) reutilización, 3º) reciclado, 4º) otro tipo de valorización (energética) y 5º) eliminación. Tal escalafón muestra la prevención como la primera estrategia encaminada a evitar la generación de residuos. El resultado fue la Directiva 2019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente, una *lex specialis* que fomenta planteamientos circulares, dando prioridad a los productos reutilizables, sostenibles y no tóxicos, y a los sistemas de reutilización frente a los plásticos de un único uso, con el objetivo primordial de reducir la cantidad de residuos generados. Con este propósito, la Directiva dispone que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias, utilizando instrumentos económicos que garanticen el logro de los objetivos previstos. De entre los medios y acciones que dispone la política económica, los manejados por la política fiscal son trascendentales, siendo los tributos los que adquieren una mayor relevancia.

Ante un futuro que presenta serias dudas sobre si seremos capaces de asimilarlo y con una coyuntura en la que las políticas fiscales ya no preocupan tanto por su apariencia como por su carencia de efectividad, se introduce en nuestro sistema tributario un impuesto pigouviano de naturaleza indirecta, que recae sobre la utilización de envases no reutilizables que contienen plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías, con objeto de fomentar la prevención y el reciclado. En definitiva, se pretende que los ciudadanos utilicen el menor número posible de envases de plástico no reutilizables en el territorio español, estableciendo «señales de precio» que permitan alterar su comportamiento. Un objetivo que necesariamente debe lograrse, pues de lo contrario solo significarían pagos para menguar culpas, pero sin llegar a producir el dividendo social que se ambiciona.

Resultado de la transposición de la citada Directiva 2019/904 y de la obligación asignada a los Estados miembros de adoptar medidas destinadas a modificar los hábitos en el consumo de plástico, se aprueba la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, cuyo Título VII «Medidas fiscales para incentivar la economía circular»³⁶, introduce en su Capítulo I el «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables».

2.1. Sobre la efectividad del impuesto.

De nuevo el legislador solo se ocupa de «pintar en verde», en virtud que existen serias dudas sobre la efectividad del impuesto, en particular, sobre la capacidad por sí mismo de mejorar, por ejemplo, los indicadores que actualmente identifican nuestras playas: que los plásticos son los residuos más frecuentes (un 71,54% del total), seguidos de la categoría papel/cartón (11,20%) y de los residuos de tipo higiénico-sanitario (6,58%). Pero, el impuesto especial, además de su aparente propósito medioambiental, también persigue una finalidad recaudadora; es más, muchos ven este impuesto al plástico como una excusa para recaudar fondos y no como una solución integral rigurosamente analizada para beneficiar al planeta. Aunque es un paso en la dirección correcta, surgen dudas sobre si va lo suficientemente

³⁶ LEY 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Artículo 2.k) definiciones: «Economía circular»: sistema económico en el que el valor de los productos, materiales y demás recursos de la economía dura el mayor tiempo posible, potenciando su uso eficiente en la producción y el consumo, reduciendo de este modo el impacto medioambiental de su uso, y reduciendo al mínimo los residuos y la liberación de sustancias peligrosas en todas las fases del ciclo de vida, en su caso mediante la aplicación de la jerarquía de residuos. Idéntica definición que la recogida en el Artículo 2.9 del REGLAMENTO (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 de junio de 2020 relativo al establecimiento de un marco para facilitar las inversiones sostenibles y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2019/2088.

lejos. Y si así se recela, es porque la orientación general comunitaria es la de aumentar los recursos propios de la UE a través de nuevas contribuciones, entre las que se incluye la contribución basada en los residuos no reciclados de envases de plástico, que deberá ser pagada por cada Estado a la UE en proporción directa a la cantidad de residuos de envases de plástico no reciclados generados en cada Estado miembro³⁷.

Para cumplir con su objetivo, el impuesto debe ser lo más sólido posible y el coste de «no hacer nada» tiene que ser lo suficientemente importante, como para provocar a la industria a abordar todos los aspectos negativos que genera el consumo de plástico, yendo un poco más allá del reciclaje. Ciertamente, pese a que actualmente vivimos en el «ecozoico»³⁸ no se espera que el impuesto consiga modificar el comportamiento de los ciudadanos, a menos que las empresas transmitan su coste en el precio, pero incluso si se trasladara todo, el impacto será muy reducido, ya que los envases de plástico generalmente representan una cantidad muy pequeña del costo total de los bienes que contienen. A esto, añadirle que el ámbito impositivo se superpone a las prohibiciones del consumo de ciertos productos plásticos, ya exigidas por la Directiva de la UE sobre el plástico³⁹, por lo que sus efectos sostenibles, en principio, se manifiestan tan solo moderadamente. Por último, y no por ello menos importante, la omisión más evidente, la falta de orientación sobre cómo los fondos recaudados impulsarán a una economía sin plástico.

3. Los productos del ámbito impositivo.

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un tributo de naturaleza indirecta, que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías. Su propósito, es fomentar la prevención en la generación de residuos de envases de plástico no reutilizables, así como el fomento del reciclado y la circularidad de los residuos plásticos. Conforme el artículo 68 de la Ley 7/2022, se incluyen en el ámbito objetivo del impuesto, los siguientes productos:

- (a) Envases no reutilizables que contengan plástico.
- (b) Productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que hace referencia la letra a), tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

³⁷ Cada Estado debe pagar a la UE una contribución calculada sobre los datos de Eurostat relativos a las cantidades de envases de plástico obtenidos a partir de materia prima no reciclada. Cada Estado miembro debe cubrir estos costes a través del presupuesto nacional o traspasarlos a la industria a través de un nuevo Impuesto a los plásticos no reciclados, o con impuestos ya existentes, o con otras medidas fiscales, como bonificaciones o exenciones. El impuesto sobre envases no reutilizables contenido en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, responde a esta finalidad.

³⁸ LEONARDO BOFF. *La Sostenibilidad*, Ed. Salterrae, 2013. El autor afirma que es una expresión sugerida por Brian Swimme, uno de los principales astrofísicos actuales. En el Ecozoico todo es ecolizado, lo que nos obliga a alterar el estado de nuestra conciencia y asumir nuestro lugar y responsabilidad.

³⁹ DIRECTIVA (UE) 2019/904 de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Artículo 5 Restricciones a la introducción en el mercado Los Estados miembros prohibirán la introducción en el mercado de los productos de plástico de un solo uso enumerados en la parte B del anexo y de los productos fabricados con plástico oxodegradable. 1) Bastoncillos de algodón, excepto si entran en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/385/CEE del Consejo (1) o de la Directiva 93/42/CEE del Consejo (2). 2) Cubiertos (tenedores, cuchillos, cucharas, palillos). 3) Platos. 4) Pajitas, excepto si entran en el ámbito de aplicación de las Directivas 90/385/CEE o 93/42/CEE. 5) Agitadores de bebidas. 6) Palitos destinados a sujetar e ir unidos a globos, con excepción de los globos para usos y aplicaciones industriales y profesionales que no se distribuyen a los consumidores, incluidos los mecanismos de esos palitos. 7) Recipientes para alimentos, hechos de poliestireno expandido, tales como cajas, con o sin tapa, utilizados con el fin de contener alimentos que: a) están destinados al consumo inmediato, in situ o para llevar; b) normalmente se consumen en el propio recipiente, y c) están listos para el consumo sin ninguna otra preparación posterior, como cocinar, hervir o calentar, incluidos los recipientes para alimentos utilizados para comida rápida u otros alimentos listos para su consumo inmediato, excepto los recipientes para bebidas, los platos y los envases y envoltorios que contienen alimentos. 8) Los recipientes para bebidas hechos de poliestireno expandido, incluidos sus tapas y tapones. 9) Los vasos para bebidas hechos de poliestireno expandido, incluidos sus tapas y tapones

- (c) Productos que contienen plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

A pesar de la denominación del tributo, no todos los productos del ámbito impositivo son envases en el sentido habitual del término. El criterio para discernir sobre si un producto se incluye en el ámbito impositivo, no reside en su naturaleza, pues todos contienen plástico, sino del modo de adquisición, su grado de elaboración y de su aptitud para incorporarse definitivamente a un envase no reutilizable. Al mismo tiempo, los productos gravados lo estarán con arreglo a su uso y destino, que deberá destinarse a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. Por ejemplo, una maceta de plástico destinada a utilizarse únicamente para la venta y el transporte de plantas estará incluida en el ámbito impositivo, pero no lo estará la maceta destinada a que la planta permanezca en ella durante toda su vida. Una bolsa de basura, si bien se trata de un envase, no estará sujeta al impuesto, pues no es un envase destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías en la cadena de fabricación, distribución y consumo. Las perchas para prendas de vestir, vendidas con el artículo o entregadas en la tintorería con el artículo, estarán sujetas al impuesto; mientras que las que las perchas para prendas de vestir, vendidas por separado, no lo estarán. Incluso, están sujetos productos que directamente no son envases, como los cierres y los intermedios empleados en su fabricación, tal como preformas y las láminas de plástico.

4. Los envases no reutilizables que contienen plástico.

Conforme a la letra a) del artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, se incluye en el ámbito objetivo del impuesto, los «envases no reutilizables que contengan plástico», una descripción que requiere determinar el alcance y significado de los términos «envase», «plástico» y «envase no reutilizable».

4.1. La condición de envase.

El primer requisito para la sujeción al gravamen es que se trate de un producto utilizado como «envase». La letra m) del artículo 2 de la Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que entiende por «envase» el producto definido en el artículo 2.1 del Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases⁴⁰, como el fabricado, sea desechable o no, 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, así como cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos. Una definición que comprende los denominados «envases primarios» que son los que están en contacto directo con el contenido, por ejemplo una botella de agua; los «envases secundarios», que contienen un conjunto de primarios; y los «envases terciarios», que contienen al primario y secundario y que se utilizan en el transporte y almacenamiento, como los rollos de plástico para embalar y evitar roturas, así como los envases industriales o comerciales que sean de uso y consumo exclusivo en las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas y ganaderas y que, por tanto, no sean susceptibles de uso y consumo ordinario en los domicilios particulares⁴¹.

⁴⁰ La Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, con rango reglamentario tras la aprobación de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados ha sido derogada por el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases. El Real Decreto 1055/2022 recoge idéntica definición de envases en su artículo 2.f), que la recogida en el derogado artículo 2.1 de la Ley 11/1997.

⁴¹ REAL DECRETO 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases. Envase de venta o envase primario: Todo envase diseñado para constituir en el punto de venta una unidad de venta destinada al consumidor o usuario final, ya recubre al producto por entero o solo parcialmente, pero de tal forma que no pueda modificarse el contenido sin abrir o modificar dicho envase.

g) Envase colectivo o envase secundario: Todo envase diseñado para constituir en el punto de venta una agrupación de un número

No obstante, el artículo 68.1.a) de la ley, introduce una salvedad a la condición de envase para aquellos artículos que, formando parte integrante de un producto y que son 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 ejemplo, ambientadores, bolígrafos, bolsas de té, cajas de CD, DVD y vídeo, cápsulas de café que se eliminan con el café usado⁴², cartuchos para impresoras, encendedores, etcétera⁴³.

Delimitar el concepto de envase de que aquello que no lo es, es una labor no exenta de dificultad. Es habitual identificar un envase como el diseñado exclusivamente para contener productos y dotados normalmente con un dispositivo de cierre, y ciertamente es así, pero la definición del artículo 2.f) del Real Decreto 1055/2022, abarca un concepto mucho más amplio, pues se refiere también a cualquier otro producto fabricado que se utilice para proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. De este modo, el concepto de envase incluye una amalgama de productos muy heterogéneos, tales como bandejas para contener y proteger alimentos, blísters, cajas, estuches, bolsas de catálogos y revistas, anillas de plástico para unidades de bebidas, packs de botellas de agua, cierres, cinta y film para embalaje, etcétera, todos ellos muy lejos del sentido del término envase que habitualmente manejamos⁴⁴. En definitiva, un producto plástico de un solo uso de consumo habitual y de rápida evolución que se tira una vez utilizado para el fin previsto, que rara vez se recicla y que tiende a convertirse en basura dispersa.

Entonces, la noción de envase comprenderá el envase como tal, el empaque y el embalaje. El envase es el material rígido o flexible que almacena, protege y está en contacto directo con el producto, incluyendo botellas, tarros, cubetas, baldes, tapas, blíster, películas flexibles, etcétera. La función del empaque es proteger y transportar diversos productos envasados, generalmente son rígidos, por ejemplo, cajas, espumas protectoras, etcétera. Pero además, la noción de envase no solo abarca el espacio tributario, también estará subordinado a las obligaciones exigibles según cual sea su finalidad, por ejemplo, los envases destinados a alimentos deberán cumplir la legislación alimentaria que tiene por objeto garantizar la higiene y la seguridad alimentaria, lo mismo sucederá para los jerricantes, bidones, latas, botellas, etcétera, que transportan mercancías peligrosas, por no decir, de las extremadamente rigurosas condiciones de los envases destinados a la recogida de los residuos sanitarios.

determinado de unidades de venta, tanto si va a ser vendido como tal al usuario o consumidor final, como si se utiliza únicamente como medio de reaprovisionar los anaqueles en el citado punto, pudiendo ser separado del producto sin afectar a las características del mismo ⁴¹ k) Envase de Transporte o envase terciario: Todo envase diseñado para facilitar la manipulación y el transporte de una o varias unidades de venta o de uno o varios envases colectivos, con objeto de evitar su manipulación física y los daños inherentes en el transporte. Están excluidos de este concepto los contenedores intermodales o multimodales para transporte terrestre, naval, ferroviario y aéreo, de acuerdo con las definiciones establecidas en la Convención Internacional de Seguridad de Contenedores, de 2 de diciembre de 1972.

⁴² DGT V0010-23. Los envases de plástico no reutilizable son los que están diseñados para contener, proteger, distribuir y presentar la mercancía, tendrían la consideración de envase a efectos de este impuesto. No obstante, siempre que se trate de cápsulas de café que se eliminan con el café usado le resultará de aplicación la salvedad contenida en el 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”.

⁴³ DGT V0413-23). Acabados de post-impresión, plastificado de libros, carpetas y revistas. Si bien la definición de envase del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, pudiera ser de aplicación al plástico que se incorpora a libros, carpetas y revistas, a juicio del Centro Directivo queda fuera del ámbito objetivo del impuesto porque 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.

⁴⁴ DGT V0356-23. Sticks o barras de labios y envases no mono dosis de cremas faciales, como tarros, tubos o dispensadores en botella. El criterio del Centro Directivo (contrario a lo mostrado hasta ahora en “preguntas frecuentes” del portal de la AEAT, cuando menos respecto a los sticks) considera que son artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. Ocurre, además, que ninguno de ellos llega a formar parte integrante del producto que contienen y que, aunque puedan ser necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, resulta que sus elementos no están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente: el contenido se va aplicando paulatinamente pero, una vez consumido, el envase perdura y es desechado de manera independiente. Por tanto, estos productos sí que tendrían la consideración de envase a los efectos del artículo 68.1.a) de la Ley y, por tanto, forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

4.1.1. El concepto de envase en el RD 1055/2022 de envases y residuos de envase.

El artículo 3.1, 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, entiende por «envase» todo producto fabricado con cualquier material de cualquier naturaleza que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, y desde el fabricante hasta el usuario o el consumidor. Por su parte, el artículo 2. f) del Real Decreto 1055/2022 se refiere al envase en los mismos términos, además de detallar en su anexo IV- concerniente a la remisión de información de los sujetos obligados-, los «elementos del envase»: elemento principal, tapas y tapones o cualquier otro elemento de cierre, elementos para la seguridad y uso del producto (asa, aplicador, dosificador, precinto, cápsula), elementos de fijación y protección (anillas, fleje, abrazadera, material de relleno, plástico de burbujas, cordel, ángulo, unión, soporte, casillero), entre otros. Conforme a lo dispuesto en el citado Real Decreto, tales elementos y los 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 conjuntamente⁴⁵.

Sin embargo, en el contexto tributario, el artículo 68.1 de la Ley, disocia ciertos productos intermedios y ciertos elementos del envase, como los cierres y los destinados a la presentación o comercialización, dotándolos de una cierta autonomía en su gestión y tratamiento tributario. El legislador, apreciando que ciertos elementos de los envases son fabricados por sujetos distintos, y debido a la necesidad de reducir el número de obligados y facilitar la gestión del impuesto, somete al gravamen de un modo independiente del envase principal, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

- 1) Productos plásticos semielaborados destinados a la fabricación de los envases, tales como las preformas o las láminas de termoplástico,
- 2) Elementos de plástico que permitan su cierre, su comercialización o la presentación de los mismos. En último término, elementos que, tras su incorporación al envase, formarán parte del mismo.

Por tanto, a efectos tributarios, no tendrá la condición de fabricante quien, a partir de los productos semielaborados, le confiera la forma definitiva al envase o incorpore al mismo otros elementos de plástico que hayan resultado gravados por el impuesto, como sucede con los cierres y otros elementos destinados a la presentación y comercialización. En conclusión, el legislador somete al gravamen operaciones y procesos cuyo resultado no es la obtención del envase, sino en unos casos, la obtención de un producto intermedio, y en otros, ciertos elementos que forman parte del mismo y que una vez fabricados se incorporan

⁴⁵ DGT V0658-23. Componentes plásticos de un artículo pirotécnico. La consultante es una empresa que fabrica un artículo final pirotécnico categorizado según la norma UNE-EN 16256 como "cometa" o "volcán" en función del efecto que se pretenda visualizar. El artículo final tiene tres componentes: 1) "base" o "cápsula" diseñado para contener por un lado el iniciador eléctrico y por otro la carga pirotécnica compuesta por pólvora negra y un efecto pirotécnico concreto; 2) "alargador" o "mortero" consta de un tubo acoplado a la "base" el cual actúa como mortero para dirigir el efecto en sentido vertical, favoreciendo una trayectoria lo más rectilínea posible a fin de alcanzar la altura óptima del efecto; 3) "disco" o "celo" se ha diseñado con un diámetro y grosor específicos con el objetivo de garantizar la estanqueidad de la carga pirotécnica, requerida bajo imperativo legal, además de crear la presión necesaria para favorecer el encendido uniforme de dicha carga pirotécnica. Según la propia manifestación del consultante, " todos los componentes han sido diseñados específicamente para facilitar la ignición, generar la suficiente presión y, posteriormente, propulsar el efecto vertical asegurando la perpendicularidad con el dispositivo de lanzamiento, resulta imprescindible integrarlos en el artículo durante toda su vida útil para garantizar el correcto funcionamiento del artículo. Sin estos componentes el artículo no tiene razón de ser y, en caso de ignición o activación, supone un claro riesgo para cualquier usuario que se encuentre dentro del radio de acción del producto. En consecuencia, en la medida en que los artículos objeto de consulta (base, alargador y disco) formen parte integrante del producto que contienen y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente, no formaran parte del ámbito objetivo del impuesto.

al envase. Estos elementos son los siguientes: 1) los cierres de plástico, y 2) los productos que contienen plástico destinados a la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables. En la medida que la fabricación de estos elementos sea hecho imponible del impuesto, exigirá delimitar con exactitud cuáles son los componentes que amparan ambos conceptos. Y ello es especialmente relevante, pues, si bien bajo el término cierre incluimos un conjunto de productos bien delimitados, no sucederá lo mismo con los elementos destinados a la presentación y comercialización, que presentarán mayor dificultad, pues pueden llegar a confundirse con el propio elemento principal o con una parte de él (ver etiquetas más adelante).

4.2. La condición de envase no reutilizable.

Para que el envase esté incluido en el ámbito impositivo, necesariamente debe ser no reutilizable. De acuerdo con el artículo 68.1.a) de la Ley, se considera que un envase es «no reutilizable», cuando no ha sido 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. Un enunciado ajustado a la definición de «envases de un solo uso» de la Directiva 2019/90, si bien, con ciertos matices.

Los envases no reutilizables se circunscriben a aquellos que no cumplen los requisitos que, según la norma EN 13429/2004, son necesarios para identificar el carácter reutilizable del envase, a saber: (a) la reutilización del envase o embalaje es un objetivo intencionado, es decir, que se diseñe, conciba e introduzca en el mercado a tal efecto; (b) el diseño del envase o embalaje permite que los componentes principales completen un número de circuitos o rotaciones; (c) el envase o embalaje sea capaz de ser rellenado/recargado, y vaciado y descargado sin daños significativos; (d) el envase o embalaje puede ser reacondicionado (limpiado, lavado, reparado), mientras mantenga su capacidad para realizar la función prevista; y (e) que se halle disponible un sistema de reutilización, y que este funcione en la práctica⁴⁶.

Por su parte, el artículo 3.2 de la Directiva 2019/904, define el «producto de un solo uso» como el no concebido, diseñado o introducido en el mercado para completar, dentro de su período de vida, múltiples circuitos o rotaciones mediante: 1) su devolución a un productor para ser rellenado; y 2) su reutilización con el mismo fin para el que fue concebido. De este modo, quedarían excluidos los casos en los que los productos finales podrían introducirse en el mercado o comercializarse para su uso múltiple o su reutilización, sin haber sido concebidos y diseñados como tales, o los casos en que hayan sido introducidos en el mercado fuera de un sistema o procedimiento para garantizar su reutilización. Son ejemplos de envases no reutilizables, los recipientes para alimentos llenos, recipientes para bebidas, botellas y vasos para bebidas, envases y envoltorios, bolsas y platos de plástico⁴⁷.

⁴⁶ DGT V0077-23: Una sociedad cuya actividad principal es la importación de FIBC Bags (denominadas también como Big-Bags). Son envases con capacidades de 500 a 1500 kg, hechos de Polipropileno que por sus características técnicas pueden estar preparados para reutilizarse varias veces o para un solo uso según lo solicite el cliente. El centro consultivo considera 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. 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.

⁴⁷ DGT V0434-23. En la importación de partes y piezas para fabricar aparatos eléctricos y electrónicos bolsas de plástico protectoras, con o sin burbujas. En su consulta, además de otras cuestiones como del registro y devolución del impuesto, el interesado señala que “Se recomienda la conservación de [las bolsas] en caso de futuras intervenciones (devolución, desistimiento, conservación y posible necesidad de intervención/reparación del producto)”, o respecto del “foam” que encapsula los displays TFT-LCD, menciona que “son imprescindibles para nosotros para poder salvaguardar el producto desde el origen fuera de la EU...” A juicio de la Dirección General esas circunstancias no convierten el envase en reutilizable, a los efectos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

4.2.1. Los productos de plástico de un solo uso de la Directiva 2019/904.

La Directiva 2012/904, enumera en su Anexo los productos de plástico de un solo uso, sobre los cuales los estados deben prestar su atención con el propósito de reducir su consumo. Al mismo tiempo, se exige que los países de la UE adopten medidas, como programas nacionales, incentivos y otros instrumentos económicos, encaminados a prevenir la generación de residuos y que garanticen la reducción del consumo de los productos de plástico, enumerados en su anexo. Sin embargo, el artículo 68 de la Ley alcanza un número mayor que los contemplados en el anexo de la Directiva, pues incluye a todos los envases que contienen plástico, en su concepción más amplia, sin limitación alguna por razón de cantidad, contenido o uso. Ahora bien, para los productos enumerados en el Anexo de la Directiva 2019/904, que tan solo recoge los envases del sector de la alimentación y bebidas bajo ciertas condiciones y solo los destinados a ciertos usos específicos, la Comisión (UE) indica unas directrices de identificación, igualmente aplicables a los «envases no reutilizables», contemplados en la letra a) del artículo 68 de la Ley del impuesto⁴⁸.

4.2.2. Recipientes para alimentos.

El impuesto somete al gravamen las bandejas para contener y proteger alimentos, los recipientes que contengan alimentos desecados o vendidos fríos que requieren preparación posterior, como cocinar, hervir o calentar y que contienen porciones de alimentos mayores a las porciones individuales; o los recipientes para loncheados y panificados, comida preparada, fruta, carne, pescado, etcétera, que estén listos para el consumo sin ninguna otra preparación posterior, y que se pueden consumir sin tener que prepararlo, esto es, no requiere congelación, cocción, hervido o calentamiento, incluido el freído, la parrilla, el horneado, el paso por el microondas o el tostado. Se vende normalmente con información impresa sobre el contenido, los ingredientes y, a menudo, el peso del producto

Como se ha dicho, el ámbito del tributo comprende una serie de envases más allá de los enumerados en el Anexo de la Directiva 2019/904, que tan solo se limita a los recipientes de consumo inmediato de alimentos o para llevar, y que se consumen en el propio recipiente sin ninguna otra preparación, como cocinar, hervir o calentar. Sin embargo, los criterios de la Directiva son asimismo válidos para los envases no reutilizables del artículo 68.a) de la Ley. Se entiende que un alimento está destinado para el consumo *in situ*, cuando por su naturaleza es apto para el consumo inmediato, por ejemplo, los frutos de cáscara, bocadillos, yogures, ensaladas y platos cocinados, frutas y verduras. Mientras que el criterio relevante para identificar si el consumo se realiza en el propio recipiente, será la forma del recipiente, de tal manera que facilite el consumo directamente, o sea, bastará con abrirlo.

4.2.3. Envases y envoltorios.

La diferencia entre los recipientes para alimentos y los envases y envoltorios para alimentos, pasa por la rigidez del recipiente. Conforme a la Directiva, los envases rígidos o parcialmente rígidos deben considerarse recipientes para alimentos, mientras que los materiales de embalaje flexibles deben considerarse envases y envoltorios. Pertenecen a este grupo, por ejemplo, los envases y envoltorios fabricados con un material flexible que contienen alimentos destinados a consumirse en el propio envase o envoltorio, sin ninguna otra preparación posterior. Los criterios para identificar los envases y los envoltorios son, entre otros, los siguientes; 1) los envases flexibles, cuya forma varía fácilmente al añadir o retirar un producto, en comparación con los envases rígidos, cuya forma no se altera; también si el

⁴⁸ COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN (2021/C 216/01): Directrices de la Comisión relativas a los productos de plástico de un solo uso con arreglo a la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente,

diseño del envase denota que el producto contenido está destinado a su consumo inmediato tras la compra, por ejemplo, un paquete o envoltorio puede abrirse fácilmente, desgarrándolo, cortándolo, torciéndolo o tirando de sus extremos.; y 2) por la naturaleza del producto que contiene, por ejemplo, productos alimenticios aptos para el consumo inmediato, por ejemplo, dulces, frutos de cáscara, barras de chocolate, tomates cereza, patatas fritas, etcétera.

Sin embargo, algunos productos están envasados en una combinación de material rígido y otro más flexible, por ejemplo, los bocado insertos en un recipiente rígido con una película en un lateral, o determinadas frutas o alimentos preparados vendidos en bandejas de papel y cubiertos por un envoltorio de plástico. En esos casos, la presencia de materiales rígidos en el envase da lugar a que el producto se catalogue como envase para alimentos.

4.2.4. Envases para líquidos.

No resulta fácil distinguir entre recipientes para líquidos, botellas para líquidos y vasos para líquidos. El elemento clave para distinguir entre las tres categorías, es su forma. Un recipiente para líquidos es cualquier objeto o utensilio cóncavo que sirve para contener el líquido en su interior, que estén diseñadas para un solo uso, incluso si se pueden rellenar y reutilizar, un vaso y una botella, son recipientes. Una botella de bebida, es un recipiente con cuello o boca estrechos, como son las botellas utilizadas para cerveza, vino, agua, refrescos, zumos, néctares, leche o bebidas isotónicas. También los envases que contienen productos en forma líquida que, aunque se puedan beber, no se consumen directamente del recipiente como el vinagre, aliños, salsa de soja, zumos de limón, aceites comestibles, o los que requieren dilución antes del consumo, como jarabes o concentrados. También se incluyen las botellas, bidones y garrafas, tales como los utilizados para productos de higiene (gel, champú, jabón), para productos industriales (lubricantes, desinfectantes, herbicidas). Los vasos, por su parte, suelen ser recipientes redondos y cóncavos, con o sin tapadera o tapa, que se venden vacíos o que contienen bebidas.

4.2.5. La acreditación de la condición de envase reutilizable.

A efectos del impuesto, un envase «reutilizable» no es aquel que pueda reutilizarse en el sentido de volver a utilizar algo con la función que desempeñaba anteriormente o con otra distinta, sino que el envase cumpla con los requisitos de la citada normativa EN 13429/2004, que permite identificar el carácter reutilizable del envase, es decir, cuando hayan sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados, con independencia del uso que se haga de los mismos⁴⁹. Sin embargo, si por envase «no reutilizable» se entiende el contrapuesto al envase «reutilizable», acorde con la norma citada, entonces, el número de envases susceptibles de calificarse en una u otra categoría es considerable, lo que hace que, en ocasiones, tal apreciación resulte extraordinariamente difícil. Corresponderá al contribuyente asegurarse que el envase de que se trate guarda la condición de «reutilizable», y en su caso, con independencia del hecho efectivo de su reutilización, dicha circunstancia podrá acreditarse utilizando para ello cualquier medio de prueba admisible en derecho, y entre los medios de prueba admisibles en

⁴⁹ DGT V0547-23. Envases de polipropileno de uso repetido. Conforme manifiesta la consultante, los productos que fabrica son envases de plástico, puesto que su composición se basa en Polipropileno, y están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, en este caso, productos alimenticios. Tendrán la condición de reutilizables cuando han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser 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. En los casos en que los envases de plástico sean reutilizables no forman parte del ámbito objetivo del impuesto y no estarán sujetos al mismo.

derecho, se incluye la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello⁵⁰.

4.3. La condición de plástico.

Los envases comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto tienen que estar fabricados total o parcialmente de plástico. Siendo el plástico un polímero, el legislador incorpora la noción de «polímero» en la ley reguladora del impuesto, si bien se auxilia de la normativa del REACH⁵¹. De esta suerte, la letra u) del artículo 2 de la Ley, define el plástico como «el material compuesto por un polímero, tal como se define en el artículo 3.5 del Reglamento (CE) 1907/2006 (REACH) al que pueden haberse añadido aditivos u otras sustancias⁵², y que puede funcionar como principal componente estructural de los productos finales» (los productos finales se refieren al plástico y no al producto de plástico de un solo uso). No obstante, hay excepciones. Los «polímeros naturales» no modificados químicamente⁵³, y las pinturas, tintas y adhesivos -aunque que sean materiales poliméricos-, no se incluyen en el ámbito del impuesto, ni de la Directiva 2019/904, que en su artículo 3, traspuesto en el artículo 2.u) de la ley 7/2022, establece que «a los efectos de la presente Directiva, se entenderá por plástico un material compuesto por un polímero tal como se define en el artículo 3, punto 5, del Reglamento (CE) 1907/2006, con la excepción de los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente». Por tanto, un producto final que no sea de plástico al que se apliquen estos materiales, en especial pinturas, lacas y adhesivos, de acuerdo con el artículo 73.c) de la Ley, no estarán sujetas al impuesto. Al contrario de lo que ocurre cuando a un material de papel o cartón se le aplique un recubrimiento o revestimiento de plástico, que se considera un producto constituido por más de un material, del cual uno de ellos es plástico, estando sujetos al impuesto por la cantidad de plástico incorporado. Por último, advertir que los plásticos fabricados con polímeros naturales modificados o a partir de sustancias de partida de origen biológico, fósil o sintética, no se producen de forma natural y, por tanto, deben ser objeto del gravamen.

⁵⁰ DGT V0538-23. Canastilla de plástico al que se incorpora un recipiente conteniendo líquido ambientador. La consultante fabrica una serie de piezas que montadas forman la canastilla donde posteriormente el fabricante del ambientador incorpora el recipiente que contiene el líquido ambientador. Indica la consultante que la canastilla está diseñada para ser reutilizada múltiples veces, sustituyendo el bote que contiene el líquido ambientador. La canastilla descrita por la consultante sirve para contener, presentar y distribuir el bote con el líquido ambientador, por lo que cumple la definición de envase prevista en la Ley. Además, no forma parte integrante del producto que contiene, y no es necesaria para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, ni todos sus elementos están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente, por lo que no le alcanza la exclusión prevista en el último inciso del primer párrafo de la citada letra a) del artículo 68.1 de la Ley. Es decir, tiene la condición de envase. Ahora bien, para determinar si la canastilla forma parte del ámbito objetivo del Impuesto hay que analizar si se cumplen los requisitos adicionales: que el producto sea no reutilizable y que contengan plástico. La canastilla está diseñada para ser reutilizada múltiples veces, sustituyendo el bote del líquido ambientador por uno nuevo, entonces, si la empresa puede acreditar dicha circunstancia utilizando para ello cualquier medio de prueba admisible en derecho, la canastilla tiene la condición de reutilizable, no formando parte del ámbito objetivo del impuesto. Entre los medios de prueba admisibles en derecho, se incluye la posibilidad de presentar un «certificado UNE-EN 13429:2005 Envases y Embalaje. Reutilización», emitido por una entidad acreditada para ello.

⁵¹ REACH. Acrónimo corresponde a las siglas en inglés de Registration, Evaluation, Authorisation and restriction of Chemicals, que entró en vigor el 1 de junio de 2007 y tiene como objetivo principal mejorar la protección para la salud humana y el medio ambiente frente al riesgo que puede conllevar la fabricación, comercialización y uso de las sustancias y mezclas químicas.

⁵² AGENCIA EUROPEA DE SUSTANCIAS Y MEZCLAS QUÍMICAS (2012). DOCUMENTO DE ORIENTACIÓN PARA MONÓMEROS y polímeros. Sección 2.2. y sección 3.2.1. (ECHA), complementa la definición de polímero en el Reglamento REACH con orientaciones complementarias: «Un polímero, como cualquier otra sustancia definida en el artículo 3, apartado 1, (del Reglamento REACH), también puede contener los aditivos necesarios para preservar la estabilidad del polímero y las impurezas derivadas del proceso de fabricación. Estos estabilizadores e impurezas se consideran parte de la sustancia.»

⁵³ DIRECTIVA (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de junio de 2019 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Considerando 11: Los plásticos se definen generalmente como materiales poliméricos a los que pueden haberse añadido aditivos. No obstante, esa definición incluiría determinados polímeros naturales. La presente Directiva no debe aplicarse a los polímeros naturales no modificados, en el sentido de la definición de «sustancias no modificadas químicamente» que figura en el artículo 3, punto 40, del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo (13), ya que se producen de forma natural en el medio ambiente. Por consiguiente, a los efectos de la presente Directiva, debe adaptarse la definición de polímero del artículo 3, punto 5, del Reglamento (CE) n.º 1907/2006 y debe introducirse una definición aparte. Los plásticos fabricados con polímeros naturales modificados o a partir de sustancias de partida de origen biológico, fósil o sintético no se producen de forma natural y, por tanto, deben ser objeto de la presente Directiva. La definición adaptada de plásticos debe, pues, incluir los artículos de caucho poliméricos y los plásticos de origen biológico y biodegradables, independientemente de si se han obtenido a partir de biomasa o están diseñados para biodegradarse con el tiempo.

4.3.1. Los polímeros naturales no modificados químicamente.

El Documento de Orientación de la ECHA⁵⁴, define el término polímeros naturales refiriéndose a los que se obtienen a partir de un proceso de polimerización que ha tenido lugar en la naturaleza, independientemente del proceso de extracción. Esto representa que los polímeros naturales necesariamente no tienen que ser sustancias presentes en la naturaleza⁵⁵, por lo que los términos «polímeros naturales» y «sustancia natural» son términos diferentes, que no deben confundirse. Los «polímeros naturales» abarcan un grupo más amplio al no subordinarse al método de extracción, la celulosa, por ejemplo, extraída de la madera mediante molienda, por vía húmeda es un polímero natural. Muy al contrario de los polímeros producidos mediante un proceso de fermentación industrial de organismos vivos, que no se consideran naturales, ya que la polimerización no se ha producido en la naturaleza.

Una «sustancia no modificada químicamente», debe leerse de conformidad con el artículo 3, punto 40, del Reglamento REACH, que indica que será la sustancia cuya estructura química se mantiene inalterada, aun cuando se haya sometido a un proceso o tratamiento químico, o a una transformación física mineralógica, por ejemplo para eliminar las impurezas, de tal forma que los polímeros resultantes no constituyan una modificación química del polímero entrante en el proceso de que se trate. Otro ejemplo, sería la celulosa regenerada en forma de película de celofán, la cual no se considera modificada químicamente, pues el polímero entrante es igual al saliente, sin que haya sufrido una alteración química; al contrario del acetato de celulosa, que se considera químicamente modificado. Cuando la transformación química se produce durante el proceso de extracción del polímero natural, por ejemplo, el proceso de la pasta de madera para extraer celulosa, se considera un polímero natural no modificado químicamente.

4.3.2. Los polímeros según el REACH.

Ya se ha dicho que para precisar el concepto de plástico, la ley remite a la noción de polímero conforme a lo establecido en el REACH. El artículo 3.5 del Reglamento (CE) 1907/2006 (REACH), define el «polímero» como la sustancia constituida por moléculas⁵⁶, caracterizadas por la secuencia⁵⁷ de uno o varios tipos de unidades monoméricas —la forma reactiva de una sustancia monómera en un polímero—. Pueden contener los aditivos necesarios para preservar la estabilidad del polímero y las impurezas derivadas del proceso de fabricación, que se consideran parte de la sustancia⁵⁸. Dichas moléculas deben repartirse en una «distribución» de pesos moleculares⁵⁹, en las que las diferencias de peso puedan atribuirse principalmente al número de unidades monoméricas. De acuerdo con el Reglamento REACH (artículo 3, apartado 5), un polímero se define como la sustancia que cumple los siguientes criterios:

⁵⁴ Agencia europea de los productos químicos (ECHA). Su labor es conseguir la utilización segura de sustancias químicas velando por la aplicación de la legislación de la UE en materia de sustancias químicas que sea beneficiosa para la salud humana, el medio ambiente, la competitividad y la innovación en Europa y ayuda a las empresas a cumplir con la normativa específica de la UE sobre sustancias químicas o biocidas.

⁵⁵ REACH, artículo 3, punto 39. Por sustancia presente en la naturaleza se entiende aquella presente como tal de manera natural, no procesada o procesada únicamente por medios manuales, mecánicos o gravitacionales; o bien por disolución en agua, por flotación, o por extracción con agua, o por destilación con vapor o por calentamiento únicamente para eliminar el agua, o que se obtiene de la atmósfera por cualquier medio.

⁵⁶ Una «molécula de polímero» es una molécula que contiene una secuencia de al menos 3 unidades monoméricas con enlaces de covalencia con otra unidad monomérica u otro reactante como mínimo.

⁵⁷ Una «secuencia» es una cadena continua de unidades monoméricas dentro de la molécula con enlaces de covalencia con otra y que solo interrumpen las unidades monoméricas. Es posible que esta cadena continua de unidades monoméricas siga cualquier red dentro de la estructura polimérica.

⁵⁸ Los aditivos son sustancias que pueden alterar las propiedades de los polímeros y se consideran parte de los mismos. Pueden añadir volumen (cargas) para controlar los costes de producción, modificar las propiedades químicas, o reforzar sus propiedades mecánicas, como por ejemplo, las cargas para reducir costes, extensores de cadena para aumentar su peso molecular, agentes estabilizantes para evitar la degradación térmica, agentes compatibilizantes para estabilizar las mezclas de polímeros, modificadores de impacto, agentes clarificantes, antioxidantes, agentes de color, plastificantes, agentes espumantes.

⁵⁹ Peso molecular: la suma de los pesos atómicos de los átomos de una molécula. Así el peso molecular del gas metano CH₄ es 16.043 siendo los pesos atómicos del Carbono, 12.011, Hidrogeno, 1.008.

- (a) Más del 50% del peso de esa sustancia consta de moléculas de polímero
- (b) La cantidad de moléculas de polímero que presentan el mismo peso molecular debe ser inferior al 50% del peso de la sustancia.

En consecuencia, lo que determina si una sustancia es o no un polímero de acuerdo con REACH, es la información sobre números de unidades enlazadas que se repiten y la respectiva concentración de cada constituyente con su número de unidades repetitivas. La variable que determina el tamaño de la cadena polimérica, y por tanto sus propiedades físicas y químicas, es su «peso molecular», a mayor peso molecular mayor tamaño. Una molécula con una unidad de etano es gaseosa, con seis unidades monoméricas pasa a ser líquida, y conforme se van adicionando más monómeros se convierte en un aceite, una cera y finalmente un sólido. Ahora bien, los polímeros sintéticos contienen cadenas poliméricas de longitud desigual, por lo que su peso molecular no es un valor único, sino un promedio calculado a partir de los pesos moleculares de todas las cadenas que lo forman. La identificación completa del polímero requiere conocer, exactamente, la distribución de pesos moleculares en la muestra de que se trate. Para analizar y determinar si una sustancia es un polímero o no, el método analítico que se suele utilizar es la cromatografía⁶⁰ por permeación de gel⁶¹ para pesos moleculares altos, y para sustancias con menor peso molecular, la cromatografía de gases⁶² o la cromatografía líquida de alta resolución⁶³, que pueden proporcionar suficiente información para decidir si la sustancia es un polímero o no⁶⁴.

4.3.3. La cantidad de plástico contenido en los envases.

Los plásticos (polímeros) más utilizados para fabricar envases, son el polietileno (PE), polipropileno (PP), poliestireno (PS), policloruro de vinilo (PVC), tereftalato de polietileno (PET) y el poliuretano (PU). Sin embargo, en ocasiones los envases están compuestos de más de un material y no exclusivamente por plástico, como por ejemplo los envases multicapas compuestos de polietileno, papel y aluminio (tetra brik que contienen zumos y lácteos). En estos casos, solo estará sujeto al gravamen por la cantidad de plástico que contengan.

La Ley 7/2022 y la Directiva 2019/904 no prevén ningún umbral mínimo de contenido de plástico en los envases para determinar si dicho producto tiene tal consideración; luego, la evaluación deberá ser únicamente cualitativa. Ahora bien, en la producción de numerosos materiales que no son plástico, se recurre a menudo a polímeros que se ajustan a la definición de plástico para lograr ciertas propiedades concretas, como por ejemplo, los aditivos químicos sintéticos retentivos o aglutinantes y auxiliares tecnológicos. En estos casos, no dará lugar a que el producto fabricado con material que no es plástico, se considere hecho parcialmente de plástico. En cambio, cuando se aplique un recubrimiento o revestimiento

⁶⁰ Cromatografía: técnica analítica de separación basada en la adsorción selectiva mediante las cuáles se pueden identificar los componentes de mezclas complejas.

⁶¹ Cromatografía por permeación de gel: forma de cromatografía líquida en la que se distribuyen las moléculas de polímeros en una columna de gel según su tamaño en solución.

⁶² Cromatografía de gases: proceso por el que se separan los componentes de una mezcla entre sí por volatilización de la muestra en una corriente gas portador el cual pasa a través de un lecho de relleno que consta de un soporte sólido.

⁶³ Cromatografía líquida de alta resolución: Tipo de cromatografía a alta presión que emplea paquetes de pequeño diámetro para obtener perfiles de elución (extracción de un material de otro) muy reproducibles.

⁶⁴ DGT V0425-23. Tapones fabricados a partir de compuestos de urea. La empresa consultante fabrica tapones que formarán parte del ámbito objetivo del Impuesto especial cuando, conforme al artículo 68.1.c) de la Ley, contengan plástico y se destinen al cierre de envases no reutilizables. Como bien señala la Dirección General de Tributo el factor determinante para saber si los tapones fabricados pueden quedar sujetos al Impuesto especial es si el material del que están compuestos tiene la consideración de plástico y si se destinan al cierre de envases no reutilizables. Indica la consultante que la urea es un polímero termoestable que contiene entre un treinta y un cuarenta por ciento de celulosa. De la ficha técnica aportada se trata de resina de urea-formaldehído condensada con relleno de celulosa, y contiene un setenta por ciento de resina condensada y un veintiocho por ciento de celulosa. En la medida que el tapón sea obtenido a partir de un polímero plástico termoestable de los definidos en el artículo 3.5 del REACH y su destino sea un envase no reutilizable, los tapones compuestos de urea estarán sujetos al impuesto especial.

plástico a la superficie de un material de papel o de cartón u otro material para proteger contra el agua o la grasa, el producto final está compuesto por más de un material, uno de ellos, plástico, entonces se considera que está hecho parcialmente de plástico. Por eso, los productos de un solo uso, de papel o cartón, con recubrimiento o revestimiento de plástico, se consideran fabricados parcialmente de plástico y por tanto, incluidos en el ámbito objetivo de aplicación del impuesto.

4.3.4. Plástico biodegradable.

El plástico biodegradable es un tipo de plástico de los definidos en el artículo 2.u) de Ley 7/2022, y por tanto la referencia al plástico en el artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, incluye al plástico biodegradable. En conclusión, los productos definidos en el artículo 68.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril elaborados con plástico biodegradable, están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

5. Los productos plásticos semielaborados.

Conforme el artículo 68 de la Ley, en su apartado b) se incluye en el ámbito objetivo del impuesto los productos plásticos semielaborados «destinados» a la obtención de los envases a los que hace referencia la letra a), del citado artículo, tales como las preformas o las láminas de termoplástico. No tiene la condición de fabricante y, por consiguiente de contribuyente obligado a ingresar, quien a partir de los productos semielaborados le confiera la forma definitiva al envase o incorpore al mismo otros elementos de plástico gravados por el impuesto, como los destinados a permitir el cierre. Pese a que los productos de plástico semielaborados destinados a la obtención de envases, como preformas o láminas termoplásticas, no son envases en sentido estricto, son productos incluidos en el ámbito del impuesto.

La dificultad radica en interpretar que se entiende por productos plásticos semielaborados «destinados» a la obtención de envases. Existen un número extraordinario de productos que pueden destinarse a obtener envases de los definidos en el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, pero, al mismo tiempo, esos productos también pueden destinarse a otros fines distintos de los del envase, comprendido en el citado artículo. Una bobina de malla de polietileno puede destinarse indistintamente como un elemento antipájaros, antiplaga, antideslizante o a la recogida de aceituna⁶⁵, pero también puede destinarse a la elaboración de sacos para contener frutas y verduras⁶⁶, en definitiva a, embalar, envolver y proteger materiales tan variados como cajas, piezas sueltas, piezas mecánicas, cristalería, lácteos, embutidos, alimentos varios, pallets, accesorios, maderas, perfiles, volantes, marcos de ventanas y puertas, etcétera. Las bobinas de película plástica pueden destinarse en la agricultura para el ensilaje en rollo, pero también en el ensilado a cielo abierto y para toldos e invernaderos. El poliestireno expandido puede destinarse como elemento protector en el embalaje y el empaque, pero también en la construcción como aislante térmico y acústico. Incluso las preformas

⁶⁵ DGT V0391-23 Las arpilleras de rafia de plástico de polipropileno o polietileno, y que no tienen la forma de saco (receptáculo, por lo común de forma rectangular o cilíndrica, abierto por uno de los lados con el objetivo de servir como envase o embalaje), sino de lámina, rectangular o cuadrada, que está destinada a recubrir un invernadero y proteger así las mercancías; a hacer borrazas (tela para recoger aceitunas), toldos (tela para proteger la arena que va en los camiones); u otros recubrimiento, no son productos diseñados para ser entregados juntamente con las mercancías, por lo que las arpilleras no están sujetas al Impuesto conforme a la letra d) del artículo 73 de la Ley.

⁶⁶ DGT V0128-23. Fabricación de cubres de malla de plástico para verduras. La consultante, vende la malla de plástico en bobinas. La consultante es una sociedad que se dedica a la fabricación de cubres de malla de plástico para las cajas de los productos agrícolas y malla de plástico para la posterior fabricación por parte del cliente de bolsas para productos hortofrutícolas, para ello utilizan polietileno en grano, que transforma en malla de plástico. La malla de plástico la vende en bobinas. Posteriormente, el cliente la corta a la medida necesaria y las pega a la caja para cubrirla, o el cliente la corta y fabrica la bolsa que posteriormente vende a sus clientes para que procedan al envasado de las verduras. Las cubres de malla de plástico tienen la consideración de envase a los efectos del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022 y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. Las bobinas las obtiene a partir de polietileno en grano, por lo que realiza el hecho imponible fabricación (artículo 72.1), puesto que realiza la elaboración de un producto incluido en el ámbito objetivo del impuesto, lo que constituye fabricación a efectos del impuesto (artículo 71.1, letra b), por lo que ostentará la condición de contribuyente de acuerdo con lo regulado en el artículo 76 de la Ley.

pueden destinarse, indistintamente, a elaborar envases reutilizables y no reutilizables. El legislador solventa la dualidad incluyendo en el ámbito objetivo únicamente aquellos productos plásticos semielaborados «destinados» a la obtención de los envases no reutilizables, los que hace referencia la letra a) del artículo 68.1. de la Ley, dejando fuera del ámbito objetivo del impuesto los no destinados a esa finalidad.

5.1. Las preformas.

La preforma es un producto intermedio para la fabricación del envase. Es el plástico primario, básicamente tereftalato de polietileno (PET) que, una vez procesado, tomará la forma deseada, o sea, es la forma previa a la botella de plástico -o de cualquier otro recipiente-, que se puede almacenar y transportar sin perder sus propiedades. Una de sus ventajas es la versatilidad en sus formas y tamaños, además, es reciclable y tiene un bajo costo de fabricación. Se obtiene por el método de moldeo por soplado, un proceso de producción de recipientes y artículos huecos, por el cual la resina termoplástica se funde y se transforma en una preforma hueca, que una vez introducida en un molde, mediante aire a presión en su interior, se expande hasta tomar su forma, para, a continuación, la pieza ser enfriada, logrando el producto terminado. Para producir la preforma, se puede utilizar el proceso de extrusión o inyección



Ilustración 6: Preformas para la fabricación de botellas.

A partir de las preformas se obtienen envases de agua mineral, refrescos zumos, licores, bebidas carbonatadas, aceites para el consumo humano, medicinas, encurtidos, confituras, productos de consumo, etcétera.

5.2. Láminas y películas de termoplástico.

Las láminas y las películas se suministran en formatos rígidos, flexibles o semirrígidos y son tratados para ser procesados en máquinas flexográficas de impresión, co-extrusión o laminación, y en máquinas termoselladoras, termoformadoras, envasadoras verticales y en finales de líneas. Se producen en varios espesores, mediante extrusión convencional, usando un dado cuya abertura tiene la forma de una rendija delgada o mediante la extrusión de película soplada. Si bien el proceso de extrusión por dado plano⁶⁷ es el método más utilizado para obtener láminas y películas de plástico (ver hecho imponible: fabricación).

Las láminas de plástico y las películas tienen un sin fin de aplicaciones, entre otras, embalajes, cortinas para baño, materiales para packaging de productos alimenticios, láminas para termoformado de productos desechables (vasos, bandejas, potes de yogurt, hueveras, etcétera). También como superficies de termoformado, apósitos y elementos para usos médicos, y para recubrimiento sobre otros sustratos, como por ejemplo, papel, aluminio y otros materiales, así como en cintas magnéticas, packaging para electrónica, láminas para recubrimiento en plasmas y LCD, coberturas exteriores de construcciones, láminas de recubrimiento, blíster para medicamentos, paneles para publicidad, tarjetas plásticas para identificación, paneles de exhibiciones, etcétera. En definitiva, un número enorme de aplicaciones cuya enunciación sería interminable.

⁶⁷ El dado plano es la boquilla o cabezal de salida de una máquina de extrusión utilizada para fabricar laminas planas, por el que se extiende el flujo del material plastificado proveniente de la extrusora y formar la lámina. Se utiliza para fijar el ancho deseado y el espesor, logrando uniformidad y homogeneidad en la distribución del material.

El uso heterogéneo de láminas y películas de plástico vinculará la gestión de los sujetos obligados, en particular del contribuyente, quién deberá, de entre todos los productos que manipula, diferenciar unos de otros dependiendo de la condición del destinatario. Le corresponderá catalogar no solo los productos sujetos al gravamen de aquellos que no lo están, sino también los productos semielaborados con destinos exentos, asegurándose de la condición del destinatario. Una distinción, en principio sencilla, cuando los productos no están destinados directamente a envases no reutilizables, pero ciertamente compleja cuando un mismo tipo de lámina o película pueda tener destinos diferentes, unos sujetos al impuesto y otros no. Por ejemplo, un film plástico destinado a un invernadero, es un producto no sujeto, que igualmente puede emplearse en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales, un producto sujeto, aunque exento.

5.2.1. Láminas.

Las láminas están hechas a partir de cualquiera de los tipos de plástico termoplástico. Son características de estos productos, alta tensión, su resistencia eléctrica y una muy baja absorción de la humedad. Son materiales con un espesor entre 0.5 mm hasta cerca de 12.5 mm, y se usan en sectores muy variados como la construcción, la decoración, el transporte, la impresión, el embalaje, la medicina o los componentes eléctricos. El método para la obtención de la lámina es la «extrusión con dado plano», que se utiliza para la elaboración de láminas de plástico o películas que son demasiado gruesas para ser sopladas -0.03/2.5 mm-, siendo el método más apropiado para el «termoformado» por el que se elaboran, entre otros, cubiertas, envases, desechables, Skin Pack y Blister Pack.

El «termoformado» no es hecho imponible del impuesto. Es un proceso secundario por el que la lámina termoplástica se moldea por la acción de la temperatura y la presión. El proceso no transforma la resina plástica en forma de pellets o polvos, sino que reblandece la lámina para darle forma. El proceso consiste en sujetar firmemente la lámina y forzarla a tomar los contornos del molde mediante una fuerza externa que puede ser de tres tipos: 1) vacío, por medio de una bomba que aprieta el material a la superficie del molde, 2) presión, que empuja la lámina al molde, y 3) mecanizado, el ensamblado de un molde y su contra-molde deformando la lámina que toma sus contornos.

5.2.2. Películas plásticas.

Las películas plásticas se refieren a láminas de espesores por debajo de 0.5 mm, que normalmente se usa para material de empaque. Esencialmente se fabrican a partir de polietileno de baja densidad, aunque también del polipropileno del cloruro de polivinilo. Son un producto intermedio en la fabricación de envases no reutilizables, resultado del proceso de extrusión de película soplada o tubular, siendo éste el procedimiento más común para la fabricación de películas o films. (ver hecho imponible: fabricación).



Ilustración 7: Envases a partir de película y láminas de plástico.

El film es un producto intermedio que en muchas ocasiones no requiere grandes transformaciones, estando casi listo para su consumo prácticamente desde la bobina final y después de la extrusión, se destina, entre otros usos, al envase y, normalmente, para envolver y empacar mercancías - que es cuando alcanzan realmente la condición de envase-, por ejemplo, las bandejas cubiertas de film transparente tan habituales en los supermercados. La película

plana (0.01 – 0.4 mm), se destina a embalaje flexible de alimentos, productos farmacéuticos y otros productos industriales también en bolsas, laminaciones, películas encogibles, para envolturas, películas de uso doméstico, para envases, para uso decorativo, para pañales, películas con relieve, cintas adhesivas, etcétera. Incluso pueden estar compuestas de varios materiales o capas diferentes, las bolsas de golosinas, cereales, para almacenar alimentos y otras bolsas de plástico están hechas de diferentes tipos de materiales plásticos que a veces están en capas que incluyen tereftalato de polietileno (PET), polipropileno (PP) laminado con aluminio, el polietileno de alta densidad (PEAD) y el polietileno lineal de baja densidad (PEBD).

6. Productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o presentación de envases no reutilizables.

Las tapas, tapaderas y tapones son algunos de los residuos de plástico que más se encuentran en el medio ambiente, y por esta razón están sujetos a ciertos requisitos de diseño, destinados a reducir su dispersión. El artículo 68. c) de la Ley incluye en el ámbito objetivo del impuesto los productos que contengan plástico, destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Su inclusión separada en el ámbito impositivo obedece a la participación de diferentes agentes económicos, ya que la mayoría de las veces los sistemas de cierre son fabricados por sujetos distintos.

6.1. Los productos de plástico destinados al cierre.

No existe legislación, o una norma técnica de la UE vigente, que aporte una definición clara de lo que se entiende por «cierre», como tampoco lo hace la Directiva 2019/904, ni la Ley 7/2022 de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Los cierres, en principio, son elementos de plástico destinados a impedir que salga el contenido del envase y que no penetren cuerpos extraños. Por lo tanto, si entendemos por «cierre» todo aquello que sirve para cerrar, la expresión «productos destinados al cierre» incluye un número extraordinario de artículos y piezas que normalmente suelen incorporar otros elementos plásticos, como válvulas⁶⁸, ayudas de vertido, pulverizadores, atomizadores, adherentes, lacas, sprayers, cuenta gotas, dosificadores, etcétera, lo que exigirá acotarlos conforme al enfoque coherente del término, esto es, como los materiales destinados al cierre de recipientes para conservar su contenido y garantizar que puedan transportarse sin derramarse. La Directiva 2019/904, recoge el sentido de los tapones, tapas y tapaderas.

Los tapones son los cierres insertados en recipientes, por ejemplo, para evitar que se salga el líquido contenido en una botella, permitiendo un transporte seguro. Suelen ser de rosca o articulados; los de rosca pueden ser planos, que es la forma más común, o ser la base para, por ejemplo, una espita como la de las botellas para hacer deporte. Los tapones, a su vez, pueden incorporar obturadores a presión o ser abatibles, y estar diseñados para permanecer unidos al envase, e incluso pueden presentar varios orificios como los utilizados para productos que requieren ser esparcidos de manera moderada (sal, azúcar, especias, etcétera). Por su parte, las tapas son el material plástico, como las películas plásticas selladas en recipientes (termosellado pelable), botellas y vasos, como los precintos de lámina fina incorporados a un recipiente de plástico de un solo uso para bebidas, que se pueden pelar o arrancar. Una vez que el consumidor retira la tapa por primera vez, ya no puede volver a colocarla en el envase de que se trate⁶⁹. Las tapas también pueden ser tapones de mayor

⁶⁸ DGT V0388-23. Válvulas de desgasificación de paquetes de café. Las válvulas de gasificación son productos que contienen plástico y están destinadas a permitir la comercialización y la presentación de los envases. Por consiguiente, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto, en los términos del artículo 68.1.c) de la Ley.

⁶⁹ El liner de un cierre es el material destinado a crear un sello entre la tapa y el envase para conseguir una precisión entre la superficie de contacto de la tapa y el envase consiguiendo prácticamente sellar el envase. Con el liner se consigue evitar las fugas, principalmente en los líquidos, la pérdida de gas y vapores, por ejemplo, en perfumes y licores y que pierda o gane humedad, como en los envases

diámetro o que no sean redondos. Y las tapaderas, son los cierres utilizados en vasos y recipientes similares que protegen el producto contenido, pero que, por lo general, no está completamente sellados. Pueden volver a colocarse en el producto después de retirarlas sin que ello afecte al cierre.

No obstante, clasificar un artículo de plástico destinado al cierre, tiene sus dificultades, en particular aquellos que además de emplearse para cerrar, tienen otras funciones como pulverizar o dosificar, cuentagotas, aplicadores, activadores de aerosoles, liners, roscas⁷⁰, etcétera, son piezas o materiales incorporados a los cierres, y por lo tanto, siempre tendrán tal consideración, si bien, en ocasiones sea difícil de reconocer, como por ejemplo, el cepillo plástico incorporado al cierre de un envase que contiene rímel o determinados cierres que se utilizan en procesos productivos⁷¹. Otros, sin embargo, se alejan del aspecto que ofrecen los tapones tapas y tapaderas, siendo independientes del envase, como los cierres de bolsa —bridas de plástico que se anudan a la bolsa—, normalmente fabricados de polietileno y polipropileno, o bien, los cierres integrados en la propia bolsa como cremalleras o cursores de cremallera.

6.2. Los cierres en el RD 1055/2022 de envases y residuos de envase.

El artículo 3.1, 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, entiende por «envase» todo producto fabricado con cualquier material de cualquier naturaleza que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, y desde el fabricante hasta el usuario o el consumidor. Por su parte el artículo 2. f) del Real Decreto 1055/2022 se refiere al envase en los mismos términos, además de detallar en su anexo IV -concerniente a la remisión de información de los sujetos obligado-, los «elementos del envase»: elemento principal, tapas y tapones o cualquier otro elemento de cierre, elementos para la seguridad y uso del producto (asa, aplicador, dosificador, precinto, cápsula), elementos de fijación y protección (anillas, fleje, abrazadera, material de relleno, plástico de burbujas, cordel, ángulo, unión, soporte, casillero), entre otros. Conforme a lo dispuesto en el citado Real Decreto, tales elementos y los 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.

Sin embargo, en el contexto tributario, el artículo 68.1 de la Ley 7/2022, disocia ciertos productos intermedios y ciertos elementos del envase, tales como los cierres y los destinados a la presentación o comercialización, dotándolos de una cierta autonomía y tratamiento. El

que contiene café, azúcar o sal. Si bien, se elaboran a partir de diversos materiales (papel, cartón, corcho, etcétera) únicamente los que utilizan material polimérico serán objeto del impuesto.

⁷⁰ DGT V0022-23: Una entidad dedicada al envasado de bebidas en brik que para realizar esta función cierran los envases con un tapón, ya formado, y fabrican, a partir de granza, la rosca del cierre. La rosca de plástico, que permite el cierre del envase, forma parte del ámbito objetivo del impuesto y la elaboración de un producto objeto de este Impuesto da lugar a la realización del hecho imponible conforme al artículo 72.1 de la Ley. Por consiguiente, será contribuyente del impuesto conforme al artículo 76 de la Ley.

⁷¹ DGT V0357-23. Obturadores plásticos que se utilizan para el proceso de fermentación del cava y espumantes Dentro de esta categoría de productos la consultante fabrica dos versiones: a) Un obturador plástico que se utiliza en el proceso de fermentación del cava. Una vez que el caldo de la uva se introduce en una botella de vidrio, ésta se cierra con el obturador plástico y con un tapón corona de metal para que el caldo realice el proceso de fermentación en la cava. El obturador ha de ser plástico porque es el único material que no tienen reacción química durante el proceso de fermentación, ni transmite sabores u olores al cava. Una vez realizada la fermentación, el hueco del obturador recoge los residuos resultantes de la fermentación, el cual permite que se congele el cuello de la botella de cava y se proceda al degüelle, con lo cual se retira el tapón corona y el obturador con los residuos, dejando el cava limpio de impurezas; b) Se trata, como en el caso anterior, de un obturador plástico que se utiliza en el proceso de fermentación del cava, pero que lleva el tapón corona integrado, por lo que no es necesario un tapón corona de metal. Como en el caso anterior, tras la fermentación se procede al degüelle y el cava queda limpio de impurezas. Posteriormente la botella de vidrio se tapa con un tapón de corcho para su comercialización. El Centro Directivo respecto del primero, el obturador plástico simple, entiende que es un producto no sujeto al Impuesto Especial ya que no queda incluido en ninguna de las tres categorías de productos sujetos al impuesto que contempla el citado artículo 68 de la Ley 7/2022. Sin embargo, el segundo producto, el obturador plástico que lleva el tapón corona integrado, sí que está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto dado que es un producto que contiene plástico y destinado al cierre de un envase no reutilizable.

legislador, apreciando que ciertos elementos de los envases son fabricados por sujetos distintos, y debido a la necesidad de reducir el número de obligados y facilitar la gestión del impuesto, somete al gravamen de un modo independiente del envase principal, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

- 1) Productos plásticos semielaborados destinados a la fabricación de los envases, tales como las preformas o las láminas de termoplástico,
- 2) Elementos de plástico que permitan su cierre, su comercialización o la presentación de los mismos. En último término, elementos que tras su incorporación al envase formarán parte del mismo.

Por tanto, a efectos tributarios, no tendrá la condición de fabricante, quien a partir de los productos semielaborados le confiera la forma definitiva al envase, o incorpore al mismo otros elementos de plástico que hayan resultado gravados por el impuesto, como sucede con los cierres y otros elementos destinados a la presentación y comercialización. Dicho de otra forma, el legislador somete al gravamen operaciones y procesos cuyo resultado no es el envase como tal, sino, en unos casos, la obtención de un producto intermedio a partir del cual se obtiene el envase, y en otros, ciertos elementos que una vez fabricados se incorporan al envase formando parte del mismo. Estos elementos son: 1) los cierres de plástico, y 2) los productos que contienen plástico destinados a la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables. En la medida que la fabricación de estos elementos sea el hecho imponible del impuesto⁷², exigirá identificar con exactitud cuáles son los componentes que acogen ambos conceptos. Y ello es especialmente relevante, pues, si bien bajo el término cierre incluimos un conjunto de productos bien delimitados, no sucederá lo mismo con los elementos destinados a la presentación y comercialización que presentarán mayor dificultad, pues pueden llegar a confundirse con el propio elemento principal, o con una parte de él.

6.3. Productos de plástico destinados a la comercialización o la presentación.

Cuando nos referimos a los productos de plástico destinados a la comercialización y la presentación de envases, aludimos a un conjunto heterogéneo de elementos de plástico, cuya finalidad no es la contención, protección o conservación del producto que contienen, sino elementos destinados a mostrar al consumidor ciertas particularidades o a la presentación de marca por medio de anagramas, colores, símbolos o formas. A esta modalidad, asociamos múltiples y variados complementos cuya función es lograr que el envase sea atractivo al consumidor, no están en contacto con el contenido, y no forman parte del etiquetado, o sea, no sujetos a la normativa sobre el etiquetaje, sino más bien subordinados a la normativa publicitaria. Buenos ejemplos son las cintas añadidas al envase, o las tarjetas que incluyen información en un envase alimentario sobre sus cualidades culinarias, o el tapón dosificador adjunto destinado a sustituir el tapón original una vez abierto el envase, o los expositores de material plástico, cuya función es destacar un producto concreto de entre el resto.

⁷² DGT V0659-23. Cierres, tapas y liners. Una empresa cuya actividad principal es la fabricación de productos del sector del packaging, dedicándose al diseño y producción de un portfolio completo de productos de cierre para botellas de vino, champagne y licor pregunta si se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto: 1) cápsulas de complejo que son unos precintos de garantía compuestos de aluminio, tintas y polietileno de baja densidad (LDPE) situados sobre el corcho y que tienen una función protectora, estética y de garantía de origen. La falda de las capsulas está formada por tres láminas, dos de aluminio y una de LDPE. Estas láminas se unen entre sí, pegándolas con un adhesivo de contacto y 2) la tapa rosca que se utiliza para permitir el cierre de las botellas de vidrio y cuyos componentes son: cápsula de aluminio, liner (plástico) y tintas. El liner se inserta en el interior de la capsula de aluminio para formar el producto final. A la vista de los preceptos transcritos, ambos productos forman parte del ámbito objetivo del impuesto dado que son productos que contienen plástico y están destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables (artículo 68. 1, letra c). En consecuencia, la fabricación de los productos objeto de consulta estará sujeta al impuesto, siendo el contribuyente del impuesto la persona física o jurídica que realice el hecho imponible fabricación (artículo 76 de la Ley).

Los elementos plásticos destinados a la comercialización o presentación incorporados a los envases no solo incluyen los destinados a motivar al consumidor y a identificar una cierta marca, sino también los destinados a dar al producto las condiciones idóneas para su presentación o venta. En ocasiones, los envases y los cierres se presentan envueltos en película plástica o presentan elementos auxiliares, si bien no son elementos destinados a proteger o contener, ni tan siquiera a cerrar, sino a precintar, presentar o conservar, consiguiendo mostrar una cierta seguridad, revelando que su contenido está libre de cualquier cambio o adulteración⁷³. El descarte de la película envolvente, en contra de su consideración como cierre, obedece a la Directiva 904/2022, que concibe como cierre las películas plásticas incorporadas a los recipientes, pero excluyendo aquellas que no están selladas térmicamente, así como las tapas y los tapones que no permanecen unidos al recipiente durante la fase de utilización prevista de dicho producto⁷⁴. Por consiguiente, la película plástica que solo recubre el envase o el cierre, o ambos por igual, es un elemento propio de la presentación y comercialización del producto de que se trate.

Son elementos destinados a la presentación, las bandas encogibles (mayormente de PVC, que se colocan en la tapa del envase que pasa por un túnel de calentamiento que encoge la banda hasta tomar la forma de la tapa y la corona, de tal manera que la tapa no puede abrirse sin romper la banda). En las bandas suele imprimirse el logotipo del fabricante, como garantía de una posible adulteración del contenido. También lo son las películas envolventes, que de forma similar a las bandas encogibles, el envase se introduce dentro de una bolsa y posteriormente pasa por un horno que encoge la película hasta tomar la forma del envase, quedando el envase protegido y dispuesto para el consumo, lo que requerirá necesariamente romper la película.

Del mismo modo que sucede con los cierres, es preciso aislar el envase como tal, de cualquier otro elemento destinado a la presentación o comercialización, pues la fabricación de uno u otro comportará o no, la realización del hecho imponible. En la medida en que tales elementos están sometidos a un régimen tributario distinto, exigirá concretar sobre lo que se entiende por «elementos destinados a la presentación y comercialización». Dado la ausencia de una definición en la Ley 7/2022, obliga a auxiliarse, en aplicación del artículo 71.2 de la ley, en la normativa de la Unión Europea y a la de carácter estatal, y definirlos como los elementos destinados a la forma, al aspecto que se dé al envase, al material usado para éste y a la forma en que esté dispuesto, así como al entorno en que esté expuesto, y a la publicidad (artículo 4.2 Real Decreto 1334/1999), pues ciertamente los envases deben tener un diseño llamativo, ya que generalmente los compradores se inclinan a comprar los productos que tienen una mejor presentación⁷⁵.

⁷³ DGT V0436-23. Almohadillas absorbentes utilizadas en bandejas y envases de carne o pescado cuya función es absorber los exudados (jugos) y preservar la calidad de los alimentos. El material está compuesto de una base de celulosa recubierta con un film plástico de polietileno que puede ir adherido a la bandeja con una gota de cola adhesiva o suelto sobre ella. El artículo 68.1.c) de la Ley señala que están incluidos en el ámbito del impuesto, los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, y al tratarse de productos que están compuestos de más de un material, solo se gravarán por la cantidad de plástico que contengan. El Centro Directivo completa su respuesta aludiendo a la consideración de plástico que será el material definido en el artículo 2.u) de la ley, pero sin llegar a dilucidar sobre la celulosa, un material que no tiene la consideración de plástico de acuerdo con la definición del citado artículo 2.u) de la ley, que exceptúa a los polímeros naturales que no han sido modificados químicamente. Concluye el Centro Directivo diciendo que el producto al estar destinado a mantener la calidad de los alimentos contenidos en un envase queda englobado en la letra c) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022, y por tanto incluido en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

⁷⁴ El artículo 71.2. de la Ley respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia, determina que, salvo estén definidos en la propia ley, se estará a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea. DIRECTIVA (UE) 2019/904 de 5 de junio de 2019 relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente Artículo 6. Requisitos aplicables a los productos. 1. Los Estados miembros velarán por que los productos de plástico de un solo uso enumerados en la parte C del anexo que tengan tapas y tapones de plástico solo puedan introducirse en el mercado si las tapas y los tapones permanecen unidos al recipiente durante la fase de utilización prevista de dicho producto.

⁷⁵ DGT V0670-23. Elementos de plástico contenidos en acumuladores eléctricos Una entidad se dedica a la fabricación de acumuladores eléctricos que llevan una pieza denominada “cubre-borne” fabricada con plástico no reciclado destinada a tapar el borne de plomo. La entidad adquiere dicha pieza a proveedores nacionales e intracomunitarios y solicita saber si la pieza “cubre-borne” forma parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. La DGT entiende que el acumulador eléctrico al que se refiere la consultante, según la información complementaria aportada, no tiene la consideración de envase. Y por tanto, la pieza de cubre borne no puede encajarse en el artículo 68.1.c) de la Ley, como producto que contiene plástico destinado a

6.3.1. Las etiquetas como elementos destinados a la presentación y comercialización.

Por «etiquetado» se entiende a las menciones, indicaciones, marcas de fábrica o comerciales, dibujos o signos relacionados con un producto que figuren en cualquier envase, documento, rótulo, etiqueta, faja o collarín, que acompañen o se refieran a dicho producto⁷⁶. Las etiquetas a las que se incorporan los adhesivos, se hacen de papel o materiales laminados preimpresos o de films plásticos. Pueden ser de distintos tipos, entre otras: «pegadas», cuando en el mismo instante que se incorpora al envase se añade el adhesivo, o bien, la etiqueta ya incorpora el adhesivo y se aplican directamente; «termosensibles», cuando se aplica calor; «autoadhesivas», cuando se aplican por presión y se presentan en rollo que se van eliminando a medida que se incorporan al envase

Las etiquetas, con independencia de la forma que adopten, no son elementos que el fabricante voluntariamente incorpore al envase con el propósito de facilitar su presentación o comercialización. Se trata de un binomio obligatorio e inherente al propio envase. Los datos que figuran en las etiquetas obedecen de la normativa específica del producto que contiene el envase y que regula el modo de identificarlos cuando llegan al consumidor —alimentos, usos industriales, mercancías peligrosas, residuos, etcétera—. Si bien, la información y la identificación de la marca pueden imprimirse directamente en la superficie del envase, la incorporación a etiquetas posiblemente sea el método más habitual⁷⁷, pues permite el uso de envases estándar, en el que el contenido de la etiqueta es el elemento diferenciador. En su mayoría son etiquetas termoencogibles, transparentes, o a presión, que a diferencia del etiquetaje impreso, realizado directamente sobre la superficie del envase (offset, serigrafía, rotograbado, etcétera), la impresión se realiza en la pieza.

El artículo 2.m) de la ley, entiende por envase el definido en el artículo 2.1 de la Ley 11/1997, una disposición derogada pero vigente con rango reglamentario hasta su derogación definitiva por el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases⁷⁸. Ahora bien, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 71.2 de la ley que dispone que, respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia se estará a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y de carácter estatal relativa a los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, se observará la definición de envase contenida en el párrafo quinto del artículo 2.f) del citado Real decreto 1055/2022 que considera como parte del envase a los elementos del envase y a los elementos auxiliares integrados en él, al que van unidos y que desempeñen la función de envase⁷⁹. El anexo I del citado Real Decreto, señala ejemplos ilustrativos de la interpretación de la definición de envase, incluyendo las etiquetas colgadas directamente del producto o atadas a él, y como parte del envase, a las

permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, ya que el acumulador eléctrico no tiene dicha consideración.

⁷⁶ Definición adoptada del Real Decreto Real Decreto 1334/1999, de 31 de julio, por el que se aprueba la Norma general de etiquetado, presentación y publicidad de los productos alimenticios.

⁷⁷ La obligación suministrar de información sobre el contenido de los envases, está recogida en un elevado número de normas específicas y sectoriales. A modo ilustrativo se citan: Reglamento (CE) 1272/2008, de 16 de septiembre de 2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre clasificación, etiquetado y envasado de sustancias y mezclas ; NTP 635 (guía de buenas prácticas): Clasificación, envasado y etiquetado de las sustancias peligrosas; Reglamento (CE) 1935/2004 del Parlamento Europeo, de 27 de octubre de 2004, sobre los materiales y objetos destinados a entrar en contacto con alimentos; del Reglamento (CE) N° 2023/2006 de la Comisión de 22 de diciembre de 2006 sobre buenas prácticas de fabricación de materiales y objetos destinados a entrar en contacto con alimentos, específicamente para los materiales y objetos plásticos contemplados en el Reglamento (UE) N° 10/2011 de la Comisión.

⁷⁸ Con la aprobación de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados y la regulación marco sobre la responsabilidad ampliada del productor incluida en ella, se procedió a deslegalizar la Ley 11/1997, de 24 de abril, derogando su régimen sancionador y quedando los restantes preceptos, en lo que no se opusieran a la ley de 2011, vigentes con rango reglamentario.

⁷⁹ REAL DECRETO 1055/2022 de envases y residuos de envases. Artículo 2.f) párrafo quinto: 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.

etiquetas adhesivas sujetas a otro artículo de envasado, excepto las etiquetas de identificación por radiofrecuencia (RFID)⁸⁰.

Pese a que el RD 1055/2022 califica a las etiquetas, igual que sucede con los cierres, como elementos y partes del envase, la inclusión separada en el ámbito objetivo del impuesto de los distintos elementos y partes de los envases, la etiqueta presenta una clara disociación respecto al concepto de envase descrito del RD 1055/2022. Las etiquetas no son envase en el sentido del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, sino que son productos destinados a permitir la comercialización o presentación del envase, y quedan en el ámbito objetivo en la medida que se destinen a envases no reutilizables, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.c) de la Ley 7/2022.

El artículo 68, apartado 1 de la ley, incorpora al ámbito objetivo del impuesto los productos que contienen plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Entonces, en la medida que una «etiqueta» se contemple como un elemento destinado a la comercialización o presentación del envase, su elaboración será hecho imponible del impuesto, pues así lo establece el artículo 71, apartado 1, letra b), que define la «fabricación» como la elaboración de productos objeto del Impuesto.

6.3.2. El criterio de las etiquetas de la Dirección General de Tributos.

Ya se ha dicho que las etiquetas a las que se incorporan los adhesivos se hacen de papel o materiales laminados preimpresos o de films plásticos. Pueden ser, entre otras: «pegadas», cuando en el mismo instante que se incorpora al envase se añade el adhesivo, o bien, la etiqueta ya incorpora el adhesivo y se aplican directamente; «termosensibles», cuando se aplica calor; «autoadhesivas», cuando se aplican por presión y se presentan en rollo que se van eliminando medida que se incorporan al envase. Las hechas en papel u otros productos laminados distintos al plástico y destinadas a incorporarse a los envases, no son productos incluidos en el ámbito impositivo, sin embargo, las elaboradas con film plástico, deberían estar sujetas al gravamen. Si no fuera así, quedaría vacío de contenido el artículo 67.2 de la ley, gravando sin más, el frasco, botella o recipiente, pero no el plástico que en forma de etiqueta queda incorporado a tales envases, lo que resultaría paradójico y contrario al espíritu y finalidad del impuesto, así como desacorde con el deber de promoción de etiquetas ecológicas acreditables (Directiva 2008/98/CE). Sin embargo, la Dirección General de Tributos instituye para las etiquetas autoadhesivas un tratamiento particular distinto al resto:

- (a) **Etiquetas Autoadhesivas.** Las etiquetas autoadhesivas, es decir, aquellas que se aplican por presión y se presentan en rollo que se van eliminando medida que se incorporan al envase, son parte del envase de acuerdo con el Real Decreto 1055/2022, cuando se sujetan a otro artículo de envasado, como es el envase principal, excepto las etiquetas de identificación por radiofrecuencia (RFID). Los productos objeto del impuesto están constituidos por polímeros plásticos a los que normalmente se le incorporan pinturas, lacas, pigmentos o adhesivos, que también en la mayoría de los casos son polímeros sintéticos. El adhesivo es una sustancia orgánica o inorgánica, natural o sintética, capaz de unir otras sustancias por contacto superficial (HAWLEY 2007), siendo una mezcla de componentes que incluyen un polímero al que normalmente se le adicionan múltiples elementos. Se emplea, entre otros usos, en las industria de envases y embalajes para el pegado de etiquetas -impregnadas de adhesivo por una cara y permite su adherencia al envase-; en las bandejas con cierre adhesivo; en los envases multicapa y en las cintas adhesivas utilizadas en el precinto y cierre de cajas, bolsas o similares, en la laminación de films, en las combinaciones papel-film, cartón-film, aluminio-film, cartón-aluminio-plástico, sacos,

⁸⁰ Son etiquetas lectoras de información, que a diferencia del tradicional código de barras, permiten una lectura más rápida, sin que sea necesario apuntar el láser para obtener la información ya que funciona con ondas de radio.

bolsas, etcétera. En la fabricación de adhesivos, se utiliza una gran variedad de materias primas y formulaciones, por lo que existen diferentes tipos, como los acrílicos, hot-melt (termoplástico de fusión en caliente o termofusibles) o solventes. El adhesivo hot-melt es el habitualmente utilizado en las etiquetas plásticas de PE, incorporadas a envases como los que contienen detergentes, suavizantes, limpiacristales, detergente de lavavajilla, etcétera. Y por lo que respecta al reciclado, la composición del adhesivo es tan esencial como la del propio envase, pues las múltiples sustancias que contiene el adhesivo formarán parte del envase, por lo que etiqueta y embalaje deben ir de la par.

Los revestimientos, las tintas de imprenta y los adhesivos destinados a usarse en materiales y objetos plástico, no son objeto del impuesto. El artículo 73.c) señala que no está sujeta al impuesto, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, tintas, lacas y adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Por otra parte, conforme a la letra u) del artículo 2 de la Ley, los adhesivos que sean materiales poliméricos no están incluidos en la definición de plástico. Sin embargo, la reciente contestación V414-23, emanada de la Dirección General de Tributos, referida a las etiquetas Pressure Sensitive Labels (PSL), es decir, etiquetas plásticas a presión que no necesitan agua, solvente o calor para su adherencia, identifica a las etiquetas como adhesivo, pegatina y cinta adhesiva, y de este modo, considera que la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de, por ejemplo, una etiqueta autoadhesiva de polietileno o polipropileno a la cual se le ha incorporado el adhesivo que, por presión, posteriormente se incorpora a un producto de ámbito del impuesto, es un adhesivo y por lo tanto, un supuesto de no sujeción de los previstos en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022, de 8 de abril. El razonamiento esgrimido por el Centro Directivo para apreciar que la etiqueta plástica autoadhesiva no está sujeta al impuesto, estriba en que tales elementos comúnmente se denominan adhesivos y, por consiguiente, deben quedar fuera de la sujeción del impuesto, pues el citado artículo 73.c) dispone que no estarán sujetas al impuesto la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y adhesivos concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del impuesto.

El adhesivo a que hace referencia el artículo 73.c) de la ley, es una sustancia que hace que la etiqueta se adhiera a la superficie del envase. La pintura, la laca, y la tinta, son sustancias, lo mismo que el adhesivo (una sustancia pegajosa como subraya la propia dirección General de Tributos), que no necesariamente están compuestas de las mismas sustancias que los plásticos. Sin embargo, la DGT extiende el término mucho más allá de su sustantividad propia como para apreciar el carácter ultra legem de tal interpretación, incluyendo bajo ese mismo vocablo las etiquetas o pegatinas plásticas a las cuales se les ha incorporado el adhesivo. Idéntico criterio que el esgrimido para las cintas adhesivas que la DGT considera no sujetas al impuesto⁸¹. Es decir, el adhesivo según la DGT comprende, no solo la sustancia, sino también la totalidad del elemento, es decir, la etiqueta plástica que incorpora el adhesivo. En este sentido, si un film plástico al cual se le ha incorporado adhesivo es un elemento que en su totalidad (el film y la sustancia pegajosa) se considera un adhesivo no sujeto al impuesto, cabe preguntarse si bajo ese mismo razonamiento,

⁸¹ DGT V0537-23. La consultante es una sociedad limitada cuya actividad principal es la distribución de cintas adhesivas. Las cintas adhesivas se incluyen dentro de la letra c) del apartado 1 del artículo 68 de la Ley formando parte del ámbito objetivo del impuesto puesto que son productos que contienen plástico y están destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Sin embargo, la DGT entiende que se trata de un adhesivo diciendo que el término adhesivo debe entenderse referido tanto a la sustancia que, interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, sirve para pegarlos, como a las pegatinas y las cintas adhesivas. Una vez más la Dirección General de tributos no aborda la cuestión de fondo y recurre al código civil - las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras-, para interpretar que el termino adhesivo no sujeto del artículo el artículo 73 c) de la Ley, se debe incluir a la cinta adhesiva plástica, pero sin llegar a dilucidar sobre cuál es el juicio que lo fundamenta.

una tapa o tapadera recubierta de tinta, laca o pintura deberá considerarse entonces una laca, pintura o tinta, en su totalidad, y no una tapa o tapadera de plástico, y por consiguiente no sujeta al impuesto. En estos casos, sin embargo, la DGT no esgrime el mismo razonamiento del que se sirve para el adhesivo. Así se ha referido al colorante incorporado a un elemento plástico y resuelve que no es de aplicación la no sujeción porque, al igual que sucede con el adhesivo, el colorante no está incluido en la enumeración citada (letras a), b) y c) del artículo 68), el supuesto de no sujeción se refiere a ciertos elementos que se incorporan a los productos incluidos en el ámbito objetivo. Es decir, requiere que exista un producto objeto del impuesto al que se le incorporan estos elementos, como ciertamente lo son las etiquetas, pegatinas o cintas plásticas⁸².

Por otra parte, el artículo 71.2 de la ley, señala que en aplicación de esta respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia no definidos en la ley, se estará a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y la de carácter estatal; por lo que para interpretar lo que se entiende por adhesivo del citado artículo 73.c) de la ley, no requiere apelar a la denominación que comúnmente y popularmente se le da a las etiquetas o pegatinas, bastará con acudir a la normativa estatal. El Real Decreto 1055/2022, al cual se remite la propia ley 7/2022 para definir el concepto de envase, realiza una descripción de etiqueta autoadhesiva diferente al sentido de las sustancias como lacas, tintas, adhesivos o pinturas, a la que hace referencia el artículo 73.c) de la ley. Es más, el adhesivo con contenido polimérico no es un producto incluido en el impuesto, puesto que no está comprendido en la definición de plástico a que hace referencia la propia ley en su artículo 2.u), precepto que los excluye expresamente⁸³.

- (b) **Otras etiquetas.** La Dirección General de Tributos cambia su línea argumental al referirse a las etiquetas retractiles que se unen al envase por retracción y calor, no consideradas comúnmente adhesivos y, de esta manera, el Centro Directivo entiende que están sujetas al impuesto. Lo mismo respecto a las etiquetas envolventes, a las que, de igual modo, no consideradas en su conjunto como adhesivos y, por

⁸² DGT V0667-23. No sujeción de tintas, lacas, pinturas y adhesivos. La consultante es una empresa dedicada a la fabricación de concentrados de color y aditivos para plásticos que pregunta sobre la calificación, a efectos del impuesto, del concentrado de color a base de materias colorantes orgánicos sintéticos y, si le resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. La DGT considera que el colorante o concentrado no tiene la consideración de producto semielaborado a efectos del impuesto, y por tanto no está incluido en el ámbito objetivo del mismo. El consultante además, solicita aclaración sobre si al colorante le resulta de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 73.c) de la Ley 7/2022, que dispone que no estarán sujetas al impuesto la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Al respecto concluye el centro directivo diciendo que este supuesto de no sujeción no resulta de aplicación porque además de que ese colorante o concentrado no está incluido en la enumeración citada (letras a), b) y c) del artículo 68), el supuesto de no sujeción se aplica a ciertos elementos que se incorporan a productos incluidos en el ámbito objetivo. Es decir, requiere que exista un producto objeto del impuesto al que se le incorporan estos elementos, sin embargo, en el caso de la consulta ese colorante o concentrado se emplea antes de que exista un producto que forme parte del ámbito objetivo del impuesto porque es parte de la materia prima necesaria para la obtención de los mismos. Concluye la DGT que en el caso de que el producto objeto de consulta se incorporase a un producto incluido en el ámbito objetivo del impuesto, a la fabricación del mismo le sería de aplicación el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 73. c) de la Ley. Curiosamente un criterio del todo contrario al mantenido hasta ahora por ese centro Directivo para el adhesivo incorporado a una etiqueta plástica incluida en la letra c) del artículo 68 de la Ley

⁸³ Entre otras normativas, podemos referirnos también a la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente; Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas; Decisión n° 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente; Reglamento (CE) 1935/2004 Del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de octubre de 2004 (Anexo I); Reglamento (UE) 10/2011 de la Comisión de 14 de enero de 2011 sobre materiales y objetos plásticos destinados a entrar en contacto con alimentos; Real Decreto 1334/1999, que aprueba la norma general de etiquetado, presentación y publicidad de los productos alimenticios; Real Decreto 1468/1988, que aprueba el Reglamento de etiquetado, presentación y publicidad de los productos industriales destinados a su venta directa a los consumidores y usuarios.

tanto, sujetas al impuesto⁸⁴. Y lo mismo respecto de las etiquetas impresas en material plástico, integradas por termofusión en el proceso de inyección (*in mould label*)⁸⁵.

- (c) **Etiquetas de radiofrecuencia.** Una etiqueta de radiofrecuencia está compuesta por un polímero plástico delgado y flexible, que incorpora un dispositivo inteligente de trazabilidad de forma inalámbrica. El Real Decreto 1055/2022 de envases y residuos de envases, no considera la etiqueta de radiofrecuencia como un elemento del envase, en consecuencia no está sujeta al impuesto⁸⁶.

Así pues, la aplicación del tributo dependerá del tipo de etiqueta que se incorpore al envase no reutilizable. Las etiquetas autoadhesivas no están sujetas al impuesto, mientras que las etiquetas envolventes, las etiquetas retractiles o las etiquetas termofusionadas, están incluidas en el apartado c) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022 y sujetas al gravamen por ser productos que contienen plástico y destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Los fabricantes de estas últimas serán contribuyentes, las etiquetas que 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 no reutilizables, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.c) de la Ley, por lo que las bobinas de film que utiliza para su fabricación no están sujetas al impuesto, pues no son un producto semielaborado incluido en el artículo 68.1.b) de la Ley, destinado a fabricar envases incluidos en la letra a) del apartado 1 del citado artículo 68 de la Ley⁸⁷.

⁸⁴ DGT V0414-23; V0431-23. Etiquetas Pressure Sensitive Labels (PSL) son las etiquetas sensibles a la presión o autoadhesivas son etiquetas adhesivas (pegatinas) que se colocan sobre la superficie de los envases. La denominación «sensible a la presión» indica que las etiquetas se adherirán cuando se presionen contra la superficie del envase. Para evitar que el adhesivo se active de forma prematura, la etiqueta se presenta sobre un soporte. De esta suerte, según opinión de la Dirección General de tributos, esgrimiendo un razonamiento sorprendente –una valoración que en absoluto podemos compartir– considera que se trata de etiquetas adhesivas o pegatinas que son comúnmente denominadas adhesivos, y por tal motivo tales etiquetas no están sujetas al impuesto ya que el adhesivo no es un producto sujeto conforme dispone el artículo 73.c) de la Ley. No obstante, la Dirección General de Tributos, en cambio, al referirse a las etiquetas retractiles que se unen al envase por retracción y calor denominadas etiquetas «shrink sleeve» que se adhieren al envase mediante un adhesivo que se funde con el calor en los extremos, indica que no son consideradas comúnmente adhesivos, y por lo tanto, el Centro Directivo entiende que están sujetas al impuesto. Lo mismo, respecto de las etiquetas envolventes denominadas «wrap around labels» que cubren completamente todo el diámetro del envase y se aplican a lo largo de toda la circunferencia del contenedor o envase y mantenidos en posición fija mediante adhesivo, que no son consideradas en su conjunto adhesivos y por tanto sujetas al impuesto.

⁸⁵ DGT (V0389-23). Etiquetas impresas en material plástico integradas por termofusión en el proceso de inyección al envase u otro producto, por lo que pasan a formar parte inseparable del mismo (*in mould label*). Según se manifiesta, dichas etiquetas, cuando se destinan a envases plásticos no reutilizables se enmarcan en la tipología de envase primario. La materia prima empleada en la elaboración de las etiquetas son las bobinas u hojas de film de polipropileno, adquiridas mediante entrega intracomunitaria o importación. En opinión del Centro Directivo, las etiquetas que el interesado fabrica no son envase en el sentido del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, sino que son productos destinados a permitir la comercialización o presentación de envases, y quedan en el ámbito objetivo en la medida que se destinan a envases no reutilizables, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.c) de la Ley 7/2022, de 8 de abril. Las bobinas u hojas de film de polipropileno empleadas para la obtención de las etiquetas a que se refiere la consulta no están incluidas en el ámbito objetivo, porque no están destinadas a obtener los envases definidos en el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril. De ello se deriva que su importación o adquisición intracomunitaria no está sujeta al impuesto.

⁸⁶ DGT V0129-23. Precinto y etiqueta de radiofrecuencia usado para garantizar la trazabilidad, calidad y seguridad de los jamones. Se trata de bridas de poliamida que incorporan una etiqueta de radiofrecuencia para identificar los jamones. La brida se cierra alrededor de la parte de la pezuña del jamón y según el color indica el origen y calidad del mismo y son de un solo uso ya que hay que romper la brida para sacarla de la pata del jamón. Una etiqueta de radiofrecuencia está compuesta por un polímero plástico delgado y flexible que incorpora un dispositivo inteligente de trazabilidad de forma inalámbrica. Si bien, el Real Decreto 1055/2022 de envases y residuos de envases no considera la etiqueta de radiofrecuencia como un elemento del envase, no hace lo mismo respecto a la brida, que la considera un elemento del envase, de modo que el Centro Directivo rebasa en su interpretación cuando no distingue entre la brida plástica y la etiqueta de radiofrecuencia, ambos elementos plásticos. El Centro Directivo –opinión que en absoluto podemos compartir– deduce que al tratarse de un elemento compuesto por una etiqueta de radiofrecuencia unida a una brida atada al jamón, la brida plástica no tiene la consideración de «envase», ni siquiera de presentación o comercialización, y concluye que la brida en cuestión es una etiqueta de radiofrecuencia no incluida en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables. Pasa por alto el Centro Directivo que a tenor de línea argumental mostrada, cualquier envase o cierre de los descritos en el artículo 68.1 a) y c) de la Ley, y la brida plástica objeto de consulta lo es, al que se le incorpore una etiqueta de radiofrecuencia dejaría de ser un envase de plástico no reutilizable, y en consecuencia estaría fuera del ámbito objetivo del impuesto.

⁸⁷ DGT V0389-23. Etiquetas impresas en material plástico integradas por termofusión en el proceso de inyección al envase u otro producto, por lo que pasan a formar parte inseparable del mismo (*in mould label*). Según se manifiesta, dichas etiquetas, cuando se destinan a envases plásticos no reutilizables se enmarcan en la tipología de envase primario. La materia prima empleada en la elaboración de las etiquetas son las bobinas u hojas de film de polipropileno, adquiridas mediante entrega intracomunitaria o importación. En opinión del Centro Directivo, las etiquetas que el interesado fabrica no son envase en el sentido del artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, sino que son productos destinados a permitir la comercialización o presentación de envases, y quedan en el ámbito objetivo en la medida que se destinan a envases no reutilizables, de acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.c) de la Ley 7/2022, de 8 de abril. Las bobinas u hojas de film de polipropileno empleadas para la obtención de las etiquetas a que se refiere la

Capítulo 3

El hecho imponible (I) La fabricación.

1. El hecho imponible.

A pesar de que el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable está destinado a gravar el consumo, se constituye como un impuesto especial de fabricación. La Ley General Tributaria, en su artículo 20, define el hecho imponible como «el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria». En el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, el hecho objetivo es el mostrado en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, cuyo artículo 72 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». Un concepto ciertamente amplio acotado por regímenes de exención y de no sujeción, y desposeído de consecuencia económica, esto es, no sujeto a valoración, sino a la descripción de un proceso u operación. Así, los términos «fabricación», «importación» y «adquisición intracomunitaria», suscitan un elevado número de interpretaciones, consiguiendo rebasar, incluso, la acepción del propio término, al punto que, sin realizarse la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria, puede originarse la obligación de ingresar.

En efecto, además de la fabricación, importación y de la adquisición intracomunitaria, el hecho imponible también incluye la «introducción irregular» en el territorio de aplicación del impuesto. Se entenderá que se ha producido una introducción irregular, cuando se posea, comercialice, transporte o utilice los productos objeto del impuesto y no se acredite su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español.

2. La fabricación.

En su sentido habitual, la fabricación la entendemos como un proceso, normalmente industrial, por el que se transforman primeras materias en productos semielaborados, o de estos, en otros finales y terminados. El artículo 71, define la fabricación como «la elaboración de productos objeto del Impuesto»; es decir, la obtención de un producto a partir de la transformación de otro, si bien, se excluye la elaboración de: (1) envases a partir, «exclusivamente», de los productos sujetos comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la Ley —semielaborados como preformas, láminas, y los destinados a permitir el cierre y presentación—; y (2) los elaborados a partir de otros productos que no contengan plástico. Se trata de evitar la doble imposición sobre aquellos envases fabricados a partir de productos intermedios o cierres de plástico que forman parte del ámbito impositivo. Curiosamente, el legislador opta por trocar el concepto de fabricación, manejando una delimitación negativa del término, lo que sin duda generará inevitables disputas entre los sujetos obligados, además de las habituales con la Administración tributaria⁸⁸.

consulta no están incluidas en el ámbito objetivo, porque no están destinadas a obtener los envases definidos en el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril. De ello se deriva que su importación o adquisición intracomunitaria no está sujeta al impuesto.

⁸⁸ DGT V0125-23. Fabricación y venta de productos de panadería y bollería industrial. La actividad comprende no solo la elaboración del producto de bollería y panadería, sino también, el proceso de envasado y preparación para la venta. Los envases los fabrica con maquinaria formadora de envases y bolsas a partir de las bobinas de film que adquiere a otras empresas. Tales envases por su condición de no reutilizables y ser de plástico, son productos objeto del impuesto. No obstante, no tiene la consideración de fabricación y por tanto de hecho imponible del impuesto, la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos sujetos al impuesto

Por tanto, no tendrá la condición de fabricante y, por consiguiente, de contribuyente del impuesto, quien, a partir de los productos semielaborados, le confiera la forma definitiva al envase o incorpore al mismo otros elementos de plástico que hayan resultado gravados por el impuesto, como pueden ser los cierres. Adviértase que la excepción al concepto de fabricación del artículo 71 de la ley, no alcanza a la fabricación de cierres a partir de productos semielaborados y de otros cierres, únicamente excluye la elaboración de los envases descritos en el artículo 68.1.a), pero no cuando los productos obtenidos son cierres.

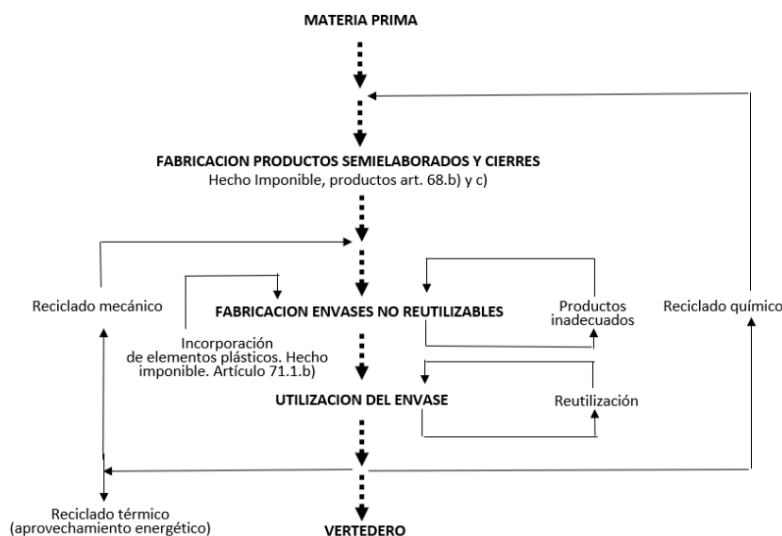


Ilustración 8: Esquema general de la fabricación de envases de plástico.

2.1. La fabricación de envases por incorporación de materiales plásticos.

La fabricación de recipientes, botellas, empaques, envoltorios, vasos, etcétera, no son supuestos que originen el hecho imponible, pues conforme al artículo 71, no tiene la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la ley. Luego, una botella de plástico obtenida a partir exclusivamente de una preforma, o una bandeja destinada a contener alimentos obtenida a partir de láminas plásticas, en ningún caso, serán operaciones de fabricación. Sin embargo, como en todo, debemos matizar.

Cuando un envase de plástico no reutilizable se fabrica «exclusivamente» a partir de una preforma o de una lámina termoplástica, a pesar de que el producto terminado pertenece al ámbito objetivo del impuesto, su fabricación no originará el gravamen. Ahora bien, cabe preguntarse qué pasará cuando a ese mismo envase, cuya fabricación no ha originado el hecho imponible, se le incorpore una pieza distinta que también contiene plástico. Algunos envases utilizan obturadores complementarios, para mejorar su estanqueidad o para evitar que el producto entre en contacto directo con la tapa, como por ejemplo, los obturadores de polietileno usados en los recipientes de la industria cosmética destinados a separar la zona donde está contenido el producto de la tapa. Tales operaciones, se consideran operaciones de fabricación sujetas al impuesto.

En efecto, quebrantar la condición del término «exclusivamente» del artículo 71 de la Ley, conlleva a no aplicar la excepción al concepto de fabricación para aquellos envases a los

comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de esta ley o, además de los anteriores, de otros productos que no contengan plástico. Por tanto, la consultante siempre que para la obtención de sus envases utilice productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la ley, como son las bobinas de film, adquiridos a otros proveedores españoles, y que las operaciones que realice sobre las mismas no supongan la incorporación de nuevas cantidades de plástico, no estará realizando hecho imponible alguno y, por tanto, no tendrá la consideración de contribuyente de este impuesto.

cuales que se les ha incorporado piezas de plástico distintas a los obtenidos a partir de los productos semielaborados o cierres y que, previamente, han devengado el gravamen. De ahí, lo dispuesto en el artículo 71.1.b), que considera fabricación la incorporación a los envases de otros elementos de plástico, que no constituyendo por sí mismos parte del ámbito objetivo del impuesto, y que tras su incorporación al envase, pasa a formar parte de este. Las piezas de plástico no incorporadas al cierre del envase, pero incorporadas al mismo, como, asas, cintas, roll-ons, boquillas, dosificadores o cuentagotas, se considerará fabricación. Una excepción al criterio general de no considerar realizado el hecho imponible cuando el envase se obtiene a partir de semielaborados y de cierres que previamente han devengado el impuesto. Dicho de otra manera, cuando a un envase se le incorpora otro material plástico no incluido en el ámbito objetivo del impuesto, pasará a formar parte de este, y tendrá la consideración de fabricación, y por lo tanto, será una operación sujeta, si bien, la base imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley, estará constituida exclusivamente por la cantidad de plástico no reciclado incorporada a dicho producto⁸⁹.



Ilustración 9: Envases con incorporación materiales plásticos.

Sin embargo, no todos los plásticos que se incorporen a un envase no reutilizable serán gravados por el impuesto. Conforme al artículo 73 de la Ley, no está sujeta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de polímeros como pinturas, tinta, lacas y adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Cuando el envase, al cual se le incorporan las pinturas, tintas, lacas y adhesivos, sea un envase reutilizable, tales elementos no formarán parte del ámbito objetivo del impuesto.

2.2. La fabricación de productos semielaborados.

Son «productos semielaborados», los intermedios obtenidos a partir de materias primas que han sido sometidas a una o varias operaciones de transformación, y que requieren una o varias fases de transformación posteriores para poder ser destinados a su función como envase.

⁸⁹ DGT V0435-23. Fabrica carretes de madera para enrollar cable; algunos de ellos precisan de refuerzo adicional, y les incorpora un tubo de PVC. Los carretes de madera para enrollar cable son artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (el cable). Este es el criterio recogido en el listado de ejemplos de la Directiva 94/62/CE, relativa a los envases y residuos de envases, donde se considera que son envases los rollos, tubos y cilindros alrededor de los cuales se enrolla un material flexible (por ejemplo, película plástica, aluminio, papel), excepto los rollos, tubos y cilindros destinados a formar parte de maquinaria de producción y que no se utilicen para presentar un producto como unidad de venta. Así, cuando esos carretes se fabriquen exclusivamente de madera, quedarán fuera del ámbito objetivo del impuesto por no contener plástico. Sin embargo, cuando se les adiciona un tubo de plástico (PVC) para reforzarlos, los carretes así configurados quedan sometidos al impuesto por el artículo 68.1.a) de la Ley, pues la consultante no refiere que sean reutilizables, y pasan a contener plástico. 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. Por tanto, dado que la consultante lo que hace es fabricar un envase que contiene plástico le resulta de aplicación el artículo 71 de la Ley, ostentando, por tanto, la consideración de fabricante a los efectos del impuesto, y quedando obligada al cumplimiento de las obligaciones que derivan del mismo.



Ilustración 10: Instante de realización del hecho imponible.

La fabricación de envases no reutilizables a partir de productos intermedios no es un hecho imponible gravado. La obtención de botellas a partir del soplado de preformas de polietileno tereftalato (PET), no es un hecho sujeto al gravamen, pues la ley excluye expresamente del concepto de fabricación la elaboración de envases a partir, «exclusivamente», de los productos sujetos, comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la Ley. De esta manera, el hecho imponible corresponderá únicamente a la primera transformación de la materia prima, a partir de la cual se obtiene el producto semielaborado, o sea, «la preforma», que una vez sometida a una nueva transformación se convertirá en envase. Del mismo modo, el hecho imponible se producirá cuando se obtengan por extrusión películas plásticas que actúan como insumos para ciertos envases flexibles y utilizadas en diferentes aplicaciones, como por ejemplo, los paquetes de harina, arroz, patatas fritas, dulces, etcétera.

Para la obtención de recipientes y artículos huecos, el «moldeo por soplado» es el procedimiento más utilizado. Un proceso por el cual una resina termoplástica se transforma en una preforma hueca y llevada a un molde final, donde por la introducción de aire a presión, se expande hasta tomar la forma del molde y expulsada como un producto terminado. Para obtener una preforma hueca, los procesos más utilizados son la extrusión y la inyección, por eso se designan «inyección-soplo» y «extrusión-soplo», empleando ambos sistemas un molde para lograr un recipiente final.

2.2.1. Fabricación de preformas por inyección y soplado.

En el proceso de inyección, el polímero llega al establecimiento en pequeños trozos o pellets⁹⁰, para ser fundidos e inyectados en un molde por el que se obtiene la preforma. Más tarde, a la preforma se le aplica un proceso de soplado, consiguiendo finalmente el envase. Los materiales usados en el proceso de moldeo por inyección son la mayoría de los polímeros, incluidos los termoplásticos y algunos termoestables y elastómeros, que en su forma cruda suelen ser pequeños gránulos o polvo fino, a los que se le pueden agregar colorantes para obtener el color deseado en la pieza final.

El moldeo por inyección es el sistema más utilizado, permite fabricar una diversidad de productos que varían en tamaño, complejidad y aplicación. El proceso requiere tres elementos básicos, una máquina de moldeo por inyección, material plástico en bruto y un molde. La máquina, que puede ser de distintas capacidades⁹¹, calienta e inyecta el material plástico en el molde, habitualmente de acero o aluminio, lo que permite obtener piezas repetibles. Es fundamental seleccionar los termoplásticos y los moldes correctos, de hecho para seleccionar debidamente y previamente al proceso, el fabricante examinará cómo interactúan el termoplástico y el molde, ya que ciertos tipos de plásticos pueden no ser adecuados para ciertos diseños de moldes.

El proceso de inyección, de forma muy escueta, puede describirse del siguiente modo: la unidad de inyección dispone de una tolva, que es un recipiente grande con un fondo abierto

⁹⁰ Los pellets son gránulos de plásticos de forma muy variada, esféricos, ovoides, cilíndricos generalmente de color blanco o transparente, y colores claros dependiendo de su composición química y de la finalidad a la que van destinados.

⁹¹ La capacidad de inyección de una máquina es la capacidad de material que puede inyectar por ciclo, se expresa en gramos, a pesar de que generalmente es más fácil considerar el volumen, que su peso. Pero como los pesos específicos de la mayor parte de los termoplásticos oscilan alrededor de un gramo, el valor de la capacidad de la inyección de la máquina en gramos prácticamente coincide con el del volumen del material que puede inyectar.

por el cual se vierte el plástico crudo permitiendo la alimentación del material a un cilindro dotado de un mecanismo que calienta e inyecta el material en el molde. Este mecanismo es un inyector que empuja el material hacia adelante, haciéndole avanzar hacia el molde mediante un tornillo sinfín, accionado por un motor eléctrico. A medida que gira el tornillo, el material avanza y se funde por la presión, la fricción y los calentadores adicionales que rodean el tornillo. Al final de la línea, el plástico fundido se inyecta en el molde. Una vez el plástico está solidificado en su interior y obtenida la preforma, el proceso se inicia de nuevo. Obtenida la preforma, se le aplica otro proceso, el de soplado, que puede llevarse a cabo por separado, es decir, con independencia del proceso de inyección y que consiste en el calentamiento de estas y la introducción de aire para conformar el envase final.

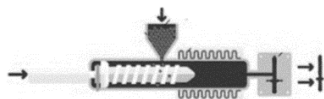


Ilustración 11: Máquina de moldeo por inyección.

El envase se puede fabricar directamente en la misma instalación en la que se fabrica la preforma. Es habitual que una vez obtenida la preforma, esta se almacene y traslade al lugar donde se efectúa el soplado, que en este caso, será la misma instalación en la que se produce la inyección. En otras palabras, la preforma y el envase se puede fabricar en un único establecimiento, siendo las etapas de este proceso las siguientes: 1º) fusión del material plástico⁹², 2º) obtención de la preforma, 3º) introducción de preforma en el molde de soplado, 4) insuflado de aire en el molde, 5º) enfriado de la pieza moldeada, 6º) desmolde de la pieza y expulsión del producto final.

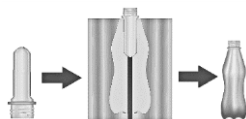


Ilustración 12: Soplado de la preforma en el molde.

2.2.2. Fabricación de preformas por extrusión-soplado.

El moldeo por extrusión encarna una técnica en continuo para fabricar productos intermedios huecos o láminas de sección transversal constante y de longitud indefinida. Se trata de un proceso por el cual se da forma a una masa plástica haciéndola salir por una abertura especialmente dispuesta (dado). Su fundamento es similar al de una máquina inyectora, la materia prima se introduce en un cilindro sometido a temperatura, que contiene un tornillo sinfín, que impulsa el material reblandecido por el calor hacia la apertura de salida, dotada de un cabezal especialmente dispuesto para recibir la forma deseada. De forma muy escueta, el proceso de extrusión puede describirse del siguiente modo: la resina polimérica es alimentada a la tolva del extrusor, pasando al interior del cañón, donde se plastifica y homogeneiza con los aditivos o pigmentos que también se hayan alimentado. El material, una vez homogeneizado, pasa al cabezal, produciendo una preforma tubular del espesor deseado, denominado «parisón». El parisón se introduce entonces en el molde, en el que, además de envolverlo, lo prensa por uno de sus extremos provocando su sellado, cuya costura es fácilmente observable en muchos recipientes de uso cotidiano, como por ejemplo en los tubos de pasta dentífrica. En la siguiente fase, se introduce una boquilla por la parte superior que permitirá darle la estructura final de la boca y el cuello del recipiente, y se inyecta aire a presión provocando que el parisón se extienda hasta alcanzar las paredes del molde. La extrusión soplada permite una amplia variedad de formas de envases, tamaños y aberturas.

⁹² La temperatura a la cual se funde el polímero se le llama punto de fusión y su desarrollo es diferente según los polímeros sean amorfos y cristalinos

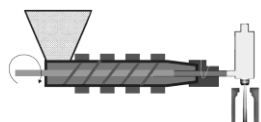


Ilustración 13: Máquina de extrusión.

A diferencia de la inyección, el tornillo gira de forma continua, es decir no se inyecta; la extrusión deja caer una preforma tubular, una especie de fideo de masa plástica de tamaño y forma variable, donde una vez inyectado el aire a presión en el molde, se obtiene el envase.

2.2.3. La fabricación de láminas y películas.

Las películas plásticas utilizadas para envases flexibles se obtienen fundamentalmente por dos procesos; 1) por extrusión vertical en globo y 2) por extrusión horizontal con biorientación – *BOPP*, por sus siglas en inglés-, esto es, un film plástico que se estira en dos direcciones (longitudinal y transversal). El proceso de extrusión vertical en globo, se inicia con la fundición de los pellets de plástico en la máquina de extrusión, que pasa en su última etapa por un «dado» circular, que genera un tubo de plástico el cual es estirado hacia arriba y soplado, el tubo inflado recorre una sección vertical de varios metros donde finalmente se enfría y pasa a los rodillos. El proceso de biorientación, se obtiene por extrusión con «dado» plano, lo que permite obtener una película que se estira longitudinalmente logrando una disminución en el grosor, y luego en sentido transversal, logrando su grosor final. En ambos procesos, finalmente el plástico en estado viscoelástico normalmente pasa por una serie de rodillos, para producir una lámina o una hoja plástica continua.

La mayor parte de las láminas y películas obtenidas en una línea de extrusión requieren procesos posteriores, con el fin de habilitar adecuadamente el artículo, como el sellado y cortado tal como sucede con la obtención de bolsas a partir de la película tubular. Con películas plásticas se obtienen envases de muy diferente estructura, desde películas sencillas formadas por un solo polímero, hasta películas coextruidas, formadas por varias películas unidas en el mismo proceso de extrusión, además de laminaciones plásticas elaboradas con materiales añadidos como aluminio, papel o cartón. Así, se obtienen «sobres», si son fabricados a partir de dos películas unidas por uno, dos, tres, o cuatro sellos, como los utilizados para envíos, y «bolsas», elaboradas a partir de películas que selladas por los lados forman un tubo, como las utilizadas en los supermercados.



Ilustración 14: Extrusión vertical en globo para la fabricación de láminas plásticas.

2.2.4. Otros procesos de transformación

Además de la extrusión o inyección, existen otros modos de fabricación, como la coextrusión, un proceso de extrusión compuesto por dos o más extrusores y más canales de flujo (dados), en el que se coextruyen materiales diferentes pero compatibles en sus propiedades, básicamente utilizado en la fabricación de láminas compuestas por varias capas. Otro proceso de transformación es el «rotomoldeo», que produce cuerpos huecos calentando el polímero en polvo o líquido en el interior de un molde giratorio que se va adhiriendo a las paredes del molde, y que una vez enfriado se extrae la pieza. También el «calandrado», un

proceso continuo que permite producir láminas y películas por medio de cilindros, que comprimen el material plástico hasta el espesor deseado. Y el proceso denominado «inmersión», por el que el plástico líquido recubre un molde, solidificándose la pieza de que se trate. Otros procesos secundarios son el doblado, el corte, el torneado y el barrenado.

Existen otros procesos, como cuando los plásticos laminados se someten a ciertos tratamientos, como el troquelado, doblado, taladrado, encolado, pulido o estampado, que se usan básicamente para obtener etiquetas, sellos y otras pegatinas destinadas a incorporarse a los envases. Sin embargo, si bien es cierto que a consecuencia del proceso las láminas transforman su aspecto y forma, sus características esenciales no resultan alteradas. De ahí que las etiquetas, sellos y otros elementos destinados a la presentación y obtenidos a partir de láminas plásticas, no son productos intermedios en el sentido de la definición del artículo 71.1.e) de la ley, que entiende como tal el obtenido 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. Es más, la definición de envase contenida en el párrafo quinto del artículo 2.f) del citado Real Decreto 1055/2022, considera como parte del envase a los elementos del envase y a los elementos auxiliares integrados en él, al que van unidos y que desempeñen la función de envase. Entonces, por lo dispuesto en el artículo 71.1.b) de la ley, que no considera 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 — láminas y cierres—, la fabricación de etiquetas, sellos y otras pegatinas a partir de productos semielaborados, como por ejemplo, láminas de polipropileno o polietileno, no será hecho imponible del impuesto.

2.3. Fabricación de cierres, y elementos de presentación y comercialización.

Normalmente, los cierres de botella y otros envases se fabrican por el proceso de inyección a partir de polipropileno, polietileno y poliestireno, aunque el polipropileno es el más utilizado debido a su capacidad de soportar tensión, pues los cierres de rosca soportan una tensión constante mientras el envase está cerrado y tienden a ceder con el paso del tiempo, o cuando requieren de una apertura y cierre continuo, como los envases de gel o de champú.

El proceso de inyección permite obtener incontables tipos de tapones, capuchones, obturadores y dispositivos de formas complejas y sofisticadas, cada uno con su particular proceso de elaboración. El cierre destinado a una bolsa es un elemento independiente de la bolsa y se obtiene por inyección a partir de polipropileno y polietileno de alta densidad, en tanto que las cremalleras integradas en la bolsa, son obtenidas por extrusión. Los cierres para botellas, tarros, frascos, —de rosca o presión—, se fabrican en tamaños y estilos diferentes y es habitual que incorporen anillos de seguridad. Los cierres para vasos son fabricados con arreglo a la forma de la boca y su aptitud para la apertura o cierre —mayor o menor dificultad—. Cuando el cierre consiste en un «*liner*», una película plástica sellada en la boca del envase, donde normalmente se imprimen textos identificadores o instrucciones sobre su contenido, como el utilizado en envases sin tapa en los que se adhiere papeles recubiertos con resinas termoplásticas o películas plásticas (polietileno, etcétera), el proceso entonces será muy diferente. En estos casos la fabricación no consiste en elaborar una pieza independiente, sino la incorporación a los envases de material plástico con adhesivos, aplicados en línea o manualmente.

El artículo 68.1.c) de la ley, incluye en el ámbito objetivo del impuesto, los productos que contengan plástico destinados a permitir la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, tales como cintas, envoltorios, soportes, bandas, etcétera, cuyo objetivo, básicamente, es favorecer su aspecto exterior, atraer la atención del consumidor e incluso mejorar la seguridad de su contenido. Su fabricación conlleva la realización del hecho imponible; ahora bien, debemos matizar su delimitación. Las bandas encogibles, colocadas en

la tapa del envase que al pasar por un túnel de calentamiento las encoge hasta tomar su forma; o las películas envolventes, cuando el envase se introduce dentro de una bolsa que posteriormente encoge hasta tomar su forma, quedando protegido y dispuesto para el consumo, son operaciones que no originan el hecho imponible del impuesto. La incorporación de un elemento plástico, cuya finalidad es favorecer el aspecto exterior del envase, no originará el hecho imponible, pues el artículo 71.1.b) señala que no tiene la consideración de fabricación, la elaboración de envases a partir de los productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la ley —en la letra c) se incluyen los elementos de plásticos destinados a la comercialización y presentación del envase—. Ahora bien, cuando una lámina plástica se destine por el fabricante a una empresa especializada en el mercado por serigrafía y, posteriormente, es suministrada a otra empresa, siendo esta la que incorpora tales materiales al envase, entonces será un supuesto del artículo 71.1.b), que considera fabricación la incorporación a los envases de otros elementos de plástico, que no constituyendo por sí mismos parte del ámbito objetivo del impuesto, y que tras su incorporación al envase, pasa a formar parte de este. Otra cosa será cuando el fabricante de láminas suministre a una empresa dedicada a la impresión y manipulado de etiquetas plásticas de las incluidas en el artículo 68.1.c), como las envolventes, retractiles, termofusión, colgantes, auxiliares, etcétera, consideradas elementos del envases no reutilizable destinadas a la comercialización o la presentación. En este caso, la empresa dedicada a la impresión y manipulación de etiquetas, realizará el hecho imponible del impuesto, toda vez que realiza una operación de fabricación de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

En definitiva, la elaboración de productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, es una operación de fabricación, pero su unión, integración, incorporación o agrupación al envase no tendrá tal consideración. Fabricar elementos plásticos como las cintas destinadas a adornar el envase, fabricar tapones tapas y tapaderas, cualquiera que sea su forma, y destinadas a envases, serán operaciones sujetas; mientras que la operación o proceso por el que tales productos se incorporan al envase, no será una operación sujeta. En este sentido, adviértase que no hace falta que el envase al cual se incorporan tales productos contenga necesariamente plástico, si bien, tienen que tener la condición de no reutilizable.

Por otro lado, sabemos que la elaboración de los productos semielaborados destinados a envases es una operación sujeta al impuesto (hecho imponible), por lo tanto, corresponderá observar qué pasa cuando a partir de una lámina plástica (producto semielaborado), no se obtienen envases, sino cierres (tapa, tapadera o tapón), o elementos para la comercialización o presentación. Los precintos de lámina fina, incorporados a un recipiente de plástico de un solo uso para bebidas, que se pueden quitar o arrancar, y una vez que el consumidor retira la tapa por primera vez no se puede volver a colocar, no se encuentra entre los productos incluidos en el artículo 71.1.b) de la Ley, porque su finalidad no es la elaboración de un envase, sino la elaboración de un cierre. En conclusión, con relación a las láminas plásticas (productos semielaborados del artículo 68.1.b), la fabricación de cierres y elementos de presentación y comercialización, se atenderá a lo siguiente:

- (a) La producción de láminas plásticas destinadas a elaborar envases comprendidos en la letra a) del artículo 68.1 de la ley, es una operación o proceso que comporta la realización del hecho imponible, conforme a lo dispuesto en el artículo 71. 1. b) de la ley.
- (b) La producción de láminas plásticas destinadas a elaborar productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre (tapas, tapadera o tapones), la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, comprendidos en la letra b) y c) del artículo 68.1 de la ley, no es una operación cuya realización origine el hecho imponible del impuesto, puesto que la excepción al concepto de fabricación prevista

en el artículo 71. 1. b) de la ley, por el que el hecho imponible únicamente se produce cuando se obtienen productos semielaborados, tan solo alcanza a los envases de la letra a) de la artículo 68.1 de la ley.

- (c) La producción de láminas plásticas cuando no estén destinadas a elaborar productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre (tapas, tapadera o tapones), la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, comprendidos en la letra b) y c) del artículo 68.1 de la ley, pero el adquirente finalmente los destine a tal fin, le será de aplicación o previsto en el artículo 71.1 párrafo segundo, que advierte sobre la consideración de fabricación para 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.

2.3.1. La fabricación de etiquetas como elementos destinados a la presentación y comercialización.

Ya hemos visto que las etiquetas, salvo las etiquetas autoadhesivas, son elementos destinados a la presentación y comercialización de los envases no reutilizables. La aplicación del tributo dependerá del tipo de etiqueta que se incorpore al envase, ya que las autoadhesivas no están incluidas en el ámbito objetivo del impuesto, mientras que las envolventes, retráctiles o termofusionadas, están comprendidas en el apartado c) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022 y sujetas al gravamen por ser productos que contienen plástico y destinados a la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables. Los fabricantes serán contribuyentes, pues realizan el hecho imponible al elaborar un producto comprendido en el artículo 68.1.c) de la Ley, no siendo de aplicación la excepción del artículo 71.1 que señala que no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos sujetos comprendidos en el artículo 68.1.b) de la ley (semielaborados). Las bobinas de film que se utilizan para fabricar etiquetas no están sujetas al impuesto, pues no son un producto semielaborado del artículo 68.1.b) de la Ley destinado a fabricar envases incluidos en la letra a) del apartado 1 del citado artículo 68 de la Ley.

Visto lo anterior, el inconveniente se intuye fácilmente. El fabricante de láminas o de bobinas de film plástico, que en el ejercicio de su actividad, suministre a la vez a fabricantes de envases, de etiquetas autoadhesivas y de etiquetas retráctiles o envolventes consideradas elementos destinados a la presentación o comercialización, su posición tributaria dependerá exclusivamente del uso y destino que dé a sus productos. Cuando el suministro consista en bobinas a partir de las cuales se obtienen envases, el fabricante de bobinas será «contribuyente», incumbiéndole los deberes de registro, contabilidad y autoliquidación periódica, respecto del film plástico suministrado para tales usos. En cambio, cuando las bobinas se destinen a fabricar etiquetas autoadhesivas (no sujetas), o elementos destinados a la presentación o comercialización (etiquetas sujetas), el fabricante no poseerá la condición de «contribuyente», no estando sujeto a las obligaciones derivadas del impuesto.

2.4. La fabricación de envases no reutilizables a partir de productos semielaborados y cierres no incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

Conforme al artículo 2 del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, 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 consideran también envases, todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin. Se incluyen los envases de venta o primarios, los

envases colectivos o secundarios y los envases de transporte o terciarios. El envase primario, es el material rígido o flexible que almacena protege y está en contacto directo con el producto, incluyendo botellas, tarros, cubetas, baldes, tapas, blíster, películas flexibles, etcétera. Los envases colectivos o secundarios, son los empaques; su función es proteger y transportar productos envasados, generalmente son rígidos, por ejemplo, cajas, espumas protectoras, etcétera. Los envases de transporte o terciarios, comprenden el embalaje, el material flexible que sujeta y refuerza el empaque, tales como cintas, cuerdas, flejes o las películas plásticas para el paletizado⁹³.

Entonces, el concepto de envase va mucho más allá de lo que se entiende por un recipiente, una botella o un tarro. Será un envase el film retráctil que envuelve un pallet de mercancías; la barqueta que contiene alimentos, revestida por un film plástico transparente; o la lámina de policloruro de vinilo que preserva ciertos productos. Sin embargo, no tendrán la condición de envase hasta que realmente realicen la función como tal, momento en que dejarán de ser productos semielaborados para ser envases primarios, secundarios o terciarios. No son productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, el film plástico destinado a proteger metales, muebles, marcos o automóviles, durante toda su vida útil, las películas plásticas destinadas a fabricar toldos o cubiertas de todo tipo, los rollos, tubos y cilindros destinados a formar parte de maquinaria de producción y no utilizados en la presentación del producto como unidad de venta⁹⁴; o incluso, las preformas plásticas destinadas a la fabricación de envases que son reutilizables.

Conforme al artículo 68.1.b) de la Ley, están incluidos en el ámbito del impuesto los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que hace referencia la letra a), tales como las preformas o las láminas de termoplástico. Los productos a que hace referencia la letra a) del artículo 68 de la Ley, son los «envases no reutilizables que contengan plástico», lo que legitima que los únicos productos semielaborados incluidos en el ámbito impositivo son aquellos que, efectivamente, «estén destinados» a obtener «envases no reutilizables que contengan plástico», quedando fuera de dicho ámbito los destinados a otros usos distintos. De ahí que los productos semielaborados y los cierres se presenten en dos contextos diferentes: 1) cuando estén «destinados» a la obtención de envases no reutilizables a los que hace referencia la letra a) del artículo 68 de la ley, y, por tanto, incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, y 2) cuando no estén destinados a tales usos, y por tanto, fuera del ámbito objetivo del impuesto. Y ello es así, pues el artículo 68.b).c) de la Ley, y referido al ámbito objetivo del impuesto, utiliza el participio «destinados», y no la expresión «que puedan o vayan a destinarse»⁹⁵; lo que provoca que, por razón de su destino, los productos semielaborados se circunscriban a escenarios ciertamente antagonistas. Sin em-

⁹³ DGT V0656-23. Cantoneras y flejes. La consultante importa fruta que se introduce en el territorio de aplicación del impuesto en pallets cuyas cantoneras y flejes son de plástico no reutilizable y no reciclado y que sirven para sujetar la mercancía durante el transporte. En algunos casos, las mercancías llegan transportadas en cajas de cartón y dentro de las mismas la mercancía viene en bolsas de plástico que permiten conservar la mercancía. Las cantoneras, flejes y bolsas a las que se refiere la consultante no se comercializan. Las cantoneras, flejes y bolsas de plástico descritos por la consultante se ajustan a la definición de envase prevista en el artículo 2.f) del Real Decreto 1055/2022 antes citado. En consecuencia, siempre que tengan plástico y sean no reutilizables, conforme a lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley, se incluyen en el ámbito objetivo del impuesto, y su importación estará sujeta al impuesto conforme al artículo 72 de la Ley, siendo contribuyente la persona física o jurídica o la entidad que realice la importación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

⁹⁴ DGT V0673-23. Plástico utilizado en la producción de espuma de poliuretano. Una entidad produce espuma de poliuretano utilizando un plástico comprado a un fabricante español, que permite que a medida que se va produciendo la espuma siga la guía y consiga la forma adecuada. Una vez finalizada la producción de la espuma, el plástico utilizado es retirado y recogido por un gestor de residuos. La consultante solicita saber si a este producto plástico utilizado para la producción de la espuma de poliuretano se le podría aplicar la no sujeción del artículo 73. apartado d) de la Ley 7/2022. La DGT a la vista de la definición de envase, plástico y no reutilizable, entiende que el plástico utilizado en producción de espuma de poliuretano no tiene la consideración de envase, al no cumplir con los requisitos, pues forma parte de la maquinaria de producción del producto final, sin que sea utilizado para presentar el producto como unidad de venta. Por lo tanto, el producto plástico objeto de la consulta no forma parte del ámbito objetivo del impuesto.

⁹⁵ Gramaticalmente, «destinados» es un adjetivo que proporciona la información adicional sobre el sustantivo (en este caso los productos) y que acompaña al sustantivo para expresar una cualidad de la cosa designada por él o para determinar o limitar la extensión del mismo (RAE).

bargo, la Dirección General de Tributos en consulta V0412-23, sobre la adquisición intracomunitaria de bobinas de material plástico que posteriormente se venden para el corte de telas y materiales semejantes, no muestra la anterior apreciación. Razona el Centro Directivo que las bobinas de plástico que tienen la consideración de producto semielaborado, no tienen unas cualidades específicas que delimiten su uso de forma exclusiva al ejercicio de la actividad objeto de consulta, sino «que pueden ser destinadas» a la obtención de envases. Y por ello, dichas bobinas cumplen las condiciones señaladas en el artículo 68.1.b) de la Ley, formando las mismas, parte del ámbito objetivo del impuesto⁹⁶. Sin embargo, la DGT cambia de criterio al referirse a una empresa de artes gráficas que plastifica superficies de papel y cartón, y que dispone de un amplio stock de bobinas plásticas en sus almacenes, de forma que, cuando compra a su proveedor estos materiales plásticos, desconoce a qué tipo de productos se va a destinar. En este caso, el Centro Directivo interpreta que tales bobinas plásticas solo serán un producto semielaborado sujeto al impuesto, en la medida que está destinado a la obtención de los envases⁹⁷.

2.4.1. El cambio de uso y destino de los productos no sujetos.

Efectivamente, cuando un producto semielaborado o un cierre no se destina a la elaboración de envases no reutilizables, no estarán incluidos en el ámbito del impuesto, por lo que su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria no soportará el gravamen. Ahora bien, el inconveniente surge cuando finalmente se destina a obtener un envase no reutilizable. La entrega de una bobina de PVC, destinada a confección de toldos o cubiertas, pero finalmente utilizada para embalar piezas metálicas para su transporte, es una operación de fabricación, que no es otra cosa que la elaboración del envase primario, cuyo contenido son las piezas metálicas. Idéntica situación se produce si el PVC, que no ha devengado el impuesto, se incorpora a un envase de plástico no reutilizable, el adquirente realizará una operación de fabricación, pues conforme al artículo 71.1.b), se produce el hecho imponible por

⁹⁶ DGT V0412-23. Adquisición intracomunitaria de bobinas de material plástico que posteriormente se venden para el corte de telas y materiales semejantes. Las bobinas de material plástico que la sociedad consultante adquiere intracomunitariamente posteriormente las vende a sus clientes. Según se manifiesta en el escrito de consulta, el uso del material plástico que hacen sus clientes consiste exclusivamente en ser colocado encima de las telas, colocando debajo láminas de papel para hacer el vacío en la cinta de corte de la máquina y permitir que el corte sea más preciso. Inmediatamente después del corte, tanto el material plástico como el papel son separados de la tela y desechados, no teniendo más utilidad que el expuesto por la consultante. Para la DGT las bobinas se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto de acuerdo con el artículo 68.1.b) de la Ley, por lo que se origina el hecho imponible como consecuencia de la adquisición intracomunitaria. La razón esgrimida por la DGT para incluir las bobinas plásticas en el ámbito objetivo del impuesto es que según se deduce de la información aportada por la sociedad consultante, las bobinas de plástico que tienen la consideración de producto semielaborado no tienen unas cualidades específicas que delimiten su uso de forma exclusiva al ejercicio de la actividad objeto de consulta, sino que pueden ser destinadas a la obtención de envases. Es por ello por lo que dichas bobinas cumplen las condiciones señaladas en el artículo 68.1.b) de la Ley, formando las mismas, parte del ámbito objetivo del impuesto. Sorprende como la DGT altera el texto del artículo 68.b),c) de la ley referido al ámbito objetivo del impuesto, pues dicho precepto utiliza el participio «destinados» a la obtención de envases y no la expresión «que pueden ser destinados» a la obtención de envases como refiere el Centro Directivo, cambiando sustancialmente ámbito objetivo del impuesto, materia exclusivamente reservada a la Ley. Gramaticalmente, el término «destinados» que utiliza la Ley es un adjetivo que proporciona la información adicional sobre el sustantivo (en este caso los productos semielaborados) y que acompaña al sustantivo para expresar una cualidad de la cosa designada por él o para determinar o limitar la extensión del mismo (RAE). Lo anterior acepción significa que únicamente estarán incluidas en el ámbito objetivo del impuesto las bobinas plásticas destinadas a la obtención de envases, pero no estarán incluidas todas las que puedan llegar a destinarse a tales usos. Habida cuenta que para la DGT cualquier bobina plástica puede ser utilizada en la elaboración de envases, si finalmente no tiene esa finalidad, el Centro Directivo expone que la sociedad consultante podrá aplicar la exención del artículo 75.1.g) siempre y cuando obtenga de los clientes que adquieren las bobinas, una declaración previa en la que manifiesten que el destino de las mismas no va a ser la obtención de envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

⁹⁷DGT (V0474-23). Bobinas plásticas en las que se desconoce a qué productos se van a destinar. La consultante es una empresa de artes gráficas que plastifica superficies de papel y cartón, y actúa como fabricante intermedio de todo tipo de productos tales como libros, revistas, folletos, expositores y estuches de cosmética, alimentación, farmacia, etc. Para poder atender los pedidos de sus clientes debe disponer de un amplio stock de bobinas de plásticos en sus almacenes, de forma que, cuando compra a su proveedor estos materiales plásticos, desconoce a qué tipo de productos se va a destinar. El centro Directivo interpreta que las bobinas de plásticos que utiliza la consultante **es un producto semielaborado sujeto al impuesto, en la medida que está destinado a la obtención de los envases**. Y en el caso que este sujeto si finalmente no se destina a ese uso, se aplicará la exención del artículo 75 de la Ley 7/2022. En todo caso, recuerda la DGT que el adquirente de las bobinas tendrá derecho a la devolución, una vez ingresado el impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 81 de la Ley que en su letra g) 1º que señala que tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado los adquirentes de los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

la incorporación a los envases otros elementos de plástico que no constituyendo por sí mismos, de manera individualizada, parte del ámbito objetivo del impuesto, tras su incorporación a los envases pasen a formar parte de los mismos. En este sentido, la incorporación de film de polietileno a una barqueta de poliestireno que contiene alimentos cuya primera entrega o puesta a disposición no ha devengado el impuesto, será una operación de fabricación. Dicho de otra manera, una bobina de film de polietileno o una lámina de policloruro de vinilo no son envases *per se*, requerirá que sean destinados a embalar, empacar o contener mercancías.

Evidentemente, la dualidad permite invocar el desconocimiento sobre el uso de los productos, de tal modo que posibilite situarse al margen del ámbito impositivo. No obstante, no siempre será así, cuando un fabricante, importador o adquirente intracomunitario de bobinas de film plástico o de cualquier otro producto semielaborado o cierre, realice una primera entrega o puesta a disposición, podrán producirse las siguientes situaciones:

1. Que previamente a la entrega, el fabricante conozca que los productos semielaborados efectivamente no están destinados a la elaboración de envases del artículo 68.1.a) de la ley, en cuyo caso, el producto semielaborado está fuera del ámbito del impuesto y no producirá efectos tributarios sobre el fabricante, ni sobre el adquirente.
2. Que los productos semielaborados, entregados por el fabricante al adquirente, devenguen el impuesto, pues el fabricante conoce -o debería conocer- que el adquirente los destina exclusivamente a envases del artículo 68.1.a) de la Ley. El fabricante tiene la condición de contribuyente, estando obligado a ingresar y repercutir el gravamen con ocasión de la primera entrega o puesta en disposición.
3. Que el producto semielaborado o cierre estén incluidos en el ámbito impositivo del impuesto, es decir, que el fabricante conozca su destino, pero finalmente no se emplee para ese fin. En estos supuestos, se aplicará la exención que para la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria contempla el artículo 75.g.1º de la Ley, referida a los productos semielaborados, cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Por ejemplo, el adquirente intracomunitario de bobinas plásticas, destinadas al embalaje retráctil y que finalmente se destinen a cubrir un invernadero. La aplicación de la exención exige que previamente se produzca el devengo del impuesto, es decir, que los contribuyentes, cuando realicen la primera entrega o puesta a disposición, los productos semielaborados sean destinados a envases no reutilizables. Si posteriormente, durante el periodo de liquidación y con anterioridad al ingreso del impuesto, son destinados a otros usos, el fabricante, importador o el adquirente comunitario, se aplicará en la autoliquidación del periodo la exención por no destinarse a productos que forman parte del ámbito objetivo.
4. Que los productos semielaborados entregados por el fabricante al adquirente no devenguen el impuesto por no estar destinados a elaborar envases del artículo 68.1.a) de la Ley, aunque posteriormente el adquirente los destina a ese fin. El fabricante deberá acreditar, por cualquier prueba admitida en derecho, que «no conocía» o que «no debería conocer», que el destino de los productos semielaborados ha sido la elaboración de envases, lo que responde a una suerte de prueba diabólica, por cuanto exige probar la inexistencia de algo, cosa improbable, ya que las leyes de la lógica imposibilitan la demostración de un hecho negativo. Ahora bien, si bien es cierto que una vez fabricado el producto semielaborado se desconoce el uso que fi-

nalmente tomará, un modo de acreditar tal circunstancia será la declaración responsable del adquirente⁹⁸; de ser así, el adquirente, como persona que ha recibido el producto semielaborado sin incorporar el gravamen, en definitiva, la persona que ha convenido su empleo para un uso distinto para el cual estaba destinado, tendrá la condición de fabricante, y por tanto, será «contribuyente», estando obligado a ingresar y repercutir el gravamen.

2.4.2. El hecho imponible por causas sobrevenidas.

Según se ha dicho, el hecho imponible no se producirá cuando la entrega de un producto semielaborado procedente de la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria, no se destine a obtener envases no reutilizables. Si una vez efectuada la entrega, finalmente se utiliza con ese fin, se considerará, para los casos de importación o adquisición intracomunitaria, una introducción irregular, y para los demás casos, una operación de fabricación, siendo responsable, en ambos casos, la persona que posea comercialice, utilice o transporte el producto semielaborado, esto es, el adquirente. El artículo 72.2 de la Ley, señala que cuando la introducción en el territorio de aplicación del impuesto se realice de forma irregular, se entenderá producido el hecho imponible, ostentando la condición de contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice los productos semielaborados cuando no se acredite la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o bien, cuando no justifique que tales productos hayan sido objeto de adquisición en el territorio español. Ciertamente, el adquirente siempre podrá acreditar la compra, bastará con la presentación de la factura emitida por el importador o por adquirente intracomunitario, pero aun así no será suficiente, ya que el producto semielaborado que se entregó no estaba incluido en el ámbito objetivo del impuesto.

En último término, la realización del hecho imponible está subordinada a la información facilitada por el adquirente. La primera entrega o puesta a disposición de una lámina plástica destinada a la fabricación de toldos, no devengará el impuesto, ya que su destino no es un envase no reutilizable. Sin embargo, si finalmente por causas sobrevenidas se destina a elaborar un envase no reutilizable, el adquirente realiza una operación de fabricación y, por tanto, realizará el hecho imponible, pues no será de aplicación la excepción prevista en el artículo 71.1. b) de la Ley, que excluye de tal consideración a los envases obtenidos exclusivamente a partir de productos semielaborados incluidos en la letra b) punto 1 de artículo 68 de la Ley. Y es así, porque cuando un producto semielaborado no se destina a la obtención de envases en la primera entrega o puesta a disposición, no es un producto incluido en artículo 68.1.b) y, en consecuencia, no será de aplicación lo previsto en el artículo 71.1.b) de la Ley. Cuando una lámina plástica no está sujeta al impuesto, porque su destino es la fabricación de toldos, pero finalmente se emplea en obtener un envase o a formar parte de él, entonces, estaremos ante una operación de fabricación sujeta a impuesto.

La ley del impuesto no exige al contribuyente la indagación o el escrutinio sobre el destino de sus productos, lo mismo que no condiciona la entrega a una declaración previa del adquirente -tal como contempla para las entregas en régimen de exención-, sin embargo le incumbirá conocer la condición del destinatario. En este sentido, disponer del reconocimiento del adquirente de cuál es el destino de los productos recibidos, será una práctica adecuada, efectiva y conveniente.

⁹⁸ La declaración responsable es, en esencia, un documento a través del cual una persona señala que cumple con todos los requisitos necesarios para obtener un derecho o ejercerlo, declarando que dispone de la documentación que lo avala y que se compromete a mantener los requisitos mientras dure la actividad por la cual se emite la mencionada declaración. Dicha declaración nació -o por lo menos así fue concebida-, para evitar que el interesado tuviera que esperar por la Administración, para empezar a realizar sus actividades.

2.5. La fabricación realizada por terceros (maquila).

Con el fin de ahorrar costos y reducir el precio final de los productos, en ocasiones el propietario de la materia prima o producto semielaborado, encarga a un tercero la inyección, extrusión, soplado, transformación, ensamblaje, empaçado o etiquetado. Es un proceso de maquila, un proceso encaminado a evitar los inconvenientes de la producción, como las puntas de demanda, ausencia de tecnología, déficit de maquinaria, lanzamiento de productos, etcétera. El fabricante no es el propietario del producto final, pero cobra por la utilización de sus instalaciones, por la mano de obra, la tecnología y otros gastos, un tanto por unidad o un porcentaje en especie, del producto final obtenido. Adopta diferentes formas, en ocasiones la empresa maquiladora recibe los moldes y procesan los productos, en otras, simplemente reciben los envases y proceden al etiquetado, reempacado, elaboración de kits promocionales, sellados termoencogibles, codificación, empaque, lotificado y llenado del producto de que se trate. Es un proceso habitual en los sectores de embalaje y envasado de productos alimenticios, farmacéuticos, químicos y cosméticos.

Con independencia de quien sea el propietario de la materia prima o de los productos intermedios, a partir de los cuales el fabricante elabora envases del artículo 68.1.a), o productos semielaborados del artículo 68.1.b), o cierres y elementos destinados a la presentación y comercialización del artículo 68.1.c), será «contribuyente» el fabricante, pues aunque no sea el propietario de las materias primas necesarias para obtenerlos, es la persona que realiza el hecho imponible, y por lo tanto, obligada a presentar la autoliquidación, llevar la contabilidad e inscribirse en el registro como tal (CIP)⁹⁹. Sin embargo, la incidencia en el gravamen no será siempre la misma, pues dependerá del tipo de operación de que se trate:

- (a) Una empresa del exterior encarga a una empresa ubicada en el territorio de aplicación del impuesto, la elaboración de determinados productos semielaborados a partir de la granza plástica de su propiedad, para ser posteriormente exportados. Para el fabricante situado en el territorio de aplicación del impuesto, será un supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 73. b) de la Ley, siempre y cuando los productos 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.

- (b) Una empresa situada en un Estado miembro de la UE, entrega preformas a una empresa situada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Canarias, Ceuta y Melilla, para su moldeo por soplado. Una vez obtenidos los envases, se remiten a la empresa de origen sin ninguna operación adicional. En este caso, pese a que la empresa maquiladora no adquiere la propiedad de las preformas, obtiene el poder de disposición sobre las mismas, por lo que, de acuerdo con el artículo 72.1 de la Ley, realiza el hecho imponible del impuesto por adquisición intracomunitaria. Como no se trata de fabricación, no cabe un supuesto de no sujeción, sino de deducción. Conforme al artículo 80.1.a) de la Ley, el contribuyente que realice adquisiciones intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. Por otra parte, si bien el texto normativo

⁹⁹ DGT V0433-23. Fabricación en régimen de maquila. La consultante adquiere resina plástica que entrega a otra entidad del grupo y que en régimen de maquila elabora preformas utilizadas por la consultante para obtener envases por soplado. La obtención de un envase o, en el caso presente, de un producto plástico semielaborado a partir de resinas plásticas tiene la consideración de fabricación a efectos del Impuesto Especial sobre Envases de Plástico no Reutilizable, siendo el fabricante el contribuyente del impuesto, puesto que es la quien realiza el hecho imponible fabricación, que en el caso planteado es la sociedad maquiladora, dado que es quien materialmente elabora los productos plásticos semielaborados, y quien conoce la información necesaria para cumplir con las obligaciones tributarias por este impuesto.

no es claro al respecto, en el caso que los productos sean enviados en el periodo de liquidación y por tanto, el ingreso de las cuotas no se haya realizado, será de aplicación la exención prevista en el artículo 75.d) de la Ley.

- (c) Una empresa fabricante en España entrega productos semiterminados a una empresa manipuladora española bajo un contrato de prestación de servicios, la cual transforma el producto en un envase final y lo entrega en nombre del fabricante, a un cliente radicado fuera del territorio de aplicación del impuesto. En este caso, por aplicación del art. 73 b) de la Ley 7/2022 el devengo se produce en la primera entrega o puesta a disposición de los productos semielaborados por el fabricante a la empresa manipuladora. Posteriormente, la empresa manipuladora española podrá solicitar la devolución del impuesto conforme al artículo 81.1.d) de la Ley. No será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 73.b) para el fabricante de los productos intermedios pues el envío no se realiza directamente por el fabricante, aunque sea en su nombre, además el impuesto ha sido ingresado.

Capítulo 4

El hecho imponible (II) La importación.

1. El concepto de importación en la ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Conforme al Código Aduanero, por importación se entiende el acto de introducir en el territorio de la Unión por vía marítima, aérea, terrestre o postal, mercancías procedentes de terceros países, previo cumplimiento de las formalidades aduaneras previstas para cada caso. Para que una mercancía pueda circular libremente por el territorio de la Unión, se requiere la realización de ciertos trámites y de la supervisión de la aduana de control, incluso para las mercancías introducidas y destinadas a ser transportadas a otros países. Ahora bien, las operaciones de importación, alineadas con el impuesto al plástico, difieren un tanto de las recogidas en el derecho aduanero. En este último, las importaciones comportan la entrada mercancías en el «territorio aduanero de la Unión» (TAU), territorio que coincide con el territorio de la Unión, si bien con excepciones, como Ceuta y Melilla, que no así el Archipiélago Canario -que está integrado en el TAU-. En cambio, en la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, la noción de importación no alcanza a las mercancías introducidas en el TAU, sino solo las introducidas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), excepto Ceuta y Melilla. El artículo 71.1.c) de la Ley 7/2022, dispone que tienen consideración de importación las siguientes operaciones:

1. La entrada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Ceuta y Melilla de los productos objeto del mismo, procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica.
2. La entrada en Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si los productos objeto del impuesto procedieran de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión.
3. La entrada en Ceuta y Melilla de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si en dichas ciudades resultara de aplicación el Reglamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de octubre de 2013.

Así como en el derecho aduanero la importación comporta introducir mercancías no comunitarias en el TAU, en el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, la introducción se restringe al territorio de aplicación del impuesto (TAI). Una presunción *sui generis*, que excluye del concepto de importación la entrada de mercancías en el TAU cuando se produzca por un punto situado en ese territorio, pero distinto del TAI. No obstante, tal contratiempo se subsana al incorporar por el legislador la definición de la «adquisición intracomunitaria». Conforme al artículo 71.1 de la Ley, por «adquisición intracomunitaria» se entiende la obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de

los anteriores. Esto significa, por ejemplo, que un producto introducido en la Unión Europea a través de una aduana situada en Francia y con destino a España, no será una importación a los efectos del impuesto, sino un movimiento comunitario expedido por el transmitente, el adquirente o por un tercero, produciéndose el hecho imponible del impuesto por adquisición intracomunitaria, conforme al artículo 71.1 de la Ley, con independencia del estatuto aduanero que mantenga la mercancía en ese momento.

2. La importación por entrada en el territorio de aplicación del impuesto procedente de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión.

El artículo 71 de la Ley 7/2022, considera una operación de importación la entrada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Ceuta y Melilla, de los productos objeto del mismo procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica. Una operación sometida, a todos los efectos, al derecho aduanero. Y es así, porque el territorio de aplicación del impuesto forma parte del territorio aduanero común (excepto Ceuta y Melilla), por lo que una mercancía procedente de un tercer país, introducida en el territorio de aplicación del impuesto, deberá seguir ineludiblemente el procedimiento aduanero previsto.

Con anterioridad a poder circular libremente por la Unión Europea – en consecuencia por el TAI-, y a partir del momento en que los productos traspasan la zona en que se encuentra la oficina aduanera, las mercancías estarán sujetas al control aduanero. El procedimiento consiste, básicamente, en lo siguiente: 1º) la presentación ante la aduana de una «declaración aduanera de importación», para identificar la mercancía y declarar el destino que quiere darse a la misma; 2º) la inspección de la mercancía para verificar la declaración; 3º) la comprobación de que se han observado las normas de la política comercial europea; 4º) que se ingresen los derechos de importación (aranceles), y de otros tributos cuando así lo disponga la legislación vigente. En el trámite, las mercancías obligatoriamente deben quedar asignadas a un «régimen aduanero» de los enumerados en el artículo 5 del Código Aduanero de la Unión (CAU): a) despacho a libre práctica; b) regímenes especiales; y c) la exportación. La inclusión en uno u otro régimen se efectúa por medio de la «declaración de importación», que es el acto por el que una persona, en forma y modo, expresa la voluntad de incluir las mercancías en un determinado «régimen aduanero».

Al respecto, en el impuesto especial sobre envases no reutilizables, una operación se considerará importación cuando se den dos condiciones: 1) que el producto proceda de un territorio que no forma parte del TAU, y 2) que a los productos se le asigne el régimen aduanero de despacho a libre práctica, de conformidad con el artículo 201 del código aduanero de la Unión (CAU). En efecto, la regla general implica la introducción de mercancías no comunitarias en el «territorio aduanero de la Unión»; sin embargo, el artículo 71.1.c) sintetiza el concepto, a propósito del impuesto especial, reduciendo las operaciones de importación únicamente a aquellas que se les asigne el régimen aduanero de «despacho a libre práctica», de conformidad con el artículo 201 del CAU. De ahí que no se será una operación de importación, aun cuando se produzca una entrada en el territorio de aplicación del impuesto, mientras el producto no esté despachado bajo ese régimen.

2.1. Los territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión.

Las operaciones consideradas importaciones, se refieren a productos procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión. Dicho territorio es resultado de las políticas aduaneras, comerciales, fiscales, zonas francas, agricultura, pesca, incluso de abastecimientos de materias primas y de productos de consumo, pues cada uno de los territorios de la Unión posee su especial singularidad. Así, se distingue el «territorio de la

Unión» que se refiere al conjunto de los territorios de los Estados miembros; el «territorio aduanero de la Unión» (TAU), que únicamente incluye los territorios sometidos a la política aduanera de la Unión, que gestiona de forma unificada las mercancías que entran y salen de la Unión; las regiones Autónomas Especiales, que debido a su situación geográfica o política, están exentas de ciertas normas del derecho de la UE; y el «territorio ultraperiférico», que es el que, por su especial situación geográfica, disfruta de ciertas ventajas en políticas diversas.

El «territorio aduanero de la Unión» (TAU), básicamente coincide con el territorio de la Unión Europea, aunque con excepciones, como Ceuta y Melilla, ciudades autónomas que forman parte de la Unión, pero no están incluidas en el Territorio Aduanero¹⁰⁰. No así, el archipiélago Canario que, aunque en principio, en el Acta de adhesión estaba excluido, en la actualidad las islas Canarias están integradas en el territorio aduanero de la Unión¹⁰¹, aunque de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26, en relación con el Anexo I, capítulo V, punto 2 del Acta de adhesión que modifica el apartado 2 del artículo 3 de la sexta Directiva 77/388/CEE, el territorio de las islas Canarias permanece fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA¹⁰², resultado de las condiciones y de ciertas medidas específicas en favor del desarrollo de las regiones más lejanas de la Unión Europea.

Merece especial atención la situación de Irlanda del Norte. El Reino Unido, como la UE, reconocieron la situación excepcional de la isla de Irlanda, salvaguardando el Acuerdo de Viernes Santo (Belfast), evitando una frontera física en la isla de Irlanda y protegiendo la cooperación Norte-Sur. La solución encontrada fue el Protocolo sobre Irlanda e Irlanda del Norte, firmado por la Unión Europea y el Reino Unido¹⁰³, que evita una frontera física entre Irlanda e Irlanda del Norte, posibilitando así el correcto funcionamiento de la economía de la isla en su totalidad y protegiendo el acuerdo en todas sus dimensiones, preservando la integridad del mercado único de mercancías de la UE, junto con todas las garantías que ofrece en cuanto a la protección de los consumidores, la salud pública y la sanidad animal, y la lucha contra el fraude y el contrabando. Luego, Irlanda del Norte forma parte del territorio aduanero del Reino Unido, pero continuará aplicando, entre otras, la normativa aduanera, de IVA

¹⁰⁰ Ceuta y Melilla, forman parte del territorio de la Unión Europea pero no se incluyen en el Territorio Aduanero de la Unión por estar su territorio ubicado en el continente africano. Por lo tanto, las entradas y salidas de mercancías desde Ceuta y Melilla tienen la consideración de importaciones o exportaciones aunque sean envíos dirigidos al resto del territorio nacional o al revés. El IVA no se aplica, en su lugar, es de aplicación el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI). En los Impuestos Especiales, sólo se exigen el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

¹⁰¹ REGLAMENTO (CEE) n° 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias. Considerando que este régimen excluye a las islas Canarias especialmente del territorio aduanero de la Comunidad, de la aplicación de la política comercial común y de la de las políticas comunes agrícola y pesquera; que, no obstante, la experiencia ha demostrado que se garantizaría mejor el desarrollo de las islas Canarias mediante una integración completa en las políticas comunes y en el proceso para la realización del mercado interior; que, por tanto, conviene modificar el régimen establecido en el Acta de adhesión e integrar las islas Canarias en el territorio aduanero de la Comunidad. Artículo 4: 1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 26, en relación con el Anexo I, capítulo V, punto 2 del Acta de adhesión que modifica el apartado 2 del artículo 3 de la sexta Directiva 77/388/CEE, el territorio de las islas Canarias permanecerá fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA.

¹⁰² Según el Reglamento (CEE) 1911/91, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias que en su artículo 1 contempla que las disposiciones de los Tratados, así como los actos de las instituciones Europeas, para los que se habían previsto excepciones, se aplicarán en las islas Canarias en las condiciones previstas, que comprenden medidas específicas en favor del desarrollo de las regiones más lejanas de la Unión Europea, apoyo tiene como objetivo paliar las dificultades derivadas de la gran lejanía geográfica de estas regiones. El programa POSEICAN se basa en el doble principio de la pertenencia de las islas Canarias a la Comunidad y del reconocimiento de la realidad regional, caracterizada por las particularidades y los condicionamientos específicos de dicha región en relación con el conjunto de la Comunidad.

¹⁰³ ACUERDO sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. (Diario Oficial de la Unión Europea 31.1.2020). Artículo 8. IVA e impuestos especiales: Las disposiciones del Derecho de la Unión enumeradas en el anexo 3 del presente Protocolo relativas a las mercancías se aplicarán a y en el Reino Unido en lo que respecta a Irlanda del Norte. Con respecto a Irlanda del Norte, las autoridades del Reino Unido serán responsables de la aplicación y la ejecución de las disposiciones enumeradas en el anexo 3 del presente Protocolo, incluida la recaudación del IVA y los impuestos especiales. En las condiciones establecidas en dichas disposiciones, los ingresos derivados de las transacciones imponibles en Irlanda del Norte no se transferirán a la Unión. No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, el Reino Unido podrá aplicar a los suministros de mercancías sujetas a impuestos en Irlanda del Norte exenciones del IVA y tipos reducidos que sean aplicables en Irlanda de conformidad con las disposiciones enumeradas en el anexo 3 del presente Protocolo. El Comité Mixto examinará periódicamente la ejecución del presente artículo, también en lo que respecta a las reducciones y exenciones contempladas en las disposiciones a las que se refiere el párrafo primero y, cuando sea conveniente, adoptará medidas en aras de su correcta aplicación si es necesario. El Comité Mixto podrá revisar la aplicación del presente artículo, habida cuenta de que Irlanda del Norte es parte integrante del mercado interior del Reino Unido, y podrá adoptar las medidas apropiadas si es necesario.

y de Impuestos Especiales de la Unión Europea en lo que al comercio de bienes se refiere. Por tanto, los intercambios de mercancías con Irlanda del Norte continuarán considerándose movimientos intracomunitarios sin que sea necesario la importación o exportación.

2.2. El despacho a la libre práctica.

El artículo 71.1.c) de Ley 7/2022, sintetiza el concepto de importación, a propósito del impuesto especial, al afectar únicamente al régimen aduanero de «despacho a libre práctica», previsto en el artículo 201 del CAU. Conforme a lo dispuesto en dicho artículo, las mercancías no pertenecientes a la Unión e introducidas para su utilización o consumo privado, se incluirán en el régimen de «despacho a libre práctica», lo que comportará: a) la percepción de los derechos de importación; b) la percepción de otros gravámenes como el IVA y los impuestos especiales, en los que se incluye, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables; c) la aplicación de las medidas de política comercial; y d) el cumplimiento de las formalidades aduaneras previstas. Tan pronto es tramitado el «despacho a libre práctica», el producto introducido disfrutará del estatuto de mercancía de la Unión, lo que significa que, además de haberse devengado el arancel de importación, también se devengarán los impuestos indirectos internos, como el IVA, el impuesto especial sobre envases no reutilizables y el resto de los impuestos especiales que, en su caso, les sean de aplicación.

Pero, no todas las entradas en el territorio de aplicación del impuesto procedentes de un país tercero son importaciones, dependerá del régimen aduanero al que se vinculen los productos. Deberá examinarse que pasará con los productos introducidos en el TAI, pero no vinculados al régimen aduanero de despacho a libre práctica. Puede ocurrir que la mercancía introducida se vincule a un «régimen especial» distinto del de la libre práctica; en este caso, el hecho imponible no se producirá hasta que se ultime dicho régimen. Conforme al artículo 210 del CAU, las mercancías podrán incluirse en cualquiera de los «régimenes especiales» que son los siguientes: a) el «tránsito», que incluye el tránsito interno y el tránsito externo b) el «depósito», que incluye el depósito aduanero y zonas francas; c) los «destinos especiales», que incluirá la importación temporal y el destino final; d) el «perfeccionamiento», que incluye el perfeccionamiento activo y pasivo.

2.2.1. El depósito temporal.

Las mercancías no pertenecientes a la Unión se mantendrán en depósito temporal, a partir del momento de su presentación en la aduana (artículo 144 CAU). El depósito temporal no es un régimen aduanero, sino una forma de tenencia de la mercancía durante un periodo limitado de tiempo, con objeto de facilitar la aplicación de un determinado régimen aduanero. El apartado 17 del artículo 5 del CAU, entiende por depósito temporal la situación en la que una mercancía, no perteneciente a la Unión, se almacena temporalmente bajo vigilancia aduanera, en el período entre su presentación en aduana y su inclusión en un «régimen aduanero», o su reexportación. Hasta que las mercancías no reciban un destino aduanero, tienen el estatuto de mercancías en depósito temporal y que, según el CAU, deberá anunciarse en una «declaración de depósito temporal», o sea, un acto por el que una persona expresa, en la forma y el modo establecidos, que las mercancías están en depósito temporal (artículo 5.14 del CAU), salvo que las mercancías hubieran sido trasladadas en régimen de tránsito, ya que en este caso, los datos de la operación de tránsito hace las veces de declaración de depósito temporal.

El lugar autorizado por las autoridades aduaneras para almacenar las mercancías no pertenecientes a la Unión que se encuentren en situación de depósito temporal, se denomina ADT (Almacén de Depósito Temporal). Son almacenes autorizados, bajo el control de la Autoridad Aduanera (artículo 147 del CAU). Las mercancías se incluirán en un régimen aduanero, por ejemplo, o se reexportarán antes de que transcurran 90 días (improrrogables), estando

amparadas por el documento previsto en la normativa aduanera. Una vez transcurrido este periodo, deben vincularse forzosamente a alguno de los regímenes aduaneros, que en el supuesto que sea el despacho a libre práctica, se producirá el hecho imponible del impuesto.

Cuando sea necesario, las autoridades aduaneras podrán autorizar al titular a trasladar mercancías a otro depósito temporal a condición de que no aumente el riesgo de fraude. Se podrá autorizar el movimiento de mercancías entre dos instalaciones autorizadas como almacén de depósito temporal, siempre que los titulares estén autorizados como «operadores económicos autorizados»¹⁰⁴. También, entre los ubicados en el mismo recinto aduanero considerado subrecinto. El «subrecinto» es aquella parte del recinto aduanero donde las mercancías se pueden mover, sin salir en ningún momento del mismo. En cualquier caso, el titular está obligado al cumplimiento de las formalidades requeridas en la normativa aduanera, entre otras, la de efectuar la inscripción del traslado de las mercancías en los registros a los que se refiere el artículo 148.6 CAU y 116 del RDCAU, al tiempo de iniciarse el movimiento. Por último, y no menos importante, la mercancía en depósito temporal no puede ser objeto de más manipulaciones que las destinadas a garantizar su conservación o sus características técnicas (artículo 147.2 del CAU).

2.2.2. El régimen de despacho a la libre práctica y el despacho a consumo.

El «despacho a la libre práctica», implica la materialidad de los trámites documentales de reconocimiento, aforo y liquidación de derechos e impuestos - incluido el especial de envases de plástico- de las mercancías que se importan. El Código Aduanero lo define como el régimen en el que las mercancías no comunitarias, introducidas, son destinadas al consumo dentro del territorio aduanero de la Unión, es decir, un consumo que podrá llevarse a cabo en cualquier Estado, que no necesariamente tiene que ser aquel en el que se ha efectuado el despacho.

Desde el instante que se efectúa el despacho a la libre práctica, el importador está obligado a ingresar el arancel (artículo 44 del CAU), otorgando a la mercancía el estatus de comunitaria, si bien, no necesariamente sucederá lo mismo con el IVA, lo que será particularmente útil cuando la mercancía importada va a destinarse a otro Estado miembro y, por tanto, no va a ser consumida en el Estado que ha formalizado la entrada. El despacho a libre práctica es un «régimen aduanero», que vincula una mercancía importada de un tercer país a un Estado miembro, y que produce sus efectos en todo el territorio de la Unión. Mientras que el «despacho a consumo», exige, además, la aplicación de las normas nacionales, en particular de orden fiscal, como el IVA y el impuesto especial al plástico, y que solo podrán exigirse en el Estado miembro en el que la mercancía vaya a ser efectivamente consumida.

Efectivamente, lo dicho es lo que distingue el «despacho a la libre práctica» y el «despacho a consumo». Mientras que en el despacho a consumo los derechos de importación y los impuestos como el IVA y el de envases de plástico no reutilizables, se devengan en el momento de efectuarse el despacho, en la libre práctica no necesariamente debe ingresarse el IVA si la mercancía se vincula a un Depósito distinto al aduanero (DDA). El DDA no es un régimen aduanero -por lo que no está regulado por la normativa aduanera-, sino un régimen tributario asociado exclusivamente al IVA, que otorga a las «mercancías comunitarias» las mis-

¹⁰⁴ REGLAMENTO (UE) 952/2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión. Artículo 38 Operador Económico Autorizado (OEA) Artículo 38 ,1. Todo operador económico establecido en el territorio aduanero de la Unión que cumpla los criterios dispuestos en el artículo 39 podrá solicitar el estatuto de operador económico autorizado. Dicho estatuto será concedido por las autoridades aduaneras, en su caso previa consulta a otras autoridades competentes, y se someterá a supervisión. 2. El estatuto de operador económico autorizado consistirá en los siguientes tipos de autorización: a) la de operador económico autorizado de simplificaciones aduaneras que permitirá a su titular beneficiarse de determinados procedimientos simplificados en virtud de la legislación aduanera; o b) la de operador económico autorizado de seguridad y protección que concederá a su titular facilidades en materia de seguridad y protección.

mas ventajas de las que disfrutaban las «mercancías no comunitarias» cuando están vinculadas a un régimen de Depósito Aduanero¹⁰⁵, por lo que, en modo alguno una mercancía no comunitaria podrá vincularse al DDA, sin que previamente haya sido despachada a libre práctica. Pero, en el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, no cabe la vinculación a un DDA, de forma que se suspenda el ingreso del impuesto. El legislador no contempla tal posibilidad, ni siquiera ha previsto un régimen de DDA similar al del IVA. Dicho de otro modo, la introducción en el territorio de aplicación del impuesto de los productos comprendidos en el artículo 68.1.a), b) y c) de la Ley, procedentes de fuera el territorio aduanero de la Unión, podrán vincularse a un DDA a efectos de suspensión del IVA, pero no respecto al impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, cuyo devengo conforme al artículo 74.2. de la ley, se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera.

2.2.3. Los envases de plástico no reutilizable y los impuestos especiales de la Ley 38/1992.

Los impuestos especiales, como el impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, el impuesto especial sobre hidrocarburos o el impuesto especial sobre las labores de tabaco de la Ley 38/1992, incluyen en su ámbito objetivo un conjunto muy heterogéneo de productos que, normalmente, están contenidos en envases de todo tipo, incluidos envases no reutilizables que contienen plástico, desde el envase que contiene cerveza, vino, tabaco o un aceite lubricante para motor, hasta el embalaje grupal destinado al transporte, pasando por el empaque de un conjunto de unidades. La circulación de estos productos normalmente se efectúa en régimen suspensivo de los impuestos, comprendidos en la Ley 38/1992, que dispone su artículo 4.27, que «es el régimen fiscal, consistente en la suspensión de impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia, almacenamiento o circulación de productos gravados». Es decir, los productos salvaguardados por los envases que los contienen, circulan por todo el territorio de la UE en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales de la Ley 38/1992, hasta su puesta definitiva a consumo, que será el momento en que se devengue el impuesto especial. Sin embargo, la Ley 7/2022 que instituye el impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizable, no recoge tal posibilidad, y del mismo modo que sucede con los depósitos distintos a los aduaneros (DDA) respecto del IVA, mientras que los impuestos especiales que gravan el alcohol, el tabaco e hidrocarburos, el devengo queda suspendido para los productos que circulan o se encuentren almacenados, no sucederá lo mismo con el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizable, ya que la Ley 7/2022 no contempla esa posibilidad, por lo que el devengo se producirá conforme a lo señalado en el artículo 74 de la Ley 7/2022¹⁰⁶.

2.3. Los regímenes aduaneros especiales.

Según dispone el artículo 210 Del CAU, las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales: a) el tránsito, que incluye el tránsito interno

¹⁰⁵ El DDA viene regulado por la Ley del IVA, que lo contempla desde una doble vertiente: En relación con los bienes sujetos a Impuestos Especiales, la Ley de IVA indica que el DDA será el régimen suspensivo aplicable a los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos sujetos a los Impuestos Especiales de Fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos con destino fábrica o depósito fiscal. En relación con los demás bienes, es el régimen aplicable a los bienes excluidos del régimen de Depósito Aduanero por razón de su origen o procedencia con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen de depósito aduanero.

¹⁰⁶ DGT V0439-23. Régimen suspensivo de los impuestos especiales La consultante manifiesta que su actividad principal es la elaboración de vinos, y para ello es titular de un depósito distinto del aduanero, que opera al amparo del régimen suspensivo de impuestos especiales sobre el alcohol. Solicita aclaración sobre si el devengo del impuesto especial sobre el plástico no reutilizable se producirá en el momento de la salida del régimen suspensivo del impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas. En la normativa del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, se observa que no hay referencia alguna al régimen suspensivo de Impuestos Especiales de Fabricación por lo que en relación con el devengo se producirá conforme a lo señalado en el artículo 74 de la Ley 7/2022.

y el tránsito externo; b) el depósito, que comprende el depósito aduanero y las zonas francas; c) destinos especiales, que incluye la importación temporal y el destino final; d) el perfeccionamiento, que engloba el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo. La inclusión de los productos comprendidos en el artículo 68. a), b) y c) de la Ley, en cualquiera de estos regímenes especiales, será un supuesto de no sujeción, si bien la ley no se refiere expresamente a ello, pues no se originará la deuda aduanera, que nacerá en los casos que el régimen aduanero sea a la libre práctica o se haya producido una entrada en el TAI de forma irregular.

2.3.1. El régimen de tránsito interno y externo.

El régimen de tránsito externo es el que permite que una mercancía no comunitaria circule de un punto a otro del territorio aduanero de la Unión, sin que las mercancías estén sujetas a derechos, gravámenes y medidas comerciales, por ejemplo, de Rusia a Marruecos pasando por España. El régimen de tránsito interno permite la circulación de mercancías de la Unión entre dos puntos del territorio aduanero de la Unión, pasando por un país o territorio no perteneciente a dicho territorio aduanero, sin que su estatuto aduanero se modifique, por ejemplo, de Francia a España, pasando por Andorra.

El régimen de tránsito finaliza cuando las mercancías incluidas en dicho régimen y la información aduanera requerida (cuaderno TIR, cuaderno ATA, impreso 302, Sistema Unión Postal Universal, etcétera), estén disponibles en la aduana de destino, de conformidad con la legislación aduanera. Si la aduana está situada fuera del territorio de la Unión, los productos objeto del impuesto sencillamente atravesarán el territorio bajo el control aduanero, sin ninguna obligación específica con relación al impuesto especial sobre envases no reutilizables. Si la aduana de destino es una aduana situada en el ámbito de aplicación del impuesto, el régimen de tránsito se ultimaré en el momento de su recepción. En este caso, la mercancía podrá incluirse, o bien, en otro régimen aduanero suspensivo, en cuyo caso se mantiene la no sujeción del impuesto, o bien, al despacho a libre práctica, produciéndose el hecho imponible del impuesto.

2.3.2. El régimen de depósito aduanero y zonas francas.

Según lo contemplado en el artículo 237 del CAU, en el marco de un régimen de depósito, las mercancías no pertenecientes a la Unión pueden almacenarse en el TAU sin estar sujetas: a) a derechos de importación; b) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor; c) a medidas de política comercial en la medida en que no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él. Las mercancías bajo este régimen deberán almacenarse en un depósito aduanero, definido como todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometido a su control, en el que las mercancías están sometidas a las condiciones establecidas en ese régimen.

Cuando nos referimos al término «depósito aduanero», lo hacemos con una doble acepción: por una parte, como local, un recinto cerrado y habilitado para el almacenaje de mercancías bajo el control de la autoridad aduanera, y por otra, como «régimen de depósito aduanero», un régimen tributario que permite el almacenamiento de los productos en un depósito aduanero. Normalmente ambas acepciones suelen utilizarse conjuntamente, ya que en un local autorizado como depósito las mercancías se encuentran bajo el «régimen de depósito aduanero». La normativa reguladora prevé la vinculación de mercancías al régimen de depósito, sin necesidad de ser almacenadas en un depósito aduanero¹⁰⁷, y, al contrario, pueden

¹⁰⁷ Al amparo de la previsión que hace el CAU en su artículo 240.1 CAU al citar «otros lugares autorizados». Artículo 240.1. Bajo el régimen de depósito aduanero, las mercancías no pertenecientes a la Unión podrán ser depositadas en instalaciones u otros lugares autorizados para dicho régimen por las autoridades aduaneras y bajo supervisión aduanera. Por su parte el Real Decreto 2094/1986, de 25 de septiembre, sobre depósitos aduaneros y régimen de depósito aduanero, define el Depósito ficticio. Artículo 13.1: Excepcionalmente, cuando razones económicas los justifiquen y el control a ejercer no resulte comprometido, los Servicios de Aduanas podrán

almacenarse mercancías en el depósito sin llegar a vincularse a ese régimen¹⁰⁸, si bien en la mayoría de los casos irán juntos. La importación definitiva, salvo que la mercancía se vincule a otro régimen aduanero suspensivo, se producirá una vez ultimado el régimen de depósito y se despache a libre práctica, lo que significará no solo el devengo del arancel, sino también del IVA y el impuesto especial sobre los envases no reutilizables.

El artículo 249 del CAU contempla varios tipos de depósitos. Los depósitos aduaneros podrán estar a disposición de cualquier persona («depósitos aduaneros públicos»), o para el almacenamiento exclusivo del titular de la autorización de depósito aduanero («depósitos aduaneros privados»). A su vez, los públicos podrán ser de «tipo I»: cuando las responsabilidades contempladas en el artículo 242, apartado 1, del Código recaen en el titular de la autorización y en el titular del régimen; de «tipo II», cuando las mismas recaen exclusivamente en el titular del régimen¹⁰⁹; y de «tipo III», cuando el depósito aduanero público es explotado por las autoridades aduaneras. Por otra parte, el tiempo de permanencia de mercancías en un régimen de depósito no está limitado, salvo en circunstancias excepcionales, en que las autoridades aduaneras podrán fijar un plazo máximo en el que deberá ultimarse el régimen, en particular, cuando, en caso de almacenamiento de larga duración, el tipo y la naturaleza de las mercancías pueda constituir una amenaza para la salud pública, la sanidad animal o la fitosanitaria o para el medio ambiente.

Por su parte, una «zona franca» es un espacio físico cercado, acotado de libre comercio, regulado legalmente por las autoridades aduaneras, en el interior del cual no rigen los derechos de Aduanas vigentes para el resto del territorio. Por razones de seguridad, la inclusión de las mercancías en una zona franca pasa a convertirse en un «régimen aduanero» y tales mercancías quedan sujetas a los controles de entrada y salida. Las mercancías pueden proceder directamente de fuera del territorio aduanero de la Unión, o bien, que hayan sido incluidas en un régimen aduanero que finalice o se ultime al incluirlas en el régimen de zona franca. Cuando sean mercancías no pertenecientes a la Unión, podrán ser despachadas a «libre práctica», lo que generará el hecho imponible del impuesto (importación), o bien se podrán incluir en el «régimen perfeccionamiento activo», de «importación temporal» o de «destino final», en las condiciones establecidas para dichos regímenes.

2.3.3. Destinos especiales: la importación temporal y el destino final.

La importación de primeras materias, semielaborados y otros productos terminados para ser incorporados a otros nacionales y su posterior exportación es una práctica habitual en la actividad económica, también la importación en un país por tiempo limitado, de bienes ya acabados, que sin sufrir transformación son reexportados al vencimiento del plazo concedido. El artículo 250 del CAU contempla la «importación temporal» estableciendo que las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación podrán ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación y sin estar sometidas: a) a otros gravámenes prescritos por otras disposiciones pertinentes en vigor; y b) a medidas de política comercial en la medida en que

permitir que las mercancías a que se refiere el artículo 4.º, sean vinculadas al régimen de depósito aduanero sin ser introducidas en un depósito aduanero. 2. El titular de esta autorización tendrá la consideración de depositario de un depósito aduanero privado.

¹⁰⁸ REGLAMENTO (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. Artículo 240.3: Cuando exista una necesidad económica y ello no comprometa la vigilancia aduanera, las autoridades aduaneras podrán autorizar el almacenamiento de mercancías de la Unión en un almacén que sirva de depósito aduanero. Dichas mercancías no se considerarán incluidas en el régimen de depósito aduanero.

¹⁰⁹ REGLAMENTO (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión; artículo 242. Responsabilidades del titular de la autorización o del régimen: 1. El titular de la autorización y el titular del régimen serán responsables de: a) garantizar que las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero no se sustraigan a la vigilancia aduanera; y b) cumplir las obligaciones que resulten del almacenamiento de las mercancías incluidas en el régimen de depósito aduanero. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando la autorización se refiera a un depósito aduanero público, se podrá establecer que las responsabilidades contempladas en el apartado 1, letras a) o b), incumban exclusivamente al titular del régimen. 3. El titular del régimen será responsable del cumplimiento de las obligaciones que resulten de la inclusión de las mercancías en el régimen de depósito aduanero.

no prohíban la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la Unión o su salida de él. Por otro lado, mientras dure el régimen -que será como máximo de 24 meses hasta que la mercancía sea reexportada o incluida en un régimen aduanero posterior-, no podrán sufrir cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas. Dicho de otra forma, los envases o productos semielaborados importados bajo este régimen no podrán transformarse, ni devengarán el impuesto especial, hasta que dicho régimen no se ultime. Por su parte, en el «régimen de destino final», los envases podrán ser despachados a libre práctica, con exención de derechos atendiendo a su destino especial, y por consiguiente, devengando el impuesto especial sobre los envases no reutilizables.

2.3.4. El régimen de perfeccionamiento activo y pasivo.

El «tráfico de perfeccionamiento», es el conjunto de medidas destinadas fomentar la exportación y reimportación de mercancías, eliminando los efectos de los derechos de arancel y otros impuestos sobre los materiales importados, tanto para elaborar productos destinados a la exportación, como la reimportación de los que han sido objeto de operaciones de perfeccionamiento. El «tráfico de perfeccionamiento activo» permite utilizar primeras materias de terceros países, sin pago de derechos de importación ni otros gravámenes indirectos, siempre que se destinen a la fabricación de productos que han de ser exportados; el «tráfico de perfeccionamiento pasivo», es el sistema que permite exportar temporalmente mercancías fuera del territorio aduanero de la Unión Europea, para ser reimportadas como productos acabados, sin pago, total o parcial, de derechos, después de haber sufrido operaciones de acabado y perfeccionamiento. Sin embargo, algo similar sucederá con el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable, pero sin la posibilidad de aplicar este régimen aduanero. Cuando una empresa del exterior encarga a una empresa ubicada en el territorio de aplicación del impuesto la elaboración de determinados productos semielaborados, a partir de la granza plástica de su propiedad, para ser posteriormente exportados. Para el fabricante situado en el territorio de aplicación del impuesto, será un supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 73. b) de la Ley, siempre y cuando los productos 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.

2.3.5. La ultimación de los regímenes aduaneros especiales.

Una vez finalizado el plazo en que los productos puedan estar vinculados a un régimen especial, denominado periodo de ultimación, excepto el de «tránsito», o el de los «productos transformados», deberán optar por alguno de los siguientes destinos: 1) incluirlos en un régimen aduanero ulterior, como el despacho a la libre práctica, devengándose el impuesto especial; 2) la destrucción; 3) haber sido sacados del territorio aduanero de la Unión; y 4) destinados al destino final prescrito. En caso de perfeccionamiento pasivo, se entenderá por periodo de ultimación el periodo en que las mercancías exportadas temporalmente podrán ser reimportadas en el territorio aduanero de la Unión, en forma de productos transformados, e incluidas en el régimen de despacho a libre práctica, para poder acogerse a la exención total o parcial de los derechos de importación. Tan solo la inclusión ulterior a un régimen de despacho a la libre práctica, originará el hecho imponible del impuesto.

3. La entrada en Canarias.

Conforme al artículo 69 de la Ley 7/2020, el impuesto se aplica en todo el territorio español, lo que incluye el Archipiélago de las Islas Canarias. Por lo tanto, el hecho imponible se producirá cuando se fabriquen o importen en territorio canario los productos objeto del impuesto, pero no así los procedentes de adquisiciones intracomunitarias, ya que el artículo 71.1.a) de la Ley, excluye expresamente del concepto de adquisición intracomunitaria a los

introducidos en Canarias, cuando tienen un origen en un Estado miembro de la Unión europea.

El artículo 71.1.c), considera una operación de importación, la entrada en Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica, si los productos objeto del impuesto procedieran de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión. Un precepto confuso que obliga a examinar.

La introducción en Canarias solamente puede proceder de tres territorios: 1) del territorio de aplicación del impuesto, 2) del territorio aduanero común, distinto del de aplicación del impuesto, y 3) de un territorio de fuera del territorio aduanero común. Cuando los productos introducidos en Canarias procedan del territorio de aplicación del impuesto, distinto de Ceuta y Melilla, no se considera importación. Cuando proceden del territorio aduanero común, distinto del de aplicación del impuesto, entonces, se considera una importación y solo si se vincula al régimen de despacho a libre práctica. Pese a que Canarias forma parte del TAU, por aplicación de determinadas disposiciones de la legislación aduanera al comercio de mercancías de la Unión entre partes del territorio aduanero a las que son aplicables las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, cualquier entrada de mercancía que no provenga de las islas del archipiélago, incluso de España, se formalizará como una importación¹¹⁰. Y, por último, será importación, la entrada en el territorio de aplicación del impuesto, distinto de Ceuta y Melilla, de los productos que procedan de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica de los mismos.

De acuerdo con lo anterior, a los efectos del impuesto, las entradas en Canarias de productos objeto del impuesto, procedentes de territorios distintos de la Península y Baleares, tendrán la consideración de importación, y las entradas en Canarias, procedentes de Península y Baleares, no tendrán, en ningún caso, la consideración de importación, ni de adquisición intracomunitaria.

4. La entrada en Ceuta y Melilla.

El Derecho Comunitario prevé un concepto de Territorio Aduanero de la Unión (TAU), no coincidente con la realidad geográfica de cada uno de los Estados Miembros, al existir zonas geográficas excluidas, como Ceuta y Melilla, que aun formando parte de la UE, no forman parte del Territorio Aduanero de la Unión -por estar su territorio ubicado en el continente africano-, lo que significa que la entrada de mercancías en ambas ciudades, no origina la deuda aduanera correspondiente al arancel común. Una materia que se deriva del Acta de Adhesión de España, más concretamente de su Protocolo 2, que aborda la situación estableciendo las normas aplicables a los movimientos de mercancías desde y hacia esos territorios¹¹¹. Y aunque el código aduanero de la Unión no se aplica en Ceuta y Melilla, los productos que transitan por tales territorios tienen la consideración de importaciones o exportaciones, aunque sean envíos dirigidos al resto del territorio nacional, o al revés.

¹¹⁰ DIRECTIVA 2006/112/CE del consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: Será de aplicación determinadas disposiciones de la legislación aduanera al comercio de mercancías de la Unión entre partes del territorio aduanero a las que sean aplicables las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido o de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y partes de ese territorio a las que no sean aplicables, así como al comercio entre partes a las que no sean aplicables dichas disposiciones. Teniendo en cuenta que las mercancías en cuestión son mercancías de la Unión y considerando el carácter fiscal de las medidas en juego en el comercio correspondiente, está justificado introducir procedimientos simplificados adecuados en las formalidades aduaneras que se deban aplicar a dichas mercancías.

¹¹¹ ACTA DE ADHESION DE ESPAÑA. PROTOCOLO número 2. El artículo 3 dispone que, los actos de las instituciones de la Comunidad en materia de legislación aduanera para los intercambios exteriores se aplicarán en las mismas condiciones a los intercambios entre el territorio aduanero de la Comunidad, por una parte, y Ceuta y Melilla, por otra parte.

De acuerdo con el artículo 71.1.c) de la Ley del impuesto, se considera importación la entrada en Ceuta y Melilla de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica, si en dichas ciudades resultara de aplicación el Reglamento (UE) 952/2013. La divergencia con el derecho aduanero es apreciable, en particular con respecto a las entradas en Ceuta y Melilla procedentes de la península e islas baleares, que en ningún caso tienen la consideración de importación, a pesar de que se gravan en destino, mediante el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI)¹¹², y en virtud de ello, exentas en origen del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y otros impuestos -sucede lo mismo con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC)-. Efectivamente, a pesar de que los tales movimientos de mercancías en dichos territorios son operaciones de importación, originando el despacho aduanero respecto del IPSI, en ningún caso se devengará el impuesto sobre los envases de plástico, ya que previamente habrá estado sujeto al gravamen en el momento de su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria en la península e islas baleares.

Otra cuestión, son las entradas procedentes de territorios distintos a los de aplicación del impuesto, como por ejemplo, las realizadas desde un Estado Miembro o un tercer país no comprendido en el territorio aduanero de la Unión. En estos casos, estaremos ante un supuesto de sujeción —la importación del artículo 71.1.c)—, devengándose el impuesto en el instante del despacho a consumo a la libre práctica¹¹³.

5. Análisis químicos en la importación. La toma de muestras.

La importación, como hecho imponible del impuesto especial, únicamente se produce cuando efectivamente se introduce en el territorio de aplicación del impuesto los productos enumerados en el artículo 68.1. a), b) y c) de la Ley 7/2022, de origen no comunitario —de fuera del territorio aduanero de la Unión europea—. Para identificar los productos, la normativa Aduanera se vale del código numérico asignado en la «Nomenclatura Combinada», un sistema de codificación cimentado en el «Sistema armonizado», que clasifica los productos plásticos con arreglo a sus características físicas y químicas. En consecuencia, para averiguar si un polímero plástico, presentado al despacho aduanero, está incluido entre los enumerados en el artículo 68.1. a), b), y c), previamente deberá clasificarse en la nomenclatura combinada, y solo de este modo, podrá determinarse si está o no, sujeto al gravamen.

La clasificación de una mercancía consiste en determinar la subpartida o subdivisión de la «Nomenclatura Combinada» en la que deba clasificarse (artículo 57 del CAU), para ello, se aplican las reglas generales de interpretación, las notas explicativas y las notas que figuran en la cabecera de la sección o del capítulo del «Sistema Armonizado». Cada sección y capítulo están encabezados por unas notas explicativas, que detallan y completan cada una de las partidas, construyendo de esta manera unas reglas de interpretación. Los plásticos están clasificados en su mayoría en el Capítulo 39 de la Nomenclatura Combinada.

Sin embargo, clasificar un polímero plástico exige conocer su composición química, la distribución de su peso molecular, densidad, grado de viscosidad, aditivos, etcétera; paráme-

¹¹² LEY 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. Art. 1. Naturaleza. El Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación es un impuesto indirecto de carácter municipal, que grava la producción, elaboración e importación de toda clase de bienes muebles corporales, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes inmuebles situados en las Ciudades de Ceuta y Melilla, de acuerdo con las normas de la presente Ley. El tipo impositivo IPSI de Ceuta y Melilla, viene determinado en sus Ordenanzas, fijándose unos límites que están actualmente entre el 0,5% y el 10%.

¹¹³ Cabe recordar que la Ley de 22 de diciembre de 1955 sobre el régimen económico y financiero de Ceuta y Melilla (BOE de 25 diciembre), declaró a estas ciudades territorio franco a efectos aduaneros y estableció el principio de libertad comercial en la entrada, salida, tránsito y transbordo de mercancías en las mismas. Ceuta y Melilla, por tanto, tienen la consideración de territorios francos.

tros que difícilmente pueden observarse a simple vista sin la analítica adecuada, que permita, por ejemplo, distinguir el polietileno del polipropileno o el plástico de origen reciclable o virgen, incorporados a los envases, láminas o cierres. Parámetros que, en definitiva, cuantifican la base imponible y determinan la sujeción del impuesto. Pensemos, por ejemplo, en los «polímeros naturales» no modificados químicamente, y en las pinturas, tintas y adhesivos, que aunque sean materiales poliméricos, no forman parte del ámbito objetivo del impuesto; de ahí que el legislador disponga, como regla general, que en el momento de su importación, una mercancía pueda ser objeto de análisis y dictamen técnico por los laboratorios de aduanas e impuestos especiales.

La Disposición Primera de la Orden HAC/2320/2003, de Análisis y Emisión de Dictámenes por los laboratorios de Aduanas e Impuestos Especiales, dispone que los Servicios de Aduanas e Impuestos Especiales son los órganos competentes de la AEAT para la extracción de muestras para análisis y control de las mercancías declaradas para su vinculación a un determinado régimen aduanero, o cualquier otra finalidad en la que interese conocer su naturaleza, composición y características. Laboratorios, que por otra parte, operarán únicamente en auxilio de los Servicios de Aduanas, pero no podrán clasificar jurídicamente la mercancía, puesto que es una tarea competencia exclusiva de tales servicios¹¹⁴.

El artículo 190 del CAU, se refiere al examen y a la toma de muestras, señalando que aunque sea una muestra sea parcial, los resultados del examen del análisis se aplicarán a todos los comprendidos en la misma declaración de importación. No obstante, el declarante siempre puede solicitar un nuevo examen o extracción, si considera que los resultados no son válidos por lo que respecta al resto de las mercancías declaradas, siempre que no se haya procedido al levante de las mercancías o, de haberse procedido al levante, siempre que el declarante pruebe que no han sido modificadas. Imprescindible advertir que las muestras deben ser lo suficientemente representativas y deberán realizarse por el procedimiento previsto al efecto, en caso contrario, no tendrán validez.

Por último, cabe preguntarse si la Administración puede extender los resultados de los análisis de unas mercancías a otras que correspondan a importaciones posteriores o anteriores y despachadas sólo con el control documental. En otras palabras, si pueden extenderse los resultados del análisis de unas remesas de mercancías a otras. Al respecto, el TEAC en Resolución para unificación de doctrina¹¹⁵, señala lo siguiente: «Las autoridades aduaneras pueden extender los resultados del análisis de unas mercancías a otras mercancías amparadas por declaraciones aduaneras distintas, si de los datos de unas y otras se deduce que son idénticas¹¹⁶, independientemente de que sus importadores sean diferentes. Evidentemente, lo anterior queda condicionado a que se haya comprobado, caso por caso y con la suficiente fuerza probatoria, la identidad entre las mercancías que hayan sido objeto de análisis y las mercancías no analizadas». Así pues, son dos los requisitos para que la Administración pueda extender los resultados analíticos de una mercancía a otra: 1º) comprobar, caso por caso, la identidad entre productos y 2º) hacerlo con suficiente fuerza probatoria.

¹¹⁴ TEAC, Resolución de 19/11/2020, JT 2017\19, SEXTO: [...] De lo anterior se deriva que las funciones de clasificación arancelaria de la mercancía se ha de llevar a cabo por los servicios de aduanas e impuestos especiales que podrán recabar el auxilio del Laboratorio de Aduanas cuando así lo consideren necesario. Los Laboratorios de Aduanas emitirán por su parte los dictámenes en los que se harán constar las características que revisten los productos analizados a efectos de que la Aduana en aplicación de las Reglas Generales Interpretativas proceda a determinar la posición arancelaria en la que se ha de clasificar la mercancía. En el caso que nos ocupa no se observa que se haya producido la extralimitación de funciones a la que se refiere la interesada puesto que independientemente del contenido de los citados dictámenes del Laboratorio, la efectiva clasificación arancelaria de las mercancías ha sido realizada por la Inspección de acuerdo con lo dispuesto en las citada Reglas Interpretativas.

¹¹⁵ TEAC, Resolución de 15 julio 2016.

¹¹⁶ REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2015/2447 de la comisión de 24 de noviembre de 2015 por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) no 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión. Artículo 2.4. «mercancías idénticas»: en el contexto de la valoración en aduana, las mercancías producidas en el mismo país y que sean iguales en todos los aspectos, incluidas sus características físicas, su calidad y su prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.

En los polímeros plásticos, confirmar la «identidad» y la «fuerza probatoria» es una tarea compleja. Pensemos, por ejemplo, en una mezcla de polímeros que posee propiedades diferentes a los productos que la forman y que su posición en la Nomenclatura depende exclusivamente de los valores mostrados en la cromatografía analítica. De ahí que la actividad probatoria desplegada por la Administración, deberá ser ponderada y distinta por cada caso en concreto, pues la variación en un hecho o dato producirá, sin lugar a dudas, un cambio en la apreciación de la «fuerza probatoria». No bastará que la Administración alce una carga, como que se trate de idéntico proveedor, mismo nombre comercial, o incluso que tenga el mismo precio, deberá hacer algo más, pues de no ser así, se abandonaría al importador a que sea él quien deba acreditar la inexistencia de identidad entre las mercancías controvertidas. Incluso, podría concurrir indefensión, en el sentido de que el perjudicado no ha tenido acceso a los aspectos más relevantes de los resultados de los análisis de las mercancías de terceros de referencia¹¹⁷.

5.1. La identificación del plástico reciclado en la importación.

El artículo 82.6 de la ley, contempla que las importaciones de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, se deberá consignar la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos y si le resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 75.f), en el apartado que proceda de la declaración aduanera de importación. Por lo que, identificar la cantidad de plástico reciclado que contienen los productos importados, es una tarea fundamental, pues —como se verá más adelante— minora la base imponible del impuesto, lo que requerirá siempre su acreditación y precisión.

El etiquetado de productos de plástico con mensajes medioambientales, es una práctica que se ha extendido enormemente; ahora bien, requieren veracidad y legitimidad. La información asociada a los productos plásticos presentados en forma de texto, símbolos o etiquetados, son más bien autodeclaraciones de los importadores fabricantes y comerciantes, pero no consiguen el grado de fiabilidad que se precisa. Afirmaciones genéricas asociadas a los productos, tales como «sostenible», «compostable», «degradable», «reutilizable, o «respetuoso con el medio ambiente», no será suficiente, el material debe someterse a evaluación, de tal forma que los adquirentes y consumidores estén seguros de su validez. Es más, el artículo 13 del Real Decreto 1055/202, prohíbe expresamente el marcado de los envases con las palabras «respetuoso con el medio ambiente», o cualquier otro equivalente que pueda inducir a su abandono en el entorno.

Los productos adulterados, o mal etiquetados con afirmaciones ambientales no fiables o engañosas, se les puede negar la entrada al territorio comunitario, los cuales deberán ser puestos en conformidad, destruidos o reexportados. En la actualidad, no existe una técnica analítica fiable para determinar el contenido de plástico reciclado de un producto, salvo su trazabilidad. Por esta razón, en el momento del despacho a la libre práctica de los productos objeto del impuesto, enumerados en el artículo 68.1 a), b) y c) de la Ley, su contenido en plástico reciclado deberá estar debidamente certificado por una entidad acreditada, al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 —referida a «plástico, plásticos reciclados trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado»—, o las normas que las sustituyan. Una norma consecuencia del Reglamento (UE) 1025/2012¹¹⁸,

¹¹⁷ STJUE (sentencia de 27 de febrero de 2014 en el Asunto C-571/12): No cabe duda de que extender los resultados del examen de una mercancía despachada de importación en un procedimiento de declaración, iniciado por un obligado tributario, a la mercancía despachada en otro procedimiento de declaración de distinto obligado tributario, que nunca fue parte en el primero, provoca indefensión a este último. En efecto, la Administración, en el curso de un procedimiento de despacho iniciado por un importador, somete a análisis del laboratorio las mercancías objeto de la declaración y concluye que estaban incorrectamente puntualizadas, en base a sus resultados. La normativa aduanera que regula el procedimiento de despacho de una mercancía contempla una serie de garantías del procedimiento respecto del declarante, y especialmente por lo que se refiere al examen de las mercancías, extracción de muestras y análisis.

¹¹⁸ REGLAMENTO (UE) 1025/2012 sobre la normalización europea, de 25 de octubre de 2012. Considerando (1): El principal objetivo de la normalización es la definición de especificaciones técnicas o cualitativas voluntarias con las que pueden ser conformes

que describe el procedimiento a observar en la trazabilidad del «reciclado mecánico» y establece las bases para el procedimiento de cálculo del contenido de reciclado en un producto¹¹⁹. Cuando el reciclado sea un «reciclado químico», la acreditación será un certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos. Tales entidades certificadoras deberán estar debidamente acreditadas por la ENAC (Entidad Nacional de Acreditación), o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, 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.

Ni siquiera el etiquetado expresado de acuerdo con la normativa UNE-E 14021 de Etiquetas y declaraciones ambientales¹²⁰, será suficiente para acreditar la presencia de plástico reciclado susceptible de minorar la base imponible del gravamen, para ello será necesario que la Entidad haya evaluado la trazabilidad del producto y, en consecuencia, la emisión del certificado acreditativo correspondiente.

actuales o futuros productos, procesos de producción o servicios. La normalización puede abarcar distintos ámbitos, como la normalización de diferentes calidades o tamaños de un producto determinado o las especificaciones técnicas en mercados de productos o servicios en los que resulta esencial la compatibilidad y la interoperabilidad con otros productos o sistemas. Artículo 2: A efectos del presente Reglamento, se aplicarán las definiciones siguientes: 1) «norma»: especificación técnica adoptada por un organismo de normalización reconocido, de aplicación repetida o continua, cuya observancia no es obligatoria, y que reviste una de las formas siguientes: a) «norma internacional»: norma adoptada por un organismo internacional de normalización; b) «norma europea»: norma adoptada por una organización europea de normalización; c) «norma armonizada»: norma europea adoptada a raíz de una petición de la Comisión para la aplicación de la legislación de armonización de la Unión; d) «norma nacional»: norma adoptada por un organismo nacional de normalización.

¹¹⁹ La Ley del impuesto solo reconoce como reciclado la cantidad de plástico certificado conforme a UNE 15343. Otras normas del mismo ámbito no acreditarán tal calificación. Como UNE 53930-1:2019. Plásticos. Bolsa de plástico con alto contenido en reciclado para el transporte de productos. Parte 1: Generalidades. UNE 53930-2:2019. Plásticos. Bolsa de plástico con alto contenido en reciclado para el transporte de productos. Parte 2: Bolsas de olietileno (PE) UNE 53978:2019. Plásticos. Materiales de polietileno (PE) reciclado. Características y tipología. UNE-EN 15344:2008: Plásticos. Plásticos reciclados. Caracterización de reciclados de polietileno (PE). UNE-EN ISO 14021. Etiquetas y declaraciones ambientales. Afirmaciones ambientales autodeclaradas (Etiquetado ambiental tipo II)

¹²⁰ UNE-EN ISO 14021 Etiquetas y declaraciones ambientales. Afirmaciones ambientales autodeclaradas (Etiquetado ambiental tipo II) (ISO 14021:2016) Objeto y campo de aplicación. Esta Norma Internacional especifica los requisitos para las afirmaciones ambientales autodeclaradas, incluyendo enunciados, símbolos y gráficos relativos a los productos. Describe adicionalmente una selección de términos utilizados comúnmente en afirmaciones ambientales y establece las condiciones para su uso. Esta Norma Internacional también describe una metodología de evaluación y verificación general para afirmaciones ambientales autodeclaradas y métodos de evaluación y verificación específicos para las afirmaciones ambientales incluidas en esta norma.

Capítulo 5

El hecho imponible (III) Adquisiciones intracomunitarias. Introducción irregular.

1. Concepto de adquisición intracomunitaria.

Conforme al artículo 71.1.a) de la Ley 7/2022, la adquisición intracomunitaria consiste en «la obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, por el transmisor, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores». Es decir, la realización de un movimiento de circulación intracomunitario de mercancías, cuya finalidad es poner dicha mercancía a disposición de personas designadas por la ley.

Hemos visto que la puesta en disposición de los productos, no necesariamente comporta la transmisión de su poder de disposición. La distinción entre «puesta a disposición» (como momento de transmisión del riesgo) y «entrega» (como momento de transmisión de la propiedad), no es pacífica, y el ámbito intracomunitario no es una excepción. A decir verdad, sería más correcto que el legislador se hubiese referido a la circulación de la mercancía con mención expresa del «expedidor» y del «receptor», pues la utilización de la figura del «adquirente», puede dar lugar a efectos no deseados en la aplicación del impuesto. La puesta a disposición de un producto, en un tiempo y lugar no convenido, o de distinto género o una calidad no acordada, incluso una cláusula de reserva de dominio entre comprador y vendedor tendrá consecuencias, que si llegan a producirse equivaldrá a no disponer de los productos pactados, por lo que el adquirente siempre podrá acreditar que no posee tal condición, y por lo tanto, no obligado a ingresar el gravamen. Si bien, probablemente, al tratarse de productos que habrían dejado de ser adecuados para su utilización, podrá invocarse la exención del artículo 75.e), cuando tal circunstancia sea probada por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

La ley no señala el momento en que se considera que los productos del artículo 68.1.a), b) y c) son puestos a disposición del adquirente, si bien se deduce que será el instante en que son entregados al porteador que inicia el transporte, pues el artículo 74.3 de la Ley, cuando se refiere al devengo del impuesto en las adquisiciones intracomunitarias, señala que este se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte.

1.1. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias.

Conforme al artículo 71.1.a) de la ley, son «operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias», las recepciones de envases objeto del impuesto por su propietario en el territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo envío haya realizado él mismo desde otro Estado miembro. No son operaciones de entrega, la mercancía que, en ambos territorios, se mantiene en poder de la misma persona y no se produce la transmisión del poder de disposición, pues, antes y después de la expedición desde del territorio de otro Estado, a diferencia de las adquisiciones intracomunitarias, el poder y disposición corresponde a la misma persona.

2. La introducción irregular.

Conforme al artículo 72.2, está sujeta al impuesto la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los productos del ámbito objetivo. Se entenderá producida la introducción irregular, cuando quien los posea, comercialice, transporte o utilice, no acredite haber realizado su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no se justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español. Es una presunción que admite prueba en contrario, que se originará cuando se de alguna de estas dos circunstancias: 1) que el contribuyente no consiga demostrar que los productos han sido fabricados, importados o adquiridos en la Unión europea; y 2) que la persona que los posea, comercialice, transporte o utilice, no pueda justificar su posesión o adquisición. La verificación de tales hechos, o por lo menos su ponderación, estribará que se produzcan ciertos hechos que merecen al menos una breve consideración.

2.1. Cuando los productos no llegan a su destino.

Se produce una irregularidad cuando los productos expedidos no llegan a su destino. En términos generales, la falta de recepción por el destinatario en el territorio de aplicación del impuesto no representará un problema, pues el impuesto habrá sido ingresado con anterioridad en la primera entrega efectuada por el contribuyente, si bien la relación entre proveedor y cliente nunca será pacífica. Ahora bien, el inconveniente surge cuando los productos están exentos, o sean objeto de deducción o de devolución.

Curiosamente, la ley no contempla cuando los productos no llegan a su destino, una cuestión tanto más importante al tratarse de productos que circulan y dependen de circunstancias ajenas a las conductas y decisiones de los sujetos obligados, derivadas del transporte, carga, descarga, acuerdos comerciales, almacenamiento, incidencias, etcétera, que pueden llegar a provocar que los productos no lleguen a su destino. Ni siquiera el robo, o la causa fortuita o fuerza mayor, exoneran del impuesto, ni el extravío o la sustracción, ya que no comporta necesariamente la presunción que los productos hayan sido destruidos o inutilizados, sino una comercialización irregular¹²¹. Tan solo cuando se acredite la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, o que se hayan puesto todos medios y la diligencia debida para evitarlo, se podrá evitar el ingreso del impuesto¹²². Ante la exigencia de la prueba, cosa por otra parte del todo lógica ante un impuesto fundado en unidades físicas, al sujeto obligado no le queda otra que justificar que los productos no han sido desviados a operaciones irregulares, lo que responde a una suerte de prueba diabólica, anteriormente comentada.

Por otro lado, las entregas comunitarias y las exportaciones de productos enumerados en el artículo 68.1 de la Ley, exige la salida efectiva del territorio de aplicación del impuesto, por lo que su utilización fuera de dicho territorio no soportará el gravamen. A este propósito responden los supuestos de no sujeción, exenciones, deducciones o devoluciones, que consiguen que tales productos no carguen con el gravamen. No están sujetos, según artículo 73.a) y b), los productos enviados por el fabricante a un territorio distinto al de aplicación del impuesto; está exentas las adquisiciones intracomunitarias destinadas a ser enviados a un territorio distinto al de aplicación del impuesto, conforme el artículo 75.d); o tendrán

¹²¹ DGT V0903-05. “El robo de productos sujetos a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas no implica, per se, que hayan resultado destruidos o inutilizados sino, más bien, que su destino final será la comercialización y consumo, aunque ello se haga por canales irregulares. Por tanto, admitir la no sujeción en tales supuestos en los que la realidad de la pérdida no está constatada equivaldría a dispensar del pago del impuesto respecto de productos cuyo destino más probable es el de ser consumidos como tales. En consecuencia, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente que del robo de los productos en cuestión se ha derivado su destrucción o inutilización o bien la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, esta Dirección General entiende que el robo no constituye una pérdida debida a un caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del transcrito artículo 6 de la Ley 38/1992”.

¹²² SAN de 22 de marzo de 2010: La falta de diligencia del interesado en proteger sus instalaciones en las que se produjo el robo, no se puede considerar como una pérdida debida a fuerza mayor.

derecho a la devolución del impuesto los adquirentes respecto de los productos enviados fuera de dicho territorio. En todos los casos, sea fabricación, adquisición, importación o expedición, la no recepción por el destinatario siempre tendrá consecuencias, produciéndose escenarios distintos, según el producto haya salido efectivamente o no, del territorio de aplicación del impuesto.

2.1.1. Envíos realizados directamente por el fabricante.

El artículo 73.b), contempla la no sujeción cuando los productos son 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. Entonces, cuando los productos no lleguen a su destino, o no salgan efectivamente del territorio, o no se haya producido una irregularidad que dé lugar a la inadecuación o destrucción prevista en el artículo 73.a) de la Ley, comportará para el fabricante la afluencia de una diferencia en menos de sus existencias, presumiéndose, en virtud del artículo 74.1 de la Ley, que han sido objeto de entrega o puesta a disposición, debiendo ingresar el impuesto. Ahora bien, no habrá irregularidad y será una operación no sujeta, cuando los productos, a pesar de no ser recibidos por el destinatario, se acredite por cualquier medio de prueba que efectivamente los productos han salido del territorio de aplicación del impuesto.

2.1.2. Envíos de productos recibidos por adquisición intracomunitaria.

En las adquisiciones intracomunitarias, el hecho de que los productos sean puestos a disposición o entregados en un territorio distinto al de la aplicación del impuesto, origina dos escenarios distintos: 1) que el producto efectivamente no haya iniciado la expedición o no se haya entregado al porteador, por lo que será una operación no sujeta al gravamen, pues no se comete uno de los elementos objetivos del hecho imponible, como es el que sean «expedidos o transportados», en el sentido de «haber tenido lugar»; y 2) que el producto haya sido entregado al porteador e iniciada la expedición, pero finalmente no llega a su destino, en cuyo caso, el contribuyente adquirente estará obligado a ingresar, sin que la ausencia de recepción condicione la adquisición intracomunitaria. Otra cosa será que se acredite que el producto, finalmente, no se ha consumido en el territorio de aplicación del impuesto, por ejemplo, porque se ha destinado a otro territorio de la UE, como sucedería si los productos expedidos desde Alemania con destino a España a su paso se quedarán definitivamente en Francia.

En el caso de entregas comunitarias, la irregularidad se produce cuando la persona situada en el territorio de aplicación recibe los productos de otro estado y los destina a otro estado distinto, pero no llegan a salir del territorio de aplicación del impuesto. El artículo 75. d) de la ley, contempla la exención cuando con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación, los productos se destinan a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. Por lo que no cabe la exención cuando tales productos no llegan a su destino y el contribuyente no pueda acreditar la recepción por el destinatario. Ahora bien, siempre y cuando se acredite la salida efectiva del territorio de aplicación del impuesto, la exención se mantendrá, aun cuando no se haya producido la recepción por el destinatario.

2.2. Las diferencias en más de las existencias de productos fabricados.

La ley del impuesto no contempla expresamente las diferencias en más de las existencias, si bien serán consideradas como una entrada irregular si no se acredita su procedencia. Pero, las diferencias, entendidas como expresión numérica de las discrepancias entre lo mostrado

en los libros contables y lo que real y físicamente se encuentra en el establecimiento, también pueden manifestarse en cualquier otro contexto, en particular en los documentos de circulación o tenencia de los productos. Bastará consignar una cantidad que no corresponda a la realidad, para que necesariamente aflore una “diferencia, y por lo tanto una entrada irregular.

2.3. La acreditación de las diferencias en la fabricación.

Por lo general, siempre podrá acreditarse que un producto ha sido fabricado. Las facturas, recibos, comprobantes, medios de pago, órdenes y partes de producción, de almacén, de transporte, recibos de entrega, diagrama de maquinaria, diseños, bocetos, clichés, etcétera, todos ellos documentos manejados en la fabricación, podrán ser de gran utilidad, si bien tales documentos no dejarán de estar sometidos al habitual escepticismo de la autoridad tributaria. No obstante, el sector del envasado plástico está sujeto a un elevado número de normas y reglamentaciones, con el objetivo garantizar la calidad y seguridad de los productos fabricados, y son las entidades certificadoras las encargadas de verificar el cumplimiento de los más altos estándares en estas materias, practicando inspecciones, verificaciones, pruebas, ensayos y certificaciones. Por eso, además de los citados, serán de especial interés los documentos y registros que resulten de los sistemas de certificación voluntarios, como certificados de recepción, verificación de cálculos, evaluaciones de conformidad, sistemas de calidad, auditorías, software de movimientos, consumo de energía, etcétera.

2.4. La acreditación de las diferencias en la importación.

En líneas generales, acreditar la importación no presenta dificultad. La introducción en el territorio de aplicación del impuesto requiere la supervisión de la aduana de control, el «documento único administrativo» (DUA), a través del cual la mercancía se vincula al régimen de despacho a la libre práctica, identifica el producto con expresión de su clase y cantidad. Una vez presentado por medios informáticos, la aduana asigna un canal de inspección, según un modelo probabilístico, basado en el riesgo de fraude evasión o abuso, la identidad del importador, el tipo de mercancía, el origen, la cantidad, etcétera. El canal verde, supone la autorización automática del levante de las mercancías. El canal naranja, es un control documental, que entraña la comprobación de los datos que figuran en la declaración y su concordancia con los documentos adjuntados a la misma, una vez comprobado, se expide el levante. El canal rojo, implica la comprobación física de la mercancía y que los datos y documentos aportados en la declaración concuerden con la mercancía que en aquella describe, tan pronto realizada la comprobación, se autoriza el levante de la mercancía. Debido a que la mayor parte de la mercancía pasan por el circuito verde, las mercancías despachadas a libre práctica pueden encubrir circunstancias distintas a las declaradas para la importación, lo que podría significar una introducción irregular. En estos casos la carga de la prueba corresponderá al importador.

Cuando un poseedor o comercializador de envases o productos semielaborados, resultado de una entrada en el territorio de aplicación del impuesto procedentes de fuera del territorio aduanero de la Unión, no hubiesen sido incluidos en el régimen de despacho a libre práctica, o se hubieran vinculado a otro régimen aduanero que posteriormente se compruebe que de hecho, no se había cumplido una de las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en ese régimen, generará una deuda Aduanera, conforme al artículo 79 del CAU, considerándose a todos los efectos una entrada irregular, devengándose, además de los derechos arancelarios, el IVA y el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

El citado artículo 79 del CAU, regula la «deuda aduanera nacida por incumplimiento». Una deuda aduanera de importación se origina cuando se incumplan alguna de las siguientes

circunstancias: a) las obligaciones establecidas en la legislación aduanera, relativa a la introducción de mercancías, no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero, a la retirada de estas de la vigilancia aduanera o de la circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio; b) las obligaciones establecidas en la legislación aduanera relativa al destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión; c) la condición que regula la inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión en un régimen aduanero. El incumplimiento de alguna de ellas conllevará la introducción de forma irregular generando, además de la deuda aduanera, el pago del impuesto especial.

Capítulo 6

Los supuestos de no sujeción.

1. Los supuestos de no sujeción.

Son supuestos de no sujeción aquellas situaciones en que un determinado hecho –a pesar de ser imponible- se excluye de la carga del gravamen y, en consecuencia, su realización no implica el nacimiento de la obligación tributaria. Cuando la ley enumera supuestos de no sujeción, lo que está haciendo es concretar y precisar el hecho imponible con la finalidad de facilitar su interpretación. El apartado 2 del artículo 20 de la LGT, faculta que la ley propia de cada tributo pueda completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción. Sobre esta base, la ley que introduce el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, reconoce, en su artículo 73, ciertos supuestos que a pesar de materializarse el hecho imponible —la fabricación, la adquisición intracomunitaria o la importación—, la deuda tributaria no será exigible.

1.1. La no sujeción de la fabricación de los productos inadecuados o destruidos.

El artículo 73 de la Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, establece que no estarán sujetas al impuesto la fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos, siempre que la existencia de dichos hechos haya sido probada ante la AEAT, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho. La no sujeción debe producirse con anterioridad a la primera entrega o puesta a disposición, pues el fabricante no entregará los productos una vez detectada la anomalía, que en su caso, destruirá, o bien, retornarán al proceso para su recuperación.

En el supuesto que el fabricante hubiera efectuado la entrega o puesta a disposición al adquirente, esto es, una vez que se ha originado el devengo en el fabricante, la no sujeción no podrá aplicarse. Originado el devengo, no cabe la no sujeción, en todo caso será una exención, una deducción o una devolución, dependiendo del momento en que se produzca la inadecuación o destrucción y de la condición de la persona que posea los productos en ese momento. Si el tenedor de los productos inadecuados o destruidos es un adquirente intracomunitario y la inadecuación o destrucción se ha producido con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación, conforme lo dispuesto en el artículo 75.e), los productos estarán exentos. Después del ingreso, según dispone el artículo 80.1.b) de la ley, el importe pagado será deducible, minorando la cuota devengada en el periodo que corresponda. En tanto que en las importaciones, si con anterioridad a la primera entrega o puesta a disposición al adquirente, los productos han dejado de ser adecuados para su utilización o han sido destruidos, se originará el derecho a la devolución para el importador, mientras que si se produjera tras la entrega o puesta a disposición al adquirente, de igual forma el importador tendrá el derecho a la devolución, pero será obligatorio el previo reintegro al adquirente del importe que le fue repercutido por el contribuyente importador.

En resumen, para que una operación de fabricación se incluya como un supuesto de no sujeción, la inadecuación o destrucción debe producirse con anterioridad a la primera entrega o puesta a disposición o de la recepción del anticipo parcial o total. En caso de que sea posterior, conforme a lo dispuesto en el artículo 80.2, comportará para el fabricante la deducción de las cuotas devengadas en dicho periodo, respecto de dichos productos que hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente. En

cualquier caso, la no sujeción en la fabricación está subordinada a las siguientes condiciones:

- (a) Que los productos efectivamente hayan dejado de ser adecuados para su utilización, o que hayan sido destruidos. Los procesos de fabricación son complejos y en ocasiones surgen complicaciones que originan fisuras, roturas o imperfecciones que menoscaban las cualidades del envase. La fabricación de envases está sometida a estrictas especificaciones técnicas y sujeta a parámetros como la medida, la capacidad de derrame, la presión de vacío, el comportamiento a los gases, el color o la transmisión de humedad; en láminas y películas plásticas, el estiramiento y el encogimiento, la fuerza del sellado, la fricción, permeabilidad, ruptura, grosor o rasgado, que, cuando son deficientes, el resultado será un producto inadecuado para los usos previstos. La botella de plástico cuya pared no se expandió completamente, o esta abombada, o muestra fisuras, incluso leyendas o gravados borrosos, no es recuperable y deberá ser destruida o reciclada.
- (b) Que la inadecuación o destrucción haya sido probada. La ley no utiliza expresiones como «pueda probarse» o «deberá probarse», sino la expresión «haya sido probada», lo que significa que con anterioridad a la aplicación de la no sujeción, la destrucción deberá confirmarse por la autoridad tributaria, en último término, del juicio del actuario que resuelva el expediente. Acreditar que los productos son destruidos, en principio no supone gran dificultad, ahora bien, acreditar que los productos fabricados son inadecuados para los fines previstos, requerirá del informe técnico suficiente que garantice tal condición.

1.2. La no sujeción de la fabricación de productos enviados a territorios distintos de la aplicación del impuesto.

La letra b) del artículo 73 de la Ley, contempla que no estarán sujetas al impuesto, la fabricación de aquellos productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, se destinan 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. 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. Consecuentemente, para la aplicación de la no sujeción se atenderá a lo siguiente:

1. La no sujeción tan solo afecta a los productos enviados directamente, bien por el fabricante o por un tercero en su nombre o por su cuenta. No será de aplicación la entrega de productos efectuada a un tercero que, tras su recepción, sean enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto.
2. La no sujeción alude a la fabricación de los productos «que se destinen a ser enviados», por lo que no será necesario que la expedición o el transporte de los mismos se haya iniciado, será suficiente que estén dispuestos para esa finalidad. Son productos cuya fabricación no estará sujeta al impuesto, los almacenados y dispuestos por el fabricante para su expedición con destino a territorios distintos al de aplicación del impuesto.
3. Deberá acreditarse la realidad de la salida efectiva del territorio. En este sentido, podrán utilizarse los documentos a efectos del IVA, descritos en el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011¹²³, y recogidos en el Real Decreto-ley

¹²³ Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

3/2020¹²⁴, que contempla la presunción de bienes expedidos o transportados, cuando se disponga de, al menos, dos elementos de prueba no contradictorios, relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o del transportista. Igualmente, se valorará la póliza de seguros relativa a la expedición o transporte, los documentos bancarios que prueben el pago de la expedición, el recibo del depositario que confirme el almacenamiento y cualquier documento oficial expedido por una autoridad que acredite la llegada de los bienes.

1.3. La no sujeción de las pinturas, tintas, lacas y adhesivos.

Los productos objeto del impuesto, están constituidos por polímeros plásticos a los que normalmente se le incorporan pinturas, lacas, pigmentos o adhesivos, que también son polímeros sintéticos. Las pinturas son sustancias plásticas fluidas, constituidos por una mezcla a base de aditivos, pigmentos y resinas en disolventes, destinadas a aplicarse en capa delgada sobre la superficie de los envases, láminas o cierres. El adhesivo es una sustancia, orgánica o inorgánica, natural o sintética capaz de unir otras sustancias por contacto superficial, por lo que se emplea, entre otros usos, en las etiquetas de los envases que informan sobre el producto; en las bandejas con cierre adhesivo; en envases multicapa, donde unen las diferentes capas que los forman y en las cintas adhesivas utilizadas en el precinto y cierre de cajas, bolsas o similares. Por su parte, las lacas son revestimientos protectores o decorativos, que se secan por la evaporación del disolvente y destinadas a mejorar el aspecto y el tacto del envase, además de impedir las cargas electrostáticas superficiales que atraen el polvo, y lograr una mayor impermeabilidad al oxígeno y al agua, especialmente importante en la conservación de alimentos.

El artículo 73.c) de la ley contempla la no sujeción de la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, tintas, lacas y adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. De este modo, si la expresión «incorporar» significa unir una cosa a otra para obtener un todo, entonces, la fabricación de tintas, adhesivos y lacas asociados a tales productos será una operación no sujeta al impuesto. Ahora bien, cuando en el proceso de obtención del plástico -inyección o la extrusión-, se introducen tintas, pigmentos, plastificantes, reblandecedores, aditivos de expansión, colorantes, rellenos, etcétera, tales materiales no están incorporados al producto, sino que forman parte de la sustancia a partir de la cual se obtiene el producto sujeto. Por lo tanto, cuando las tintas, o cualquier otro elemento aditivado, formen parte indisoluble del plástico por haberse incorporado las mismas en el proceso de obtención del propio plástico, no se estará ante el supuesto de no sujeción dispuesto en la letra c) del artículo 73 de la Ley¹²⁵.

¹²⁴ REAL DECRETO-LEY 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales. Artículo 216. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Uno. Se modifican los apartados 2 y 3, y el número 1.º del apartado 4, del artículo 13, que quedan redactados de la siguiente forma: «2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.

¹²⁵ DGT V0023-23: Una empresa dedicada a fabricación y comercialización de productos lácteos que para realizar esa actividad fabrica botellas a partir de granza de polietileno y de diversos colorantes o concentrados, blanco y negro, que contienen plástico y que se mezclan con la granza de polietileno durante el proceso de extrusión de las botellas. La granza de polietileno y los colorantes o concentrados a los que se refiere el consultante no son productos semielaborados, y por tanto no están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. En cambio, las botellas obtenidas sí que quedan incluidas en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, al ser un envase en el sentido del artículo 68.1.a) y la actividad que realiza es la de fabricación dado que obtiene productos sujetos al impuesto a partir de otros productos que no lo están, como se desprende de la definición del artículo 71.1.b) de la Ley. Los colorantes o concentrados empleados antes de que exista un producto sujeto al impuesto son parte de la materia prima necesaria para la obtención de los envases.

1.4. La no sujeción de productos no diseñados para entregarse con la mercancía.

El artículo 73.d) de la Ley, contempla que no están sujetas al impuesto 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 juntamente con dichas mercancías. Ciertamente, no todo artículo diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, forma parte del ámbito objetivo del impuesto, se requiere además que pueda ser objeto de entrega conjunta con la mercancía. Por ejemplo, si bien el plástico que recubre un invernadero sirve para proteger las plantas o cultivos que están en su interior, al no estar diseñado para ser entregada junto con las plantas o productos agrícolas que contienen, no tiene la consideración de envase. Lo mismo sucederá con las macetas plásticas que se encuentran en el interior, que solo serán envases cuando sean entregadas juntamente con la mercancía. Del mismo modo, tampoco serán envases los plásticos estériles y asépticos de un solo uso para la recogida de muestras para el análisis¹²⁶, las bolsas de basura¹²⁷, o las cintas destinadas a usos distintos al embalaje -como las utilizadas en balizamiento o marcaje¹²⁸-. En definitiva, la condición de envase exige que su destino sea contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías.

¹²⁶ DGT V0024-23: Empresa que fabrica envases de plástico estériles y asépticos de un solo uso para la recogida de muestras para el análisis in vitro de orina, heces y esputos y legionelosis y salmonelosis. Un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y dado que las muestras para el análisis in vitro de orina, heces y esputos y legionelosis y salmonelosis no son mercancías, los productos objeto de 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.

¹²⁷ DGT V0016-23: Las bolsas de basura que se venden en los comercios como artículo acabado para uso doméstico, se utiliza para contener y manipular, no mercancías, sino residuos, entendidos estos, a partir de lo dispuesto en el artículo 2.a) de la LRSCEC, como sustancias y objetos que su poseedor desecha. No encajaría, por tanto, en la definición de envase del artículo 2.m) de la ley, por lo que no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto

¹²⁸ DGT V0314-23. Cintas de balizamiento, cintas para marcaje de canalizaciones elaboradas con polietileno de baja densidad, y diseñada para tener un solo uso. El consultante es un distribuidor de cintas de balizamiento de diferentes colores y acabados, así como de cintas para marcaje de canalizaciones. La consulta se refiere a una cinta blanca, con impresiones en diagonal en rojo por las dos caras. Dicha cinta tiene 10 cm. de ancho y 200 metros de longitud, está elaborada con polietileno de baja densidad, y, según manifiesta, no está diseñada para tener un solo uso. De la descripción de la mercancía objeto de la consulta, el Centro Directivo entiende que las cintas de balizamiento a que se refiere la consulta no se utiliza para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, en el sentido del artículo 2.1 de la Ley 11/1997, de 24 de abril, ni está diseñada para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías en el sentido del artículo 67.1.a de la Ley 7/2022, de 8 de abril, y por lo tanto no está incluida en el ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre Envases de Plástico no Reutilizable.

Capítulo 7

El devengo del impuesto.

1. El devengo.

El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria principal. Según el momento en que se produzca, distinguimos dos categorías de impuestos: 1) impuestos que responden a un devengo instantáneo, cuyo hecho imponible se realiza en un momento concreto, por ejemplo, los derechos de importación, la entrega de un bien o prestación de un servicio gravada por el IVA, o los impuestos especiales en el momento que los productos son fabricados; y 2) los impuestos periódicos, que responden a un devengo cuyo hecho imponible se prolonga a lo largo del tiempo, como el IRPF o el impuesto de sociedades, en los cuales el devengo se fija al final del periodo impositivo, que suele coincidir con el año natural. El impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables responde a la categoría de los primeros, si bien, ante la dificultad de liquidar el impuesto por cada operación concreta, igual que en la mayoría de los impuestos instantáneos, la obligación de liquidación es periódica (mensual o trimestral, según los casos).

Pero el devengo no necesariamente tiene que coincidir con la exigibilidad del tributo. No obstante, devengo y exigibilidad pueden coincidir en el tiempo, pero la propia ley de cada tributo puede establecer la exigibilidad de la cantidad a ingresar en un momento distinto al del devengo, que normalmente será en un momento posterior. En el impuesto sobre los envases de plástico, salvo en las importaciones, que es inmediata, la exigibilidad es periódica y posterior al momento de producirse el devengo -autoliquidaciones mensuales o trimestrales-. No obstante, para ciertos casos, la ley contempla la posibilidad del «devengo anticipado», que es previo a la realización del hecho imponible, lo que en ningún caso significa exigir el impuesto con anterioridad a producirse el devengo, lo cual no sería posible, sino un devengo parcial o total, instituido por la ley.

2. El devengo en la fabricación.

El artículo 74.1 de la Ley, establece que en la fabricación el devengo se producirá en el momento en que se realice la «primera entrega» o «puesta a disposición» a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto, de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, por el fabricante. Sin embargo, el precepto va más allá cuando dispone que: «se presumirá, salvo prueba en contrario, que las diferencias en menos de existencias de productos fabricados se debe a que los mismos han sido objeto de entrega o puesta a disposición por parte del fabricante». Dicho de otro modo, la obligación tributaria no se origina por realizar el hecho imponible, sino por un hecho concreto que admite la certeza de que el producto se ha fabricado. Sin embargo, presumir la entrega del producto exige introducir otra presunción, la de que los productos se han fabricado, es decir, que se ha realizado el hecho imponible, cuestión que la ley no contempla. Otra cosa sería que el legislador, igual que ocurre con otros impuestos especiales, hubiera presumido que las diferencias en menos se considerarán productos fabricados y entregados¹²⁹.

¹²⁹ Ley 38/1992 de los Impuestos Especiales. Artículo 15.6. Las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de esta Ley, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal, o autoconsumidos en dichos establecimientos

Al mismo tiempo, la ley contempla un «devengo anticipado», a través del citado artículo 74.1, donde en su párrafo segundo, dispone lo siguiente: «si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos». El precepto obedece a las especiales características de la industria de los envases de plástico, en la que se producen pagos anticipados en el instante que se realiza el pedido por el adquirente. En cualquier caso, el devengo en la fabricación se origina cuando se dan alguna de las siguientes circunstancias: (a) la primera entrega o puesta a disposición de los productos fabricados; (b) cuando en la fabricación se produzca un cobro anticipado parcial o total del precio de una primera entrega o puesta a disposición; y (c) cuando se afloren diferencias negativas en las existencias fabricadas.

2.1. El devengo en la entrega o puesta a disposición de los productos.

En el ámbito civil, la distinción entre «puesta a disposición» (como momento de transmisión del riesgo) y «entrega» (como momento de transmisión de la propiedad), no es pacífica. En el ámbito tributario, en particular en el impuesto sobre envases de plástico no reutilizable, se muestran como términos difusos, que el legislador no consigue separar con precisión. Sea como fuere, la «entrega» y la «puesta a disposición» entrañarán poner al alcance de una persona el producto fabricado, si bien no siempre obedecerán a operaciones que comporten la transmisión del poder de disposición o de la propiedad, como sucede en las operaciones de envasado, depósito, almacenamiento, custodia o maquila. En este sentido, con independencia las condiciones contractuales de cada operación, la puesta a disposición no significa la posesión inmediata del bien -como sucede con la entrega-, sino que bastará que el vendedor ponga la cosa vendida a disposición del comprador, aunque materialmente no la posea.

Así, por ejemplo, las botellas puestas a disposición a favor de un adquirente en una planta embotelladora, el devengo del impuesto especial se origina con anterioridad en la primera entrega de los productos semielaborados utilizados para su fabricación. Ahora bien, si los cierres incorporados a las botellas se suministran a la planta embotelladora por un tercero, tal suministro será igualmente una puesta a disposición a favor del adquirente, aun cuando la empresa envasadora no sea la propietaria de los envases, ni de los cierres, ni de su contenido, sino tan solo depositaria. En este caso, el devengo se producirá con la «puesta a disposición» de los cierres a favor del adquirente, correspondiendo a su fabricante repercutir el impuesto, no a la empresa envasadora, sino al adquirente. En efecto, según lo dispuesto en el mencionado artículo 74.1 de la ley, el devengo se origina en el instante en que los cierres se entregan o ponen en disposición del adquirente, en las instalaciones de la empresa envasadora; sin embargo, la repercusión solo se efectuará cuando efectivamente se perfeccione la venta o entrega, pues el artículo 82.9.a) de la ley, señala que los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega, sin mencionar la puesta a disposición.

2.2. El devengo en el cobro anticipado parcial o total.

La tipología del envase depende del contenido al cual está destinado, de ahí que exista un número extraordinario de tipos de envase y cada uno con sus condiciones, formas y capacidades. Las peculiaridades de cada envase inciden directamente en los costes de producción, los moldes exclusivos, las condiciones de calidad y seguridad, suelen ser los principales costes en la fabricación de envases por moldeo inyección o extrusión, por esta razón el fabricante exige en ocasiones el pago total o parcial de forma anticipada. Tales pagos anticipados,

en idénticos términos que en el IVA¹³⁰, originan la obligación tributaria que, conforme al artículo 74.1 de la ley 7/2022, será en el momento del cobro total o parcial del precio y por los importes efectivamente percibidos. Dicho de otro modo, se exige el impuesto cuando los productos no se han fabricado ni dispuestos para el consumo, una situación especialmente curiosa en el contexto de un impuesto sobre el consumo. Aun así, se trata de una obligación independiente de la principal, esto es, un devengo parcial o total instituido por la ley, lo que significa, curiosamente, fragmentar el hecho imponible (fabricación), si atendemos al literal del artículo 21 de la Ley General Tributaria, que señala que «el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

2.2.1. El anticipo cuando no se realiza el hecho imponible.

El anticipo comporta el ingreso del impuesto por el fabricante en la autoliquidación del periodo en que se cobra, pero corresponde a un hecho imponible que se ejecutará con posterioridad, por lo que en el momento de entregar los productos vinculados al pago anticipado, no recaerá un nuevo devengo, pues este se originó en el instante en que se produjo el cobro anticipado. De este modo, el fabricante soporta la obligación tributaria desde el instante en que recibe el anticipo, aun cuando sus consecuencias dependerán de que efectivamente se realice el hecho imponible, lo que lleva a cuestionarse qué pasará cuando, una vez cobrado el anticipo, definitivamente la fabricación no se lleve a cabo.

La ausencia de fabricación significa que no se produce el hecho imponible, por lo tanto no será aplicación el gravamen, ni cualquier otra obligación vinculada a él. Cuando por el cobro de un anticipo se origina el devengo del impuesto y finalmente no se produce la fabricación, solo caben dos situaciones: 1) que el impuesto correspondiente al anticipo haya sido ingresado por el fabricante, o bien, 2) que el incidente que provoca la no realización del hecho imponible se produzca con anterioridad al ingreso del impuesto. Sobre la primera, la norma no prevé la devolución de las cuotas ingresadas, ni siquiera cabe la deducción, pues tan solo se contempla para los productos que sean devueltos para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, salvo que se trate de productos semielaborados que finalmente no se destinen a la obtención de envases (artículo 81.1), en cuyo caso, la ley prevé la posibilidad de solicitar la devolución por el adquirente. En la segunda, es decir, cuando el impuesto no ha sido ingresado en la autoliquidación del periodo de que se trate, no tendrá la consideración de pago anticipado, por cuanto el artículo 74.1 de la ley señala que el anticipo tiene que ser anterior a la realización del hecho imponible, y si este no se produce, el anticipo no operará como tal, manteniéndose fuera del ámbito tributario.

2.2.2. La repercusión del impuesto en los anticipos.

El anticipo es una operación previa a la compraventa. La venta significa transferir al dominio ajeno una cosa propia por el precio pactado, sin embargo el anticipo tan solo es un compromiso de venta y un cobro anticipado a cuenta del precio de la venta futura¹³¹. Curiosamente, el legislador –en particular en el ámbito de los impuestos especiales–, tan acostumbrado a instituir presunciones, en este caso no lo hace y renuncia a admitir el anticipo como una

¹³⁰ LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Artículo 75.dos: en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos

¹³¹ El artículo 34.3 del Código de Comercio dice que "Las cantidades que, por vía de señal, se entreguen en las ventas mercantiles, se reputarán siempre dadas a cuenta del precio y en prueba de la ratificación del contrato, salvo pacto en contrario". El artículo 1454 del Código Civil dice, dentro también de la regulación del contrato de compraventa, que "Si hubiesen mediado arras o señal en el contrato de compra y venta, podrá rescindirse el contrato allanándose el comprador a perderlas, o el vendedor a devolverlas duplicadas". Por su parte, el REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, define los anticipos como una deuda del vendedor hasta que no se produzca la entrega, que será entonces cuando se considera un ingreso para el vendedor.

venta o entrega, alterando el régimen establecido para la repercusión del gravamen. Efectivamente, la ley del impuesto tan solo contempla la obligación de repercutir en el instante en que se produce la primera venta o entrega, pero en ningún caso cuando se produzca el cobro anticipado. Así lo contempla el artículo 82.6, cuando en su apartado a) señala que en la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. Pero hay más, no cabe duda de que el devengo del impuesto se originará en el momento del cobro anticipado, pero igualmente se originará en el momento que se produzca la venta o entrega de los productos objeto del anticipo, luego convendrá ajustar las cuotas devengadas en los diferentes momentos, pues el devengo puede ser anterior o posterior a la realización del hecho imponible, pero nunca podrá originarse dos veces. La ley no contempla esta situación.

Ahora bien, la cuestión es más compleja si observamos que la base imponible y el tipo de gravamen están referidos en unidades físicas y no a valores monetarios, con lo cual será necesario convertir el importe del anticipo a su equivalente en kilogramos, cosa que en principio no presentará una gran dificultad, pero su gestión y control no resultará sencilla, especialmente cuando los importes sean considerables y muy atomizados, lo que exigirá que la empresa disponga de un óptimo y adecuado sistema de gestión. En resumen, el anticipo, implicará: 1) convertir los pagos en Kg de plástico, 2) deducir la cantidad de producto correspondiente al cobro anticipado en la declaración definitiva del periodo, y 3) el anticipo debe quedar debidamente registrado en la contabilidad de existencias del fabricante.

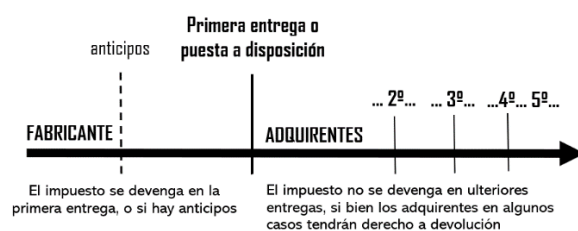


Ilustración 15: Devengo del impuesto en la fabricación

2.3. El devengo cuando afloran diferencias negativas de existencias.

Conforme al citado artículo 74, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de productos fabricados se debe a que los mismos han sido objeto de entrega o puesta a disposición por parte del fabricante. Una presunción *iuris tantum* que dará lugar al ingreso del gravamen.

Los fabricantes están obligados a llevar una contabilidad, de tal forma que refleje fielmente los movimientos de existencias. La forma de llevar la contabilidad se indica en la Orden HFP/1314/2022¹³², y responde al formato tipo «entradas, salidas, saldo». El volumen de existencias contables debe concordar con las existencias que físicamente se encuentren en el establecimiento; en caso contrario, surgen «diferencias». El importe de las diferencias, en todo caso, obedecen a la siguiente expresión:

$$Dt = E + Xi - S + Xf$$

¹³² ORDEN HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y el modelo A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución", se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

Donde Dt , representa las diferencias del periodo t , E representa las entradas (fabricación) del periodo, Xi las existencias iniciales del periodo, S las salidas del periodo y Xf las existencias finales. Siendo estas «diferencias» resultado de confrontar lo asentado en la contabilidad con las existencias físicas, podrán ser positivas - «diferencias en más»-, que revela que el establecimiento mantiene un mayor volumen de existencias que las declaradas como fabricadas; o a la inversa, negativas, que revelan unas «diferencias en menos», o sea, falta de existencias. Las discrepancias, positivas o negativas, se originarán por alguna de las siguientes causas:

- a) Pérdida irremediable por causa fortuita o fuerza mayor. Los envases de plástico, como cualquier producto, por causas sobrevenidas pueden malograrse o perderse, al punto de no ser utilizables. La Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, curiosamente no introduce el concepto de «pérdida», por lo que subsidiariamente deberemos auxiliarnos en el criterio del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, plasmado en su nota NI GA 02/2017 de 13 de marzo, que advierte sobre las pérdidas debidas a la naturaleza de las mercancías, caso fortuito o fuerza mayor en situación de depósito temporal o incluidas en un régimen aduanero, concluyendo que se considerarán irremediamente pérdidas cuando nadie pueda utilizarlas. Tampoco la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, dice lo que entiende por «fuerza mayor», la doctrina jurisprudencial lo basa en un suceso, imprevisible, inevitable y no imputable al sujeto, lo que confirma que será muy complicado justificar que, efectivamente, se han producido, a no ser que se den las siguientes circunstancias: 1) que la pérdida suceda de manera independiente a la voluntad del tenedor del producto; 2) que entre el acontecimiento y el efecto dañoso exista un vínculo de causalidad; 3) que no se impute la culpa al sujeto que ha causado las pérdidas; 4) que las pérdidas deben ser un hecho ajeno al sujeto obligado; y 5) que la pérdida sea imprevisible e inevitable. Será imprescindible acreditar que el suceso es el resultado de un hecho autónomo e independiente de la voluntad del propio interesado y que se encuentra fuera de su responsabilidad. Son supuestos de pérdida irremediable por causa fortuita, las situaciones de extrema necesidad o catástrofe, como incendio o inundación, incluso la mezcla accidental con otros productos, como acetona, etanol, metanol o tolueno, que disuelven el plástico.

Del mismo modo, la norma reguladora del impuesto no indica que entiende por «caso fortuito». La jurisprudencia lo interpreta como «aquel acontecimiento productor de un daño imprevisto pero previsible y que en el supuesto de haber sido previsto hubiese podido evitarse la consecuencia dañosa producida, que exime de responsabilidad a la persona que ha causado el daño o perjuicio con la concurrencia de este supuesto de exención de responsabilidad». «Fuerza mayor» y «caso fortuito», son términos muy difusos que el legislador no consigue separar, delegando en la Administración Tributaria la potestad de su apreciación

- b) Por errores en los equipos de medida. Siendo la base imponible del impuesto la cantidad de producto fabricado, importado o adquirido sobre la que recae la obligación tributaria, es preciso que la magnitud de ese producto pueda expresarse numéricamente, o sea, que pueda asignarse un valor concreto expresado en unidades físicas de medida, en este caso en KG. Las medidas en la industria se utilizan con la finalidad de contabilizar y controlar los procesos registrando las materias y productos que se transfieren de un proceso a otro, de una compañía a otra o de los almacenes a consumidores, pero además son imprescindibles para optimizar los rendimientos de las unidades productivas y también, como no, para la Hacienda Pública. Por este motivo el volumen de plástico debe pesarse. Los medidores que utiliza la industria pueden ser de distintos tipos y muy variados, dependiendo de aquello que se pretende medir, todos ellos sometidos al Real Decreto 244/2016, de 3 de junio, por el que se desarrolla la Ley 32/2014, de 22

de diciembre, de Metrología. Pero los sistemas de medida no son exactos, no existe seguridad absoluta de aquello que pesamos, los errores son una realidad siendo imposible llegar a una precisión matemática, de ahí las llamadas tolerancias del sistema, pues una información precisa significa rigurosidad, pero no exactitud. La normativa metroológica reconoce las imprecisiones en los aparatos de medición, instaurando distintas “clases de exactitud”, que según letra f) del artículo 2 del citado RD 244/2016, son la “clase” asignada a los instrumentos o sistemas de medida que satisfacen requisitos metroológicos, determinados y destinados a mantener los errores de medida, o las incertidumbres instrumentales dentro de límites especificados, bajo unas condiciones de funcionamiento dadas. En consecuencia, podrán justificarse diferencias si los instrumentos utilizados en el pesaje están verificados con las siguientes certificaciones: a) Certificado de conformidad, que es el documento emitido, con carácter previo a su puesta en servicio, por un organismo de control metroológico, en relación con un instrumento de medida que acredita que éste es conforme con los requisitos esenciales, metroológicos y técnicos, establecidos en la reglamentación específica que le sea aplicable, y b) Certificado de verificación periódica, el documento acredita que éste es conforme con los requisitos establecidos en la reglamentación específica que le sea aplicable.

- c) Por errores contables. La contabilidad de existencias deberá realizarse en formato electrónico por el fabricante y el adquirente intracomunitario, mediante el suministro electrónico a la AEAT dentro del mes siguiente al periodo de liquidación. Se deberán asentar los movimientos o procesos que correspondan a la existencia inicial, las materias primas, productos finales, devoluciones, incorporación de otros productos y las entregas y puestas a disposición.

Ciertamente, el objeto de la contabilidad no es otro que reflejar la imagen fiel del fabricante y de los procesos que lleva a cabo, siendo el asiento contable un medio de prueba documental de la actividad llevada a cabo en el establecimiento de que se trate. Sin embargo, el error contable siempre será posible, en particular sobre la clase y cantidad de producto, lo que puede llevar a una imagen cuanto menos dudosa de la actividad del obligado tributario, en consecuencia, del impuesto a ingresar o a minorar. Pero, el error humano siempre es subsanable, eso sí, siempre y cuando se aporte una prueba suficiente de que no son consecuencia de una entrada o salida irregular de la fábrica¹³³.

- d) Inexactitudes en el recuento de las existencias. Necesariamente, para detectar “diferencias”, hay que confrontar el resultado del recuento físico expresado en Kg con el saldo que arroje la contabilidad en ese instante. En este caso, también cabe el error humano; con lo que el inventario físico de existencias puede arrojar resultados diferentes de un día para otro, de una semana a otra, o de un mes a otro. Por este motivo, el fabricante deberá implantar un sistema único y homogéneo de inventarios que permita realizar recuentos eficientes.
- e) Entradas o salidas irregulares. Ciertamente, los movimientos irregulares darán lugar a «diferencias en menos». En la fabricación, se entiende por «irregular» la llevada a cabo sin cumplir con las condiciones establecidas en la normativa de desarrollo. Por lo tanto, para que concurra una fabricación irregular, necesariamente deben producirse dos situaciones: que efectivamente se haya realizado un proceso de fabricación y no haya sido contabilizado; y que tal proceso se hubiere efectuado al margen de la norma.

¹³³ DGT V0083-05, de 27 de enero de 2005: Con respecto a las diferencias ocasionadas por errores contables se considera que no son pérdidas o sobras, sino defectos que deberán acreditarse, mediante la identificación de los asientos de carga y data donde se originó el error contable, así como el titular deberá aportar una prueba suficiente de que no son consecuencia de una entrada o salida irregular de la fábrica, o de autoconsumo

La Ley guarda silencio respecto al momento del devengo de las diferencias. En todo caso, devengarán el impuesto cuando afloren en los recuentos efectuados por la administración, o bien, los realizados por el sujeto obligado, en el instante que se registren tales diferencias y respecto a todos y cada uno de los productos, sin que se puedan compensar las diferencias negativas de unos, con las positivas de otros, o viceversa¹³⁴.

3. El devengo en las adquisiciones intracomunitarias.

Conforme el artículo 74.3 de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el devengo del impuesto se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma. Así pues, la mera disposición de los productos por el adquirente en un territorio distinto al de aplicación del impuesto, no bastará para originar al devengo, será necesario que además los productos hayan iniciado el transporte. El artículo 71.1.a) de la Ley, al definir la adquisición intracomunitaria, alude exclusivamente a los productos «expedidos» o «transportados», de ahí que los productos adquiridos mientras permanezcan en régimen de consigna o depósito en el territorio de otro Estado miembro, no originará el devengo del impuesto. Una vez iniciada la expedición será una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria, pues será su propietario la persona que expide y recibe los envases objeto del impuesto.

En las adquisiciones intracomunitaria, la ley define dos instantes en los que puede originarse el devengo del gravamen: 1) el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición de los productos; y 2) la fecha de la factura, si es anterior a la expedición. Entonces, en la medida en que para un mismo sujeto obligado, el devengo puede originarse en dos momentos distintos, dependiendo de la factura del vendedor, la gestión del gravamen alcanza una indudable complejidad.

Ya se ha dicho que el impuesto sobre los envases de plástico es un impuesto instantáneo, pero ante la dificultad de liquidar el impuesto por cada operación concreta, igual que en la mayoría de los impuestos instantáneos, la obligación de liquidación es periódica (mensual o trimestral, según los casos). Pero en las adquisiciones intracomunitarias, los hechos imponible realizados durante el periodo, no tienen por qué coincidir con las operaciones declaradas en el periodo de liquidación. En efecto, la expedición de la adquisición intracomunitaria –hecho imponible–, iniciada el último día del trimestre, a pesar de ser una operación llevada a cabo en el trimestre natural, en la medida que la obligación de ingresar no se origina hasta el día 15 del mes siguiente, tal operación se incluirá en la siguiente liquidación. En idénticos términos ocurrirá cuando el periodo sea mensual.

No obstante, si con anterioridad a la fecha de inicio del transporte, el proveedor expide la factura por dichas operaciones, el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma, por lo que coincidirá el periodo de liquidación con el mes o trimestre natural.

¹³⁴ Si bien se refiere a productos sujetos al impuesto sobre hidrocarburos, será igualmente válido para el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizable.: Para que el titular de un establecimiento pueda realizar la compensación de recuentos negativos y positivos, estos tienen que corresponder al mismo producto, Según STS de 5 de noviembre de 2012 (RC 554/2010): “El recuento de los productos sujetos a tributación se ha de efectuar de una manera global, compensando las existencias en más de unos productos con las que pudiera haber en menos de otros”.

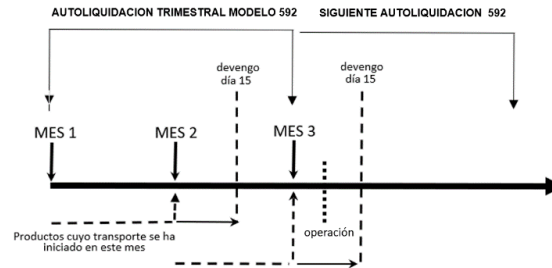


Ilustración 16: Devengo sin facturación

4. El devengo en las importaciones.

El artículo 74.2 contempla que el devengo se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación. El hecho imponible, según dispone el artículo 71 de la Ley, se considera realizado si la importación da lugar al despacho a libre práctica, que solo será posible si, simultáneamente, se origina la deuda aduanera vinculada a dicho régimen, y no a otro. Es decir, para que se produzca el devengo en la importación, es necesario que se origine la deuda aduanera, que conforme al artículo 77 del CAU, se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana e incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión, en alguno de los regímenes aduaneros siguientes: a) el despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final; o, b) la importación temporal con exención parcial de derechos de importación.

Capítulo 8

La base imponible. El tipo tributario.

1. La base imponible del impuesto.

La Ley General Tributaria dispone que la cuantificación de la obligación principal se determinará a partir de las bases tributarias y de los tipos de gravamen, según disponga la normativa propia de cada tributo. Se entiende por «base tributaria», la magnitud que resulta de la medición o valoración del «hecho imponible», que en el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables es la fabricación, importación y adquisición intracomunitaria de los productos enumerados en el artículo 68 de la Ley 7/2022 -envases no reutilizables que contengan plástico, semielaborados destinados a la obtención de los envases y cierres-.

La manera de cuantificar el hecho imponible se indica en el artículo 77 de la Ley, que será la cantidad de «plástico no reciclado», expresada en kilogramos, contenida en los productos objeto del impuesto. A la base así calculada, se le aplica el tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo. En el supuesto de incorporar otros elementos de plástico a productos que han devengado el impuesto, la base imponible estará constituida exclusivamente por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, incorporada a dichos productos

No cabe duda de que los plásticos poseen una gran durabilidad y precisamente por eso, son un problema, degradan en periodos muy largos por lo que tienden a acumularse. La incineración energética, el relleno en vertederos y su reciclado para transformarlos en otros productos, son las únicas soluciones al problema de la sobreacumulación. En especial esta última, pues la incineraciones plásticas conducen a nuevas sustancias nocivas, liberadas con los gases emanados, y los rellenos en vertederos acumulan plástico bajo tierra que mezclados con otros materiales, liberan compuestos químicos, contaminando tierras y aguas subterráneas. La respuesta de la Unión europea, ha sido una «estrategia de plásticos», que entre otras cuestiones, contempla recuperar mediante reciclado el noventa por cien de las botellas de plástico¹³⁵. La Ley 7/2022 en su artículo 57, además de obligar a que los recipientes de plástico tengan ciertos requisitos de diseño¹³⁶, fija un calendario obligatorio de uso de material reciclado. En el mismo sentido y con el objeto de fomentar el reciclado de los productos plásticos, el impuesto no gravará la cantidad de plástico reciclado contenida en los

¹³⁵ COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones. 16 enero de.2018. Una estrategia europea para el plástico en una economía circular.

¹³⁶ Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Artículo 57. Requisitos de diseño para recipientes de plástico para bebidas.1. A partir del 3 de julio de 2024, solo se podrán introducir en el mercado los productos de plástico de un solo uso enumerados en la parte C del anexo IV cuyas tapas y tapones permanezcan unidos al recipiente durante la fase de utilización prevista de dicho producto. A estos efectos, las tapas y tapones de metal con sellos de plástico no se considerarán de plástico. Se considerará que los productos anteriores cumplen con lo establecido en este apartado si son fabricados conforme a las normas armonizadas que se adopten a nivel de la Unión Europea a tal efecto. 2. A partir de 1 de enero de 2025, solo podrán introducirse en el mercado las botellas de tereftalato de polietileno (en adelante «botellas PET») mencionadas en el apartado E del anexo IV, que contengan al menos un 25% de plástico reciclado, calculado como una media de todas las botellas PET introducidas en el mercado. 3. A partir de 1 de enero de 2030, solo podrán introducirse en el mercado las botellas mencionadas en el apartado E del anexo IV que contengan al menos un 30% de plástico reciclado, calculado como una media de todas esas botellas introducidas en el mercado. 4. Los sistemas constituidos para dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el marco de la responsabilidad ampliada del productor en materia de envases y residuos de envases establecerán medidas para asegurar el cumplimiento de estos objetivos, facilitando la disponibilidad de los materiales en calidad y cantidad suficientes. Entre otras medidas, se deberá destinar parte del PET recuperado a la fabricación de PET reciclado, al objeto de dar cumplimiento a los objetivos establecidos en este artículo y otros que pudieran establecerse en desarrollo reglamentario para otros envases. 5. Las botellas de plástico mencionadas en los apartados 2 y 3 podrán contener información sobre el porcentaje de plástico reciclado que contienen.6. La Comisión de coordinación en materia de residuos podrá abordar en el seno del correspondiente grupo de trabajo, el establecimiento de las medidas necesarias para la consecución de los objetivos previstos en este artículo y valorará impulsar el desarrollo de un mercado secundario de PET reciclado en España.

productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que se hayan obtenido por «valorización» de residuos, que disminuirá la base imponible del impuesto. Si no fuera así, el tributo renunciaría a su función incentivadora para que el ciclo de vida de los plásticos sea circular. En definitiva, el modo de cuantificar la base imponible está subordinado al hecho de someter al gravamen únicamente al producto no reciclado de un solo uso, entendido este como —según Directiva 2019/904, de 5 de junio, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente— el fabricado total o parcialmente con plástico que no ha sido concebido, diseñado o introducido en el mercado para completar, dentro de su período de vida, múltiples circuitos o rotaciones mediante su devolución a un productor para ser rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue concebido.

1.1. La cuantificación de la base imponible.

En principio, cuantificar el hecho imponible en la fabricación, la importación y la adquisición intracomunitaria del «plástico no reciclado», no presenta una gran dificultad, pues establecer el kilogramo como unidad de medida de la base imponible, facilita su estimación; al contrario de lo que sucede con otros impuestos especiales, en los que su determinación resulta afectada por ciertos parámetros, como la viscosidad, densidad o la temperatura. Sin embargo, en la determinación de la base imponible el inconveniente no reside en la cuantificación más que en la identificación de su composición, que consiste básicamente en separar el contenido de «plástico reciclado» del que no lo es, lo que exigirá realizar ajustes en la magnitud fabricada, importada o adquirida intracomunitariamente. Y ello es especialmente importante, pues la Directiva 2019/904, con el fin de garantizar el uso circular, promueve la introducción en el mercado de los materiales reciclados, imponiendo un contenido mínimo obligatorio de plástico reciclado para ciertos productos, como, por ejemplo, las botellas para bebidas.

En ocasiones, aun cuando el producto de plástico esté compuesto en su totalidad por «no reciclado», cuantificar los kilogramos de la base imponible será una tarea enormemente compleja, en particular en las importaciones y en las adquisiciones intracomunitarias, y cuando las mercancías se presenten envasadas, empacadas y embaladas con plástico. Así, por ejemplo, para calcular la base imponible en la importación de un pallet de envases de zumo de frutas, en primer lugar deberá cuantificarse el peso del envase primario, es decir, la envoltura primaria o recipiente que se encuentra en contacto directo con el contenido; en segundo lugar, el peso del envase secundario o empaque, que es el envase destinado a contener el o los envases primarios; y en tercer lugar, el peso del envase terciario, esto es, el que agrupa a los envases primarios y secundarios en un contenedor que los unifica y protege a lo largo de su distribución comercial. En este sentido, el problema es más ostensible cuando se utiliza para embalar o empacar un film extensible, ya que la resistencia de los films envolventes no solo depende su composición, sino también de la cantidad de vueltas que se les da a los envases a embalar, por lo que la cantidad de plástico expresada en Kg por cada elemento será de improbable uniformidad. Si a esto le añadimos que para completar un buen embalaje se le añaden flejes, cintas, cantoneras o cuerdas, que rodean los fardos¹³⁷, la dificultad es todavía mayor. Aun cuando la norma reguladora del impuesto no lo contempla, el inconveniente podría subsanarse mediante la aplicación total o parcial de valores uniformes o estándar, debidamente acreditados para cada tipo de embalaje y mercancía, en cuyo caso, los adquirentes asignarán una cantidad de kilos de plástico no reciclado por cada referencia o familia de productos previamente definidos. Los estándares son modelos generales claramente determinados a partir de un número suficiente de pruebas que los sustentan y que no vayan más allá de toda duda razonable.

¹³⁷ Son tiras delgadas de material resistente como el polipropileno reforzado con fibra de vidrio. Las cintas pueden ser de distintos materiales y su función principales el cerramiento de cajas, pueden ser decorativas y autoadhesivas (polipropileno o polivinilo).

Otra posibilidad, es aplicar la cantidad de plástico consignada en la factura, o albarán o documento expedido por el proveedor; sin embargo, en las adquisiciones intracomunitarias o en las importaciones, será necesaria la conveniente verificación por los sujetos obligados.

1.2. El plástico reciclado.

El artículo 3 de la Directiva 94/62/CE, relativa a los envases y residuos de envases, en su apartado 7) define «reciclado» como la transformación de los residuos, dentro de un proceso de producción, para su fin inicial o para otros fines, incluido el reciclado orgánico, pero no la recuperación de energía. No todo el plástico puede ser objeto de reciclado, los polímeros termoestables, como por ejemplo el poliuretano, no puede ser reprocesados ni reblandecerse y normalmente se destinan al relleno.

Tiene la consideración de plástico reciclado, el material de plástico obtenido a partir de operaciones de valorización. El artículo 2 de la Ley 7/2022, entiende por valorización cualquier operación cuyo resultado principal sea que el residuo de plástico sirva a una finalidad útil, al sustituir a otros materiales que de otro modo se habrían utilizado para cumplir una función particular -salvo la valorización energética y la transformación en materiales que se vayan a usar como combustibles u otros medios de generar energía, lo que excluye, al plástico biodegradable, valorizable mediante compostaje y digestión anaerobia-. En última instancia, la valorización se circunscribe a las operaciones de «preparación para la reutilización» y las operaciones de «reciclado». La «preparación para la reutilización» es una operación de valorización, consistente en la comprobación, limpieza o reparación, mediante la cual productos o componentes de productos que se hayan convertido en residuos, se preparan para que puedan reutilizarse sin ninguna otra transformación previa y dejen de ser considerados residuos si cumplen las normas de producto aplicables de tipo técnico y de consumo.

En definitiva, el «reciclado» conlleva que los residuos plásticos sean transformados de nuevo en materiales destinados a cualquier otra finalidad, pudiéndose repetir varias veces, aunque el plástico tenderá a ir perdiendo sus propiedades como la elongación y la resistencia y que suelen evitarse con el uso de aditivos. Pero además, no solo se reciclan los residuos postconsumo, sino también aquellos derivados de los procesos de producción del propio envase, lámina, preforma o cierre. La resina plástica obtenida a partir de envases o cierres inadecuados, defectuosos, rebabas, rebordes, salientes, y que se reincorporan nuevamente al proceso tras el reciclado, son un buen ejemplo de ello.

El reciclado puede ser mecánico o químico. El primero consiste en reprocesar el plástico por medios físicos –trituración, molido, corte, lavado, etcétera-, siendo el proceso mayormente utilizado en poliolefinas, mientras que el segundo se refiere a procesos químicos, que permiten un nuevo polímero para obtener una resina virgen.

1.2.1. El reciclado mecánico.

El reciclado mecánico consiste en separar de los residuos plásticos los contaminantes y procesarlos en gránulos, una vez que han sido debidamente clasificados, limpiados y secados. No es un proceso privado de inconvenientes, lo heterogéneo de los residuos y la disminución de sus propiedades pueden perjudicar el producto final. Esto sucede porque el peso molecular disminuye por la presencia de agua e impurezas, lo que obliga a un secado extremo de los residuos y el uso de extensores de la cadena molecular. Por estas razones, el reciclado mecánico implica la preparación previa de los materiales, separándolos de acuerdo con el tipo de resina, refundiendo únicamente el termoplástico de una misma clase polimérica, o en algún caso, mezclado con otros, homogeneizándose en el proceso de extrusión, obteniendo un producto circular muy fino que se corta en pellets o gránulos listos para

reutilizarse. Ahora bien, las mixturas no son tan confiables, en el reciclado de poliolefinas, el polietileno de baja (LPDE) y alta densidad (HDPE) si bien son muy similares en cuanto a su densidad, la estructura molecular no ramificada del polietileno de alta densidad comparada con la ramificada del polietileno de baja densidad, muestran contrastes que no les permite ser totalmente compatibles. Ambos son reciclables mecánicamente, sin embargo, se reciclan en muchas ocasiones por separado, pues del corte y la trituración resultan fragmentos de tamaño y pesos desiguales, lo que provoca obturaciones y lentitud en la alimentación de las máquinas de inyección o de extrusión. Básicamente el reciclado mecánico típico comprende las siguientes fases: 1) clasificación de los residuos plásticos, 2) cortado y molido en fragmentos pequeños, 3) lavado, 4) secado, 5) peletizado, y 6) procesado final (inyección, extrusión).

1. Los residuos termoplásticos provienen de la industria de la transformación (residuos industriales) del postconsumo de embalajes y envases, de la agricultura, vehículos fuera de uso, etcétera. Luego, debido a la incompatibilidad que puede existir entre ellos, su clasificación es fundamental, aun cuando se trate del mismo tipo de resina. Habitualmente, la clasificación se lleva a cabo en cintas transportadoras provistas de sensores térmicos e infrarrojos que identifican la naturaleza de la resina de que se trate. También puede separarse según el proceso utilizado en su elaboración —soplado por extrusión o inyección—, por las tonalidades de los colores y por su respuesta al rasgado, el doblado, la transparencia y a la temperatura. Otro sistema utilizado, es por flotación, una técnica que consiste en separar los tipos de plástico según su densidad, en la que se emplean líquidos con densidades ajustadas, de tal forma que los plásticos de mayor densidad se hundirán, mientras que los de menor densidad flotarán.
2. El cortado se realiza con el propósito de facilitar su manipulación y entrada en la tolva del molino, encargado de la trituración. Se utilizan cintas transportadoras provistas de guillotina. Por su parte en la molienda una vez cortado en fragmentos, el plástico se introduce en un molino triturador, obteniendo unas hojuelas de plástico denominadas «*scraps*».
3. La finalidad del lavado es separar del plástico molido las impurezas (orgánicas, restos de etiquetas, etcétera), utilizando agua, detergentes y desinfectantes que eliminan los restos orgánicos.
4. En la medida que la humedad afecta la calidad de la pieza moldeada o extruida, las hojuelas deberán ser secadas. Un secado inadecuado puede producir superficies rugosas, ondulaciones, defectos de degradación, poca viscosidad, etcétera. El proceso de secado por el que se retiran los restos de humedad se lleva a cabo mediante aire caliente.
5. El peletizado es el proceso por el que se obtiene pellets mediante operaciones de extrusión. Las hojuelas o *scraps* son fluidas utilizando una máquina de extrusión.

1.2.2. El reciclado químico.

El «reciclado químico», también denominado «reciclado de materia prima», es un proceso mediante el cual se descompone el polímero para obtener los componentes, y a partir de ellos, tras un nuevo proceso de polimerización, obtener nuevos materiales poliméricos, es decir, los polímeros bajo ciertas condiciones de temperatura, presión y catalizadores vuelven a los monómeros originales de partida. Por medio de reacciones químicas, como pirólisis, termólisis, hidrólisis, hidrogenación o gasificación, los plásticos poliméricos se descomponen en monómeros, transformando el plástico en moléculas más pequeñas que se utilizan

como materias primas para la producción de nuevos plásticos o su aprovechamiento energético. Así, por ejemplo, el polietileno se puede descomponer en su monómero, el etileno, el cual podrá volverse a polimerizar de nuevo obteniendo una resina virgen.

1. En la «pirólisis» el polímero se descompone por la acción del calor. La macromolécula se rompe al calentar el plástico en ausencia de oxígeno, dando lugar a unidades más simples. Los principales productos que se obtienen son gases sintéticos, aceites y residuos sólidos, destinados fundamentalmente a su aprovechamiento energético, como carburante (gasóleo), o como gases que pueden inyectarse en motores para producir electricidad.
2. La «hidrogenación» o hidrocraqueo de los residuos plásticos, consiste en un proceso de cracking por pirólisis en presencia de hidrógeno, obteniendo hidrocarburos líquidos de estructura saturada muy estables que, finalmente, reciben un tratamiento petroquímico en industrias químicas y refinerías.
3. La «gasificación térmica», es una reacción a alta temperatura que consiste en la oxidación parcial de los compuestos orgánicos, lo que requiere la presencia de un gasificante (vapor de agua u oxígeno), que produce la reacción termoquímica. Parte del residuo se convierte en dióxido de carbono, el resto en gases de síntesis de elevado poder calorífico, utilizados como materia prima para otros productos químicos o como combustible; como residuo del proceso se obtiene un carbón, que debe ser procesado o incinerado. Es especialmente eficaz con residuos de PVC (policloruro de vinilo), pues el cloro se libera como cloruro de hidrógeno de fácil eliminación o recuperación.
4. El proceso de «metánolisis», es uno de los más utilizados en el reprocesamiento de botellas de PET (tereftalato polietileno). Se basa en la introducción de metanol a los materiales plásticos, generando su descomposición hasta alcanzar sus moléculas básicas, permitiendo posteriormente ser repolimerizados, para obtener una resina virgen usada para obtener fibras para nuevos materiales plásticos

Sin embargo, en muchos de los procesos químicos a los que se somete el residuo, el resultado no es un nuevo producto, sino el aprovechamiento energético, en estos casos tales procesos no se incluyen en el concepto de reciclado, pues conforme el artículo 2 de la Ley 7/2022, la valorización energética o la transformación en materiales que vayan a usarse como combustibles, están excluidas de tal consideración.

1.2.3. El reciclado postindustrial.

La generación de residuos plásticos tiene dos fuentes de suministro: posconsumo y posindustrial. El primero se refiere a los desechos plásticos generados en los hogares, los comercios y la industria en general; mientras que el segundo se refiere a los generados por la industria como subproducto de sus procesos de fabricación y transformación. En una planta de producción de envases, el material de desecho es de «historia controlada», es decir, materiales limpios no contaminados derivados de los procesos de producción, y que se originan al inicio de la producción, como los residuos de la materia prima empleada, o al final, como las piezas que presentan defectos y materiales residuales derivados de las coladas del moldeo, de los recortes y las rebabas, que no forman parte de la pieza deseada una vez ha sido obtenida. El reciclado de este tipo de residuos normalmente se realiza en un proceso inmediato, en el que se separan los fragmentos residuales por su tamaño —los desechos grandes pueden llegar a no fundirse y los pequeños a fundirse demasiado, afectando al producto final—, y una vez eliminada la humedad que ocasiona burbujas, rayas y rugosidades, se introducen en un molino para finalmente mezclarse y fundirse con la resina virgen incorporándose de nuevo al proceso. No obstante, el artículo 2.v) del Real Decreto 1055/2022,

de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, exceptúa del concepto de residuo de envase a los de producción generados en los procesos de fabricación de los envases. En este sentido, la Norma EN 15343, precisa que «el material que se recupera en el mismo proceso de fabricación que lo generó, no debe contar para el contenido de reciclado», lo que excluye la reutilización de materiales, tales como materiales de reelaboración, desbastes o retales generados en el proceso y que tienen la capacidad de reincorporarse al proceso.

1.2.4. La reutilización.

No es lo mismo reciclar que reutilizar. Por reutilización, según el artículo 2.aw) de la Ley 7/2022, se entiende cualquier operación mediante la cual productos o componentes de productos que no sean residuos, se utilizan de nuevo con la misma finalidad para la que fueron concebidos. Es habitual rellenar y reutilizar directamente las botellas de PET o similares, lo que exigirá un exhaustivo lavado, pues un envase mal limpiado puede migrar impurezas al contenido, cuestión especialmente importante en envases que contienen alimentos o bebidas. También es habitual reutilizar las bolsas de polietileno (PE), típicas del supermercado, hasta el instante que realmente resulten dañadas y no puedan usarse. Ambas prácticas, no son consideradas reciclado, ni los envases pueden ser considerados reutilizables. El artículo 68.1.a) de la Ley, considera que los envases son «no reutilizables», cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados. Así, por ejemplo, la botella de agua mineral diseñada para un ciclo de vida que comprende desde el momento que se rompe su cierre —normalmente cierre de seguridad—, hasta que se vacía su contenido, ciertamente puede ser rellenada de nuevo, pero su cierre no será el mismo que el hermético originalmente diseñado. Lo mismo podemos decir de las bolsas de plástico, que han sido concebidas y diseñadas para la entrega de mercancías desde el punto de venta minorista¹³⁸ y que pueden llegar a utilizarse en múltiples ocasiones por parte del consumidor.

Por lo tanto, a pesar de que el término «reutilizar» ciertamente implica la utilización del mismo envase en múltiples rotaciones, el uso continuado del residuo que genera el propio envase no es reutilización, y mucho menos una operación de reciclado, pues en ningún caso comporta la elaboración de un nuevo producto. Emplear un envase en multitud de ocasiones, a pesar de ser susceptible de utilizarse para otros fines para los que fue creado, no será una operación de «valorización» en los términos previstos en el artículo 2 de la Ley, ni siquiera se considerará un envase reutilizable, pues no tiene tal objetivo de forma intencionada, es decir, que esté diseñado, concebido e introducido en el mercado a tal efecto, ni que sus componentes principales – como puede ser el cierre de seguridad o las etiquetas incorporadas-, completen un número de circuitos o rotaciones, ni puede ser cargado y descargado sin daños significativos, manteniendo su capacidad para realizar la función prevista. Para aprovechar los envases reutilizables, resulta imprescindible contar con sistemas de reutilización para el rellenado o la recarga, como por ejemplo, los embalajes postales o de mensajería. En un sistema de relleno operativo, el productor o el distribuidor no modifica ni la funcionalidad, ni la capacidad física ni la calidad del producto entre relleno y relleno,

¹³⁸ DGT V0131-23. Contenedores de plástico de 500 litros glucosa en entregado por un fabricante establecido en España, y que esos contenedores los utiliza en sus instalaciones para el almacenamiento de materias primas. Para que el envase esté incluido en el ámbito impositivo necesariamente debe ser no reutilizable. De acuerdo con el artículo 68.1.a) de la Ley, se considera que un envase es «no reutilizable», cuando no ha sido 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. Los envases no reutilizables se circunscriben a aquellos que no cumplen los requisitos que según la norma EN 13429/2004. Tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado los adquirentes cuando acrediten que, en su caso, tras la realización de alguna modificación en los mismos, puedan ser reutilizados. En este caso, no se trata de un supuesto de devolución, pues no se ha producido modificación alguna que altere la calificación del envase.

además de garantizar que los artículos reutilizables (vasos, recipientes y cubiertos), se desinfecten correctamente para proteger la salud pública y garantizar la higiene, así como la seguridad tanto de su clientela como la de su plantilla¹³⁹.

1.2.5. La cuantificación del plástico reciclado.

Como se ha dicho, el etiquetado de productos de plástico con mensajes medioambientales es una práctica que se ha extendido enormemente y que requiere veracidad y legitimidad. La información asociada a los productos plásticos presentados en forma de texto, símbolos o etiquetados, son más bien autodeclaraciones de los importadores fabricantes y comerciantes, pero no consiguen la fiabilidad que se precisa. Afirmaciones genéricas como «sostenible», «compostable», «degradable», «reutilizable, o «respetuoso con el medio ambiente» no son suficientes, el material debe someterse a evaluación, de tal forma que los adquirentes y consumidores estén seguros de su validez. De hecho, el artículo 13 del Real Decreto 1055/2022 prohíbe expresamente el marcado de los envases con las palabras «respetuoso con el medio ambiente», o cualquier otro equivalente que pueda inducir a su abandono en el entorno. Es más, se exige a los fabricantes e importadores o adquirentes intracomunitarios de envases vacíos o, en su caso, los importadores o adquirentes intracomunitarios de productos envasados, que dispongan de los documentos e información que permitan acreditar la información reflejada en los envases en relación con el porcentaje de su reciclabilidad.

Por lo tanto, la dificultad surge en el momento de cuantificar el plástico reciclado contenido en el producto, hoy por hoy no existe una técnica analítica fiable para cuantificarlo. Con el fin de evitar fraude, evasión o abuso, la Ley en su artículo 77 resuelve la cuestión, exigiendo que el plástico reciclado contenido en los productos esté debidamente certificado por una entidad acreditada al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 —referida a «plástico, plásticos reciclados trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado»—, o las normas que las sustituyan¹⁴⁰. Una norma consecuencia del Reglamento (UE) 1025/2012¹⁴¹, que describe el procedimiento a observar en la trazabilidad del «reciclado mecánico» y establece las bases para el procedimiento de cálculo del contenido de reciclado en un producto¹⁴². Cuando el reciclado sea un «reciclado químico», la acreditación consistirá en un certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos. Tales entidades certificadoras deberán estar debidamente acreditadas por la ENAC (Entidad Nacional de Acreditación), o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, o, en el caso de productos

¹³⁹ COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN - Directrices de la Comisión relativas a los productos de plástico de un solo uso con arreglo a la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente. Apartado 2.2.3.

¹⁴⁰ En iguales términos se contempla en el artículo 12 del REAL DECRETO 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases,

¹⁴¹ REGLAMENTO (UE) 1025/2012 sobre la normalización europea, de 25 de octubre de 2012. Considerando (1): El principal objetivo de la normalización es la definición de especificaciones técnicas o cualitativas voluntarias con las que pueden ser conformes actuales o futuros productos, procesos de producción o servicios. La normalización puede abarcar distintos ámbitos, como la normalización de diferentes calidades o tamaños de un producto determinado o las especificaciones técnicas en mercados de productos o servicios en los que resulta esencial la compatibilidad y la interoperabilidad con otros productos o sistemas. Artículo 2: A efectos del presente Reglamento, se aplicarán las definiciones siguientes: 1) «norma»: especificación técnica adoptada por un organismo de normalización reconocido, de aplicación repetida o continua, cuya observancia no es obligatoria, y que reviste una de las formas siguientes: a) «norma internacional»: norma adoptada por un organismo internacional de normalización; b) «norma europea»: norma adoptada por una organización europea de normalización; c) «norma armonizada»: norma europea adoptada a raíz de una petición de la Comisión para la aplicación de la legislación de armonización de la Unión; d) «norma nacional»: norma adoptada por un organismo nacional de normalización.

¹⁴² La Ley del impuesto solo reconoce como reciclado la cantidad de plástico certificado conforme a UNE 153435. Otras normas del mismo ámbito no acreditarán tal calificación. Como UNE 53930-1:2019. Plásticos. Bolsa de plástico con alto contenido en reciclado para el transporte de productos. Parte 1: Generalidades. UNE 53930-2:2019. Plásticos. Bolsa de plástico con alto contenido en reciclado para el transporte de productos. Parte 2: Bolsas de oietileno (PE) UNE 53978:2019 . Plásticos. Materiales de polietileno (PE) reciclado. Características y tipología. UNE-EN 15344:2008: Plásticos. Plásticos reciclados. Caracterización de reciclados de polietileno (PE).UNE-EN ISO 14021. Etiquetas y declaraciones ambientales. Afirmaciones ambientales autodeclaradas (Etiquetado ambiental tipo II)

fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional.

Confirmar la trazabilidad de un residuo es una tarea compleja. Se inicia en los centros de clasificación y recogida en las industrias, mediante un identificador mantenido durante todo el proceso de valorización y hasta el momento de la entrega de los productos reciclados. La traza debe proporcionar datos documentados que permitan identificar el origen, el tipo de plástico, el transporte utilizado, la forma de recogida, la clasificación, el lote, etcétera; en definitiva, cualquier dato o conjunto de datos que permita identificar la autenticidad del origen del material reciclado contenido en los productos. En definitiva, una trazabilidad «hacia atrás», en la que se verifica que los suministros de envases llegan con la información suficiente para identificar qué es lo que se recibe exactamente y cuánto, de quién se recibe y cuándo se han recibido.

Luego, en la fabricación en el territorio de aplicación del impuesto y en las adquisiciones intracomunitarias, en principio acreditar la cantidad de plástico reciclado, no presentará una gran dificultad, bastará con disponer del certificado de una entidad certificadora española o europea¹⁴³. Mayor inconveniente tendrán las importaciones, el artículo 82.6 de la ley obliga a consignar la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos y si le resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 75.f), en el apartado que proceda de la declaración aduanera de importación, que deberá ser confirmado por un acreditador internacional reconocido por ENAC, lo que exigirá en el momento del despacho disponer de la prueba de tal reconocimiento¹⁴⁴.

A este respecto, la Disposición transitoria décima de la Ley establece una dispensa temporal a la obligación de disponer de una acreditación de la cantidad de plástico reciclado, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, emitida por una entidad certificadora. Durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto, alternativamente a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 77 de la ley, podrá acreditarse la cantidad de plástico no reciclado contenida en los productos, mediante una declaración responsable firmada por el fabricante.

2. El tipo tributario.

El artículo 55 de la LGT define el tipo de gravamen como la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra y deberá aplicarse según disponga la ley propia de cada tributo a cada unidad, conjunto de unidades o tramo de la base liquidable. Es un elemento esencial del tributo que permite determinar la cuantía de la prestación tributaria y que en función de cómo se determine la base imponible —unidades monetarias o físicas—, hablamos de tipos porcentuales o tipos específicos.

¹⁴³ DGT (V0664-23). Consideración de plástico reciclado. La consultante es una empresa cuya actividad es la fabricación de plástico. El artículo 77 de la Ley establece que la base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Tendrá la consideración de plástico reciclado el material definido en el artículo 2.u) de esta ley obtenido a partir de operaciones de valorización a las que hace referencia el artículo 2.bc) de la ley. La cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan. En el supuesto de plástico reciclado químicamente, dicha cantidad se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos. Así pues, para que la cantidad de plástico reciclado contenida en los envases no entre en el cómputo de la base imponible, dicha cantidad, expresada en kilogramos, deberá acreditarse al amparo de la citada norma UNE-EN 15343:2008

¹⁴⁴ DGT V0316-23. Forma de acreditar los kilogramos de plástico no reciclado contenido en los envases no reutilizables en la importación de materia prima En el supuesto de que el importador de productos objeto del impuesto 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 (UNE-EN 15343:2008), o de una declaración responsable firmada por el fabricante (Disposición Transitoria: solo de aplicación durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto), 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).

En el impuesto sobre envases de plástico no reutilizables, el tipo de gravamen es específico, lo cual tiene su lógica, pues para recaudar lo mismo con tipos porcentuales —porcentaje aplicado al valor del producto—, exigiría unos porcentajes demasiado elevados en productos que tienen un precio muy bajo y muy volátiles. De este modo, la Ley 7/2022, instituye un tipo de gravamen exclusivamente específico de 0,45 euros por kilogramo, que aplicado a la base imponible, constituida por la cantidad expresada en kg, resultará el importe a ingresar por los sujetos obligados.

En un régimen en el que se aplican tipos tributarios específicos, es imprescindible que la Autoridad Tributaria ejerza un control físico de los productos que son objeto del impuesto, ya que los ingresos tributarios dependen única y exclusivamente del volumen fabricado, importado o adquirido intracomunitariamente. En otras palabras, cuantos más kilogramos se fabriquen o importen o adquieran, mayores serán los ingresos públicos, y al revés, cuanto menor sea el volumen fabricado, importado, o adquirido menores serán. Por esta razón, la Hacienda Pública debe procurar que tales productos no se evadan su control.

3. El impuesto y la base imponible del IVA.

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables forma parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según el artículo 78. Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se incluyen en el concepto contraprestación y, por tanto, forman parte de la base imponible del impuesto: «4º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido». Lo que comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

Por su parte, el artículo 35.2 del Código de Comercio, contempla que la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.

Capítulo 9

Las deducciones. Contribuyente y adquirente.

1. Las deducciones del impuesto.

Los tributos sobre el consumo deben ser poderosos instrumentos medioambientales, pero lamentablemente el gravamen sobre los «envases de plástico no reutilizables» no consigue esa solidez, por cuanto las deducciones no incentivan a reducir el consumo, no estimula inversiones destinadas a lograr procesos más eficientes, nuevas reacciones químicas o fomentar el consumo de productos degradables, ni siquiera es un tributo que trasluzca un mínimo interés por la «química verde», o por el abandono de la mentalidad de «tomar, usar y desechar», una objeción especialmente patente cuando se examinan las deducciones.

Conforme al artículo 56.5 de la LGT, la cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo. En general, las deducciones son minoraciones con la finalidad de incentivar o neutralizar los efectos del tributo, como sucede, por ejemplo, con las deducciones por inversión o por creación de empleo en el IRPF o en el IS. En el impuesto sobre el plástico, las deducciones no tienen ese propósito, no son incentivos en el sentido del artículo 8 de la LGT, sino más bien minoraciones técnicas correctoras, consecuencia de situaciones específicas, como cuando los productos se destruyen o se reintroducen en las mismas instalaciones donde se fabricaron.

El artículo 80 de la ley regula las deducciones de la cuota. Las deducciones alcanzan únicamente a las cuotas de los contribuyentes obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, es decir, fabricantes y los sujetos que efectúen adquisiciones intracomunitarias, no siendo de aplicación las procedentes de las importaciones, pues su exigibilidad es inmediata y no son objeto de declaraciones periódicas (mensual o trimestral).

1.1. El «Contribuyente» y el «Adquirente».

El estudio de las deducciones exige, en primer lugar, aislar las figuras del «contribuyente» y del «adquirente», debido a que en la Ley se muestran un tanto difusas. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, son «contribuyentes» las persona físicas o jurídicas o las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT¹⁴⁵, que realizan el hecho imponible de impuesto, es decir, que fabrican, importan o adquieren en la UE productos semielaborados, cierres o envases que, conteniendo plástico, son no reutilizables. El contribuyente estará obligado a autoliquidar (modelo 592), y a repercutir el gravamen por las entregas o puestas a disposición en el territorio de aplicación del impuesto. Por su parte, el «adquirente», es la persona distinta del «contribuyente», que obtiene los envases en el territorio de aplicación del impuesto, y que, efectivamente, soporta el impuesto repercutido por el contribuyente. A su vez, el adquirente podrá ser «contribuyente» si los envases los obtiene directamente él mismo, por adquisición intracomunitaria o por importación, siendo que, en ambos casos, además de «adquirente» será «contribuyente».

¹⁴⁵ LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 35.4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

El empresario, que por adquisición intracomunitaria, adquiera bebidas refrescantes contenidas en envases no reutilizables que contienen plástico, tendrá la condición de «contribuyente», pues el impuesto se exige con independencia de que los envases se presenten vacíos o conteniendo, protegiendo, manipulando o presentando las bebidas¹⁴⁶. A su vez, el «contribuyente» que adquirió las bebidas, puede abastecer a un «adquirente» distribuidor situado en el territorio de aplicación del impuesto, y este podrá realizar una segunda entrega, después una tercera, y así sucesivamente. En las entregas sucesivas, no hay repercusión, por lo que el impuesto se trasladará en el precio, si bien cumpliendo con los requisitos formales, establecidos en el artículo 82 de la Ley, que dispone que quienes realicen las ventas o entregas y no sean fabricantes, deberán consignar en un certificado o en las facturas que se expidan, el importe satisfecho, o en su caso, la aplicación de un supuesto de exención y la cantidad de plástico no reciclado incorporado, excepto cuando el adquirente expida las facturas simplificadas a que se refiere el artículo 7.1 del Real Decreto 1619/2012, por el que se regulan las obligaciones de facturación¹⁴⁷.

1.1.1. La condición de contribuyente adquirida por irregularidad.

Está sujeta al impuesto la introducción irregular, en el territorio de aplicación del impuesto, de los productos que forman parte del ámbito objetivo, por las personas que no acrediten la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, o cuando no justifique que los productos han sido objeto de adquisición en el territorio español. Conforme al artículo 76 de la Ley, en estos casos en que el hecho imponible consista en la introducción irregular, será «contribuyente» la persona que posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.

Por otra parte, cuando la irregularidad se refiera a la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse a los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes. Advertir que la declaración debe ser previa, o cuanto menos simultánea a la entrega de los productos, es decir, con anterioridad a la recepción por el adquirente. El proveedor deberá comprobar que los datos que constan en la declaración y los datos del receptor, se corresponden con la realidad, exigiendo en su caso, la acreditación de la identidad de este último. El incumplimiento de esta obligación determinará que se incurra en la obligación de pago, prevista en el artículo 76 de la Ley. En último término, no se trata de una declaración de obligada presentación a la Administración Tributaria, sino ante un documento con trascendencia tributaria que ha de aportar el consumidor al proveedor, lo que determina que dicha aportación pueda efectuarse por la vía que mejor convenga a las partes, siempre y cuando la declaración presentada se ajuste a lo exigido, esto es, que se manifieste el destino de dichos productos.

2. Las deducciones en las adquisiciones intracomunitarias.

¹⁴⁶ DGT V0009-23. Una sociedad dedicada a la fabricación de cables para lo que adquiere intracomunitariamente e importa materias primas. Esas materias primas vienen protegidas por envases de plástico que acaban gestionados como residuos en territorio español. Los envases de plástico no reutilizable sobre los que versa la consulta, dado que están diseñados para contener, proteger, distribuir y presentar la mercancía, tienen la consideración de envase a efectos de este impuesto y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del mismo, siendo irrelevante que el objeto de la compra sean los envases o el producto que es contenido, protegido y presentado mediante el envase. La sociedad consultante tendrá la consideración de contribuyente del impuesto por la realización de las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de los envases.

¹⁴⁷ DGT V0427-23. Obligación de informar sobre el contenido del plástico no reciclado y el importe del impuesto satisfecho, por persona distinta del contribuyente. Aunque las empresas a las que se les adquieran los productos objeto del impuesto no tengan la condición de contribuyentes, en virtud del artículo 82.9. letra b) de la Ley, si el adquirente de los productos lo solicita, deberán consignar en la mencionada factura o certificado el importe del impuesto satisfecho por dichos productos y la cantidad de plástico no reciclado. Sin perjuicio de la salvedad establecida para el caso de que se expidan facturas simplificadas.

Conforme al artículo 71.1.a) de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, por «adquisición intracomunitaria» se entiende la obtención del poder de disposición sobre los productos objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero, en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores. Por consiguiente, al referirse el precepto a los productos «expedidos o transportados», la primera condición para que se origine la adquisición intracomunitaria, será que los productos hayan iniciado el transporte y la traslación física del producto, con independencia de que la operación de adquisición esté documentada con la factura o las formalidades contractuales que se requieran para cada caso. Como persona que recibe y toma posesión de la mercancía, el adquirente situado en el territorio de aplicación del impuesto será «contribuyente» y, de acuerdo a lo previsto en el artículo 76 de la Ley, será la persona obligada a autoliquidar, y en su caso, a trasladar en el precio el gravamen —la repercusión solo se efectúa por el fabricante—. En la autoliquidación del periodo, el «contribuyente», una vez introducidos en el territorio de aplicación del impuesto, podrá minorar de las cuotas devengadas: 1) el importe del impuesto pagado por los envíos que realice fuera del territorio de aplicación del impuesto y 2) el importe del impuesto de aquellos productos destruidos o no adecuados para su utilización.

2.1. Deducción por envíos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

El artículo 80 de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en su apartado primero, se refiere a las deducciones en las adquisiciones intracomunitarias. La letra a) del apartado primero, señala que la cuota devengada en el periodo, podrá minorarse en el importe del impuesto pagado, correspondiente a los productos que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero, fuera del territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, la deducción alude al impuesto ingresado, no siendo de aplicación cuando los productos enviados se refieran a los adquiridos en el mismo periodo de liquidación, puesto que el impuesto todavía no se ha pagado. En este último caso, la deducción no procederá, pero será un supuesto de exención de la letra d) del artículo 75 de la Ley, que contempla tal régimen para los productos que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la liquidación del periodo, se envíen directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. Por lo demás, la efectividad de la deducción quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los productos del territorio de aplicación del impuesto.

Sea como sea, el envío del plástico fuera del territorio exige una apostilla ambiental. Nuevamente el legislador confunde las leyes de la física con las de la política, pues al subordinar el gravamen al territorio, le despoja de cualquier sentido medioambiental. Dicho de otro modo, una vez sobrepasado el territorio de aplicación del impuesto, el plástico no interesa, incluso parece ser que los polímeros pierden la condición de contaminantes. En la Unión Europea, el impuesto especial sobre los envases no reutilizables no está armonizado, siendo este su principal defecto. La idea, cada vez más arraigada, de que tan pronto como el plástico se encuentre fuera del territorio el problema le concierne al otro -país receptor-, exige una armonización. Ciertamente, armonizar es una tarea compleja, pero un mayor trabajo no equivale a imposibilidad, el legislador europeo en ningún caso debe renunciar, incluso para los territorios de fuera de la UE, pues cuando la hipocresía sostenible muestra su mejor cara, es cuando el envase se destina a un tercer país con una laxa o ninguna legislación medioambiental —a pesar del proyecto ONU de un acuerdo mundial legalmente vinculante para finales de 2024—. Es más, por si existen dudas sobre su estéril intención, el artículo 73.b) de

la Ley da buena cuenta, al considerar no sujetos al impuesto los productos enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación.

2.2. Deducción por destrucción e inadecuación para su utilización.

En general, se considera que un producto está totalmente destruido cuando no pueda utilizarse como producto sujeto al impuesto. Por su parte, un producto inadecuado no es un producto destruido, sino tan solo un producto disminuido en sus propiedades, que no le hacen apto para aquello que fue concebido, siendo susceptible de adaptación o reutilización. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80.1 de la ley, cuando un producto del ámbito impositivo se destruye o deja de ser adecuado para su finalidad, se podrá deducir de la cuota devengada en el periodo, los siguientes importes:

1. El «impuesto ingresado» correspondiente a productos que «con anterioridad» a la primera entrega o puesta a disposición por el adquirente intracomunitario, hayan «dejado de ser adecuados» para su utilización o hayan sido «destruidos», como por ejemplo, la destrucción o pérdida irremediable durante el transporte en el curso de un procedimiento de circulación intracomunitaria, iniciado en el ámbito territorial de un Estado miembro distinto al de aplicación del impuesto. En idénticos términos podemos referirnos cuando el producto pierde las condiciones para las cuales fue fabricado.
2. El «impuesto ingresado» correspondiente a productos que, «tras su entrega» o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución al contribuyente para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación. En este caso, los requisitos son distintos: primero, los productos deben haber sido efectivamente entregados al adquirente; segundo, que los productos hayan sido devueltos al contribuyente; y tercero, que el contribuyente reintegre el importe del impuesto al adquirente¹⁴⁸. En el supuesto que sea el adquirente el que realice la adquisición intracomunitaria, la aplicación de la deducción no presentará dificultad, todo lo contrario si el producto destruido o reincorporado al proceso procede de una adquisición ulterior derivada de una venta sucesiva. En estos casos, el cumplimiento de lo dispuesto en la letra c) del apartado uno, del artículo 80 de la Ley, que contempla como requisito para la aplicación de la deducción el reintegro previo al adquirente, comportará otros reintegros, también sucesivos, con la complejidad que ello envuelve.

Sin embargo, no será de aplicación la deducción por destrucción e inadecuación para su utilización, una vez que los productos introducidos se hayan empleado o utilizado en un determinado proceso productivo. El alcance de la deducción responde exclusivamente a la incapacidad de «utilizar» los productos del artículo 68.1.b); por lo tanto, una vez iniciada la actividad a la que están destinados, por el contribuyente o por el adquirente tras su entrega por aquel, excederá de toda lógica aplicar la deducción a la cuota del gravamen devengada por la adquisición intracomunitaria, pues tales productos ya han sido utilizados en el uso o proceso de que se trate. De este modo, no cabe la deducción cuando el adquirente intracomunitario de los productos semielaborados del artículo 68.1.b), sea al mismo tiempo productor de envases y de su proceso resulten desechos o productos inadecuados. La condición originaria de «contribuyente», contraída en el momento de la adquisición, concluye una

¹⁴⁸ DGT V0131-23. Productos de alimentación envasados en bolsas de plástico procedentes de otro estado miembro, y posteriormente se retiran por caducidad. En la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación del contribuyente que ha realizado la adquisición intracomunitaria podrá minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de 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.

vez han sido aceptados los productos, asumiendo el productor, a partir de ese momento, la condición de «adquirente». Respecto al impuesto ingresado correspondiente a tales desechos, le será de aplicación el artículo 81.g) de la ley, que establece la devolución del importe del impuesto pagado para «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»¹⁴⁹.

En ambos supuestos —con anterioridad o con posterioridad a la entrega—, la destrucción o inadecuación deberá ser consecuencia de un evento fortuito o fuerza mayor, y no será de aplicación cuando el hecho perjudicial consista en el final natural del ciclo de vida del envase. Por ejemplo, no será de aplicación la deducción por la rotura necesaria para la apertura del empaque de botellas contenidas en un pallet, protegidas por una película plástica, y destinadas a la subsecuente distribución minorista.

Además de acreditar el pago del impuesto mediante el documento que corresponda, la aplicación de las deducciones anteriores está condicionada a que la destrucción o la reintroducción de los productos sean hechos efectivamente probados por cualquier medio de prueba. Sin embargo, en las adquisiciones intracomunitarias, al contrario que en la fabricación, acreditar la reincorporación al proceso de fabricación de las piezas defectuosas recibidas, será una tarea enormemente compleja, ya que el fabricante está situado en un territorio distinto al de la aplicación del impuesto. Si bien, en estos casos, el adquirente que no sea contribuyente siempre podrá solicitar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 81.1.d) de la Ley, la devolución, o bien, el contribuyente intracomunitario aplicarse la deducción del artículo 80.1.a), por enviar tales productos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

3. Las deducciones en la fabricación.

La producción en general, y en particular cuando esta se incrementa, conlleva el aumento de los errores, y por tanto de las devoluciones a las empresas productoras, lo que en muchos casos representa el retorno del producto en estado defectuoso. Del mismo modo, el alza de la oferta en diferentes áreas y territorios, genera mayores exigencias, siendo vulnerable a defectos y a devoluciones. De ahí que, de forma análoga a las adquisiciones intracomunitarias, el artículo 80.2 de la Ley, establece deducciones específicas para aquellos productos del ámbito objetivo del impuesto, que son devueltos para su destrucción o para reintroducción al proceso productivo.

3.1. La deducción cuando los productos son objeto de devolución para su destrucción.

Conforme al artículo 80.2 de la Ley, cuando los productos han sido objeto de devolución para su destrucción, las cuotas devengadas en el periodo de liquidación en el que se produzcan tales devoluciones, podrán minorarse en el importe del impuesto ingresado respecto de dichos productos, previo reintegro del importe de este al adquirente. Sin embargo, la aplicación de tal deducción puede crear una cierta confusión. La deducción que se origine por la devolución de «preformas» defectuosas, destinadas a la fabricación de botellas PET, no se aplicará al fabricante de las botellas, sino al de preformas, pues el artículo 71 de la Ley señala que no tiene la consideración de fabricación, la elaboración de envases a partir exclusivamente de preformas o láminas empleadas en la fabricación¹⁵⁰. En el supuesto que el fa-

¹⁴⁹ No debe confundirse con la exención prevista en el artículo 75 g) para las adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

¹⁵⁰ DGT V0131-23. Fragmentos de las bobinas de film que se descartan en el proceso de envasado, sin que hayan llegado a transformarse en envases. Cuando los productos semielaborados recibidos por los adquirentes no se hayan empleado para la obtención de envases será de aplicación el supuesto de devolución del artículo 81 de la Ley 7/2022. En los supuestos que se devuelvan que sean

bricante de botellas no adquiera las «preformas» a un tercero, sino que las fabrica juntamente con las botellas, primero las preformas y después por soplado la botella, incluso si ambos procesos pueden combinarse en una sola máquina, la deducción solo se aplicará a la fabricación de las preformas, y no a la fabricación de las botellas. Tampoco se aplicará la deducción, cuando los productos hayan sido destruidos con anterioridad al devengo del impuesto, pues con arreglo al artículo 73. a), será un supuesto de no sujeción.

Otra cuestión será, cuando los productos semielaborados ya han sido manipulados por el adquirente y se deterioran o resultan inadecuados en el proceso de que se trate. En los supuestos que el producto semielaborado, por ejemplo un film plástico no reciclado, se utilice por el adquirente para confeccionar bolsas de plástico que contienen los productos que luego vende a sus clientes, cuando por fallos en el etiquetado, problemas de calidad, deterioro en el transporte, caducado, o que no reúne las condiciones adecuadas para su comercialización, y no llegan a ser enviadas a los clientes, el adquirente no puede beneficiarse del supuesto de devolución del artículo 81.1.g) de la Ley 7/2022 (devolución por sobrantes del producto semielaborado) puesto que los productos semielaborados ya han sido destinados a la obtención de envases, siendo estos los que han resultado deteriorados o inadecuados. Únicamente cabe la recuperación del Impuesto Especial a través del contribuyente que ha suministrado el producto semielaborado, y que ha realizado el hecho imponible de fabricación. En estos casos, si los envases se devuelvan al contribuyente que fabricó los productos semielaborados (bobinas de film), para que dichos productos sean destruidos o reincorporados al proceso de producción, este tendrá derecho a la deducción en su liquidación siempre y cuando reembolse al consultante el impuesto que este hubiera satisfecho¹⁵¹.

Por último, hay que tener presente que la destrucción o devolución de los productos que incorporen plásticos reciclados, exige una precisa trazabilidad, pues, a pesar de que el producto haya sido destruido, la proporción de plástico reciclado que incorpore el producto devuelto para su destrucción no será objeto de deducción, al no haber soportado previamente el gravamen.

3.2. La deducción por reincorporación al proceso productivo.

En general, el destino de los productos desechados y devueltos al contribuyente/fabricante, es la destrucción; sin embargo, en ocasiones se reincorporan al proceso productivo. Conforme a lo dispuesto en el artículo 80.2 de la Ley, «el contribuyente que realice la fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que sean objeto de devolución para su reincorporación al proceso de fabricación, en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produzcan dichas circunstancias, podrá minorar, de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de dichos productos que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente».

Las piezas defectuosas algunas veces se tratan como desperdicios, como las destinadas a la alimentación, que de acuerdo con su normativa específica, no pueden reciclarse reincorporándolas de nuevo al proceso. Pero en otras, las piezas se someten a un tratamiento, incor-

objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produzcan dichas circunstancias, podrá minorar, de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de dichos productos que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente.

¹⁵¹ DGT V0131-23. Unidades de productos ya envasados, que durante el proceso productivo se descartan por fallos en el etiquetado, defectos de producción, problemas de calidad, pruebas de laboratorio, etc. y las mismas no llegan a ser enviadas a los clientes. La entidad consultante tiene por objeto la actividad de fabricación y venta de productos de panadería y bollería industrial. La entidad vende el producto en bolsas de plástico no reciclado con dos envases, un envase unitario de cada una de las 12 unidades de magdalenas, y un segundo envase del total de las 12 magdalenas con la marca impresa y todas las especificaciones necesarias para la venta.

porándose nuevamente al proceso productivo mediante molido y trituración, incorporándose en proporciones reducidas a la resina virgen utilizada en el proceso. Responden a dos situaciones distintas: 1) la reincorporación de piezas defectuosas «pre-consumo», que no han devengado el impuesto, pues aún no se ha realizado la primera entrega o puesta a disposición, y 2) la reincorporación de piezas defectuosas devueltas por el adquirente, una vez devengado, ingresado y repercutido el impuesto. En la primera, las piezas defectuosas surgen en la propia planta de fabricación, por lo que se trata de un material de desecho de «historia controlada», es decir, limpio y no contaminado. Pueden originarse al inicio o al final de la producción y normalmente presentan defectos en sus dimensiones, espesor, sellado, impurezas, etcétera, en definitiva, que no cumplen los requisitos técnicos exigidos. Tal reincorporación está prevista en el artículo 73.a) de la Ley, como un supuesto de no sujeción: «la fabricación de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto cuando, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos». En la segunda, cuando la reincorporación se realice una vez devengado, ingresado y repercutido el impuesto, será de aplicación la deducción, minuyendo la cuota a ingresar del periodo, previo reintegro de su importe al adquirente.

Sin embargo, debido a sus propias características, la pieza defectuosa en ocasiones difícilmente es reciclable, pueden ir ensambladas a partes metálicas o ser piezas compuestas por materiales plásticos de desigual naturaleza, que son difícilmente separables. Por esta razón, es importante observar que no será lo mismo reincorporar a la fabricación un producto inadecuado, que reciclar los subproductos derivados del proceso, es decir, desechos o residuos originados durante la producción. Efectivamente, las coladas del moldeo o los recortes de la extrusión por soplo, no son productos defectuosos o inadecuados, sino insumos reciclables tras un proceso de triturado y molienda, que finalmente se mezclan en pequeñas cantidades con la resina virgen que entra en el proceso.

3.3. Las condiciones de las deducciones en la fabricación.

La aplicación de las deducciones está sujeta a condiciones, el incumplimiento de alguna de ellas dará lugar a la pérdida de la deducción y de las sanciones que pudieran imponerse. Las condiciones son las siguientes: 1) que se haya producido el devengo del impuesto; 2) que efectivamente se haya producido el hecho, o sea, que la devolución, la destrucción o la reincorporación al proceso de fabricación de los productos, efectivamente se haya producido; 3) que los hechos puedan ser probados ante la AEAT, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho; y 4) que se acredite el pago del impuesto mediante el correspondiente documento justificativo.

El artículo 106 LGT, en su apartado cuarto, contempla que las deducciones deberán justificarse de forma prioritaria, mediante la factura que acredite haber realizado la operación, si bien la factura no constituye un medio de prueba privilegiado. Cuando la Administración tributaria cuestione su efectividad, corresponderá al obligado tributario la carga de la prueba sobre la realidad de la operación. Presentada la prueba, no bastará la mera respuesta sin motivación, será indispensable que la Oficina Gestora desvirtúe la justificación exhibida, exponiendo en su caso, las razones para su recusación, no siendo suficiente argumentaciones genéricas, sino el resultado de la valoración del conjunto de pruebas aportadas concluyendo con lo que resulta lógico de acuerdo con las reglas del criterio humano.

3.4. Deducciones con resultado negativo.

Las deducciones pueden dar lugar a autoliquidaciones negativas, tan solo bastará que la cuantía a deducir por los hechos citados sea superior a la cuota a ingresar del periodo. En este supuesto, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde que se produjo el exceso, o bien, en el

último período de liquidación del año natural, se podrá solicitar la devolución del saldo existente. De ahí que su verdadera naturaleza corresponda más a una devolución que a una deducción en el sentido de la Ley General Tributaria.

Capítulo 10

Las exenciones.

1. Los supuestos de exención.

Son supuestos de exención los que a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal (artículo 22 de la LGT). En el impuesto sobre los envases de plástico de un solo uso, más por razones sociales que medioambientales, las exenciones están supeditadas al destino que finalmente tengan los envases, aun cuando lo que parece verdaderamente relevante, más que el universo de las exenciones fiscales, son los hábitos y mentalidad de los consumidores y usuarios. Por el lado de la técnica jurídica, la Ley del impuesto ha optado por un sistema dual, normalizado en supuestos de devolución y supuestos de exención que, en muchos casos, son realmente supuestos de no sujeción. De este modo, la Ley distingue dos clases de exenciones: las operaciones directamente exceptuadas de ingresar; y las operaciones que comportan la devolución al adquirente o al consumidor del impuesto previamente ingresado.

Los titulares de las exenciones son los que intervienen en el mercado de los productos que hacen uso de los envases de plástico no reutilizables. La ley del impuesto renuncia a precisar quiénes son los participantes, tan solo distingue entre el «contribuyente», la persona que realiza el hecho imponible que recae sobre la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los envases que contienen plástico no reutilizable; y el «adquirente», la persona distinta del «contribuyente» que obtiene envases en el territorio de aplicación del impuesto, y quien soporta el impuesto repercutido por el «contribuyente». En contraste, el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, elabora una exhaustiva relación: 1) los fabricantes de envases dedicados, tanto a la fabricación de envases como a la importación o adquisición en otros Estados de la Unión Europea, de envases vacíos ya fabricados, es decir, los «contribuyentes», según la norma reguladora del impuesto; 2) envasadores, dedicados tanto al envasado de productos como a la importación o adquisición en otros Estados miembros de la Unión Europea de productos envasados para su puesta en el mercado, que también son «contribuyentes», pero que también en ocasiones pueden ser «adquirentes»; y 3) comerciantes o distribuidores, dedicados a la distribución, mayorista o minorista, de envases o de productos envasados, y que son, en los términos de la Ley del impuesto, «adquirentes». A los agentes económicos mencionados, conforme lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 7/2022, les será de aplicación las siguientes exenciones del impuesto:

2. La fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de envases que contengan plástico no reutilizable, productos intermedios para la fabricación de esos envases, y los destinados a permitir su cierre que contengan plástico, que se destinen a «medicamentos», «productos sanitarios», «alimentos para usos médicos especiales», «preparados para lactantes de uso hospitalario» y «residuos peligrosos de origen sanitario».

Están exentas la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de material polimérico al que se le pueden haber añadido aditivos o sustancias, y que se refiere el artículo 68.1.a) y los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), que se destinen a obtener envases, y destinados a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen

sanitario. Del mismo modo, están exentos, los productos señalados en el artículo 68.1.c) que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, destinados a los mismos usos. Ahora bien, para la aplicación de exenciones, conforme al artículo 71.2 de la Ley, respecto de los conceptos y términos que no se definan en la propia Ley, se estará a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y de carácter estatal relativa a los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. Atendiendo a dicho precepto se considera lo siguiente:

- (a) «Medicamento». En ausencia de una definición en la Ley, el término medicamento debe atenderse por su acepción general, lo que incluye tanto los medicamentos de uso humano como de uso veterinario. No puede pasar inadvertido que los animales criados, mantenidos, sacrificados y destinados a la alimentación humana, tienen sus riesgos, no exentos de peligro para la salud humana. La ausencia de acotación entre el uso veterinario y el uso humano, no da lugar a la interpretación, de no ser así, el legislador aludiría expresamente a cada modalidad, como por ejemplo sucede en la Ley 37/95 del IVA, cuando se refiere a los tipos tributarios. En idénticos términos se pronuncia la Real Academia de Medicina de España, cuando define el medicamento como la «sustancia o combinación de sustancias con propiedades para el tratamiento o prevención de enfermedades en seres humanos o en animales».

El Real Decreto 1345/2007, por el que se regula el procedimiento de autorización, registro y condiciones de dispensación de los medicamentos de uso humano, entiende por medicamento la sustancia, o combinación de sustancias, que se presente como poseedora de propiedades para el tratamiento o prevención de enfermedades en seres humanos, o que pueda usarse, o administrarse a seres humanos con el fin de restaurar, corregir o modificar las funciones fisiológicas, ejerciendo una acción farmacológica, inmunológica o metabólica, o de establecer un diagnóstico médico. Por su parte, el Reglamento (UE) 2019/6, sobre medicamentos veterinarios, define el «medicamento veterinario» como toda sustancia, o combinación de sustancias, que cumple al menos una de las condiciones siguientes: a) que sea poseedora de propiedades para el tratamiento o prevención de enfermedades en animales; b) que se use en animales con el fin de restaurar, corregir o modificar funciones fisiológicas al ejercer una acción farmacológica, inmunológica o metabólica; c) destinados a animales con el fin de establecer un diagnóstico; y d) usados para la eutanasia de animales. Ambos tipos de medicamentos —humanos y veterinarios—, deberán estar debidamente autorizados y registrados por la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios o por la Comisión Europea, de acuerdo con los procedimientos establecidos para cada caso.

La exención comprende los envases destinados al acondicionamiento primario, o sea, el envase o cualquier otra forma de acondicionamiento que se encuentre en contacto directo con el medicamento; y el embalaje exterior del acondicionamiento primario.

- (b) «Productos sanitarios». Comprende una serie de productos que no actúan, como hacen los medicamentos, en el cuerpo humano a través de un mecanismo químico, farmacológico, inmunitario o metabólico, sino que más bien están destinados a fines diagnósticos, terapéuticos o profilácticos. El Real Decreto 1591/2009, de 16 de octubre, por el que se regulan los productos sanitarios, los define como cualquier instrumento, dispositivo, equipo, programa informático, material u otro artículo, utilizado solo o en combinación, incluidos los programas informáticos destinados por su fabricante a finalidades específicas de diagnóstico y terapia con fines de: 1) diagnóstico, prevención, control, tratamiento o de una enfermedad, lesión o deficiencia; 2) investigación, sustitución o modificación de la anatomía o de un proceso fisiológico; 3) regulación de la concepción. Entre otros, podemos citar, muletas, electrodos, marcapasos, sondas, prótesis, lentillas, instrumental quirúrgico, implantes, fonendoscopios, así como elementos de laboratorio como

matraces, probetas, microscopios, etcétera. Con polipropileno, por ejemplo, se fabrican cuerpos de jeringuillas o inhaladores; con polietileno, envases y botellas para medicamentos, con copolímero EVA (etileno y acetato de vinilo), bolsas para suero o sangre¹⁵².

- (c) «Alimentos para usos médicos especiales». No se incluyen los alimentos para usos veterinarios, pues el término «medico» se refiere exclusivamente a la salud y a las enfermedades del ser humano. El artículo 2, punto 1, párrafo g del Reglamento (UE) Nº 609/2013, define los alimentos para usos médicos especiales como los «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». Adviértase que incluye los preparados fabricados para satisfacer las necesidades nutricionales de lactantes con trastornos y enfermedades durante los primeros meses de vida y que por tanto, son distintos a los destinados a la nutrición en general que se examina en el apartado siguiente.
- (d) «Preparados para lactantes». Son los productos alimenticios sucedáneos de la leche materna de uso hospitalario, en forma líquida o en polvo, destinados satisfacer las necesidades nutritivas de los lactantes -que tengan menos de doce meses- durante los primeros meses de vida hasta la introducción de la alimentación complementaria adecuada. Son productos obtenidos básicamente, a base de leche de vaca u otros animales, que deben cumplir ciertos parámetros y requisitos obligatorios –pureza, cantidades, proteínas, calorías, vitaminas, lípidos, etiquetado, etcétera- que se elaboran exclusivamente por medios físicos y se envasan en recipientes que preservan las cualidades higiénicas, o de otra índole, para evitar la alteración en la manipulación, almacenamiento y distribución. La exención solo alcanza a los usos hospitalarios, estando excluidos los que no cumplen tal condición, lo que conlleva a que en el momento de realizar el hecho imponible –la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria-, el sujeto obligado deberá segmentar y separar los envases en función de su destino. Por su parte, el Real Decreto 867/2008, de 23 de mayo, por el que se aprueba la reglamentación técnico-sanitaria de los preparados para lactantes, distingue los lactantes, hasta los doce meses de vida, de los «niños de corta edad», entre uno y tres años, lo que exigirá a los sujetos obligados atender tal distinción, como ocurrirá cuando los envases que contienen leche en polvo estén destinados a ambos grupos de edad.
- (e) «Residuos peligrosos de origen sanitario». El artículo 71.1.f) de la Ley, los define como aquellos residuos que requieren su depósito en contenedores sanitarios, cuya gestión está sujeta a requisitos y normativas específicas para prevenir la propagación de enfermedades y garantizar la protección de la salud y seguridad de la ciudadanía. Es decir, todos los residuos, cualquiera que sea su estado, generados en centros sanitarios y veterinarios, incluidos los envases y residuos de envases, que los contengan o los hayan contenido.

¹⁵² DGT V0544-23.Productos sanitarios, equipos de protección individual. La consultante importa equipos de protección individual (EPI), categoría I, DUAL, clasificados como productos sanitarios Clase I. Dichos productos vienen dentro de una caja de cartón, agrupados en varias unidades mediante un retráctil. Solicita saber si la actividad que realizan puede acogerse a los supuestos de exención del artículo 75 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Por otra parte, la consultante señala que importa equipos de protección individual (EPI), categoría I, DUAL (responden a un doble uso: protección de pacientes y de profesionales), clasificados como productos sanitarios Clase I (Productos que no entran en contacto con el paciente o que entran en contacto sólo con la piel intacta. Productos que penetran por orificio corporal como la boca o la nariz, de uso pasajero), embalados en los envases señalados anteriormente. En la medida en que los productos que importa la consultante tengan la consideración de productos sanitarios y como tales cumplan con los requisitos establecidos en el Real Decreto 1591/2009, de 16 de octubre, y en el Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo, la importación de los envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto conteniendo los citados productos, estará sujeta y exenta en virtud del artículo 75, letra b) de la Ley.

La efectividad de la exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo de los productos a los usos previstos. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los productos a favor de aquellos adquirentes que los destinen a tales usos, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de los productos que da derecho a gozar de la exención del impuesto. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. 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.

La exención no comprende los envases destinados a ciertos productos, sino los que contienen y protegen los productos que son introducidos en el territorio de aplicación del impuesto, por ejemplo, los envases empleados en la importación de colirio para los ojos o en la leche en polvo de los lactantes. El artículo 75. b) señala que estarán exentas, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan, la importación o adquisición intracomunitaria de envases a los que se refiere el artículo 68.1.a) que se introduzcan en el territorio de aplicación del impuesto prestando 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. La exención se refiere al envase que contiene o protege el producto en el momento de su introducción. Dicho de otro modo, aunque el envase esté, lleno se devengará el impuesto, y si lo que contiene es «medicamentos», «productos sanitarios», «preparados para lactantes de uso hospitalario» o «residuos peligrosos de origen sanitario», el envase estará exento. Así debe ser, pues la aplicación de la exención, como en cualquier otro tributo, requiere previamente la realización del hecho imponible, que en este caso es la importación o adquisición intracomunitaria de envases de un solo uso que contienen plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo o presentando la mercancía. A partir de entonces, si el uso y destino es el previsto en la Ley, la operación estará exenta del pago del impuesto, sin que sea necesario en estos casos, una declaración previa de exención¹⁵³.

No obstante, la exención no alcanza a la «introducción irregular». Si bien conforme el artículo 72.2 de la Ley, la irregularidad siempre dará lugar al hecho imponible, no será de aplicación la exención, con independencia del uso y destino que finalmente tenga y de la condición de la persona que lo posea, comercialice, transporte o utilice.

¹⁵³ DGT (V0480-23). Importación y adquisición intracomunitaria de envases vacíos y llenos destinados a productos sanitarios y medicamentos. En primer lugar, la consultante pregunta si las entidades distribuidoras que importen o realicen adquisiciones intracomunitarias de envases vacíos que posteriormente van a contener, proteger, manipular, distribuir o presentar productos sanitarios, deben solicitar a sus clientes (hospitales, clínicas, farmacias, etc...) una declaración en el que se indique el destino sanitario del envase con la finalidad de hacer efectiva la exención del impuesto conforme a lo previsto en el artículo 75 letra a) de la Ley 7/2022. En este caso, se refiere a envases vacíos, que aún no contienen productos a los que se refiere el supuesto de exención mencionado, entonces, para poder aplicar la exención, el contribuyente debe disponer de una «declaración previa» formulada por los adquirentes que dan a los productos el destino que justifica la exención; sin esa declaración no cabe aplicar la exención. En segundo lugar, se pregunta si cuando se importe o distribuya un producto sanitario terminado ya/ensado la empresa que comercializa el producto sanitario, debe recabar de hospitales, clínicas, farmacias, o cualquier otra institución algún tipo de certificado acreditativo del uso del producto sanitario. En este caso, el precepto de aplicación es el artículo 75 letra b) de la ley, referido a los envases que contienen, protegen, manipulan, distribuyen y presentan los medicamentos o los productos sanitarios, para los cuales no es obligatorio solicitar la declaración previa formulada por los adquirentes, sin perjuicio de que el contribuyente que aplica la exención deberá acreditar la procedencia de la misma por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

4. La fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero.

El forraje es la parte vegetativa de las plantas que se utiliza en la alimentación del ganado, una vez cortada o segada, bien directamente o bien conservada¹⁵⁴. El «ensilado» es un proceso de conservación de forrajes o cereales con alto contenido de humedad, que consiste en conservarlos por medio de fermentaciones, que los mantienen en un estado semejante al que poseen cuando están frescos, alargando su conservación y su poder alimenticio, evitando su deterioro aeróbico –podredumbre-, al ser expuesto al aire. Para este fin, además de los silos tradicionales verticales de hormigón o metal, hoy prácticamente en desuso, se utilizan los silos de zanja, de trinchera, de plataforma o directamente sobre el terreno, cuyo cierre se efectúa con plástico, principalmente polietileno, logrando modelar los campos de cultivo con generosos montículos cubiertos de plástico negro. Tras la recolección del cereal, y como subproducto del cultivo de los diferentes cereales (trigo, cebada, centeno, etcétera), la paja queda dispuesta en el campo en hileras, de donde se recoge mecánicamente, formando «pacas» rectangulares, o «rotopacas» si son cilíndricas. La exención alcanza exclusivamente al plástico presentado en rollos y empleado para envolver o cubrir las balas o rotopacas. Se presentan en bobinas de diversos pesos y de un espesor estándar, normalmente fabricados en co-extrusión -que incorpora varias capas de polímeros con propiedades diversas en un solo film flexible o lámina-, en polietileno de baja densidad y que cumple con UNE-EN-13207 para películas termoplásticas para ensilado, además de incorporar aditivos estabilizantes. Para envolverlas y aislar las rotopacas del aire, se utiliza una encintadora, una máquina que envuelve la rotopaca con la lámina de film de plástico estirable, similar a las máquinas situadas en los aeropuertos que empaquetan maletas. Ciertamente, el film de plástico utilizado en el ensilado no es un envase en el sentido habitual del término, aun así, se ajusta a la definición del artículo 68.1.a) de la Ley y del artículo 2 del Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, por ser un artículo diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y por lo tanto sujeto al impuesto, pero exento.

La exención no alcanza a todos los usos agrícolas o ganaderos, tan solo al rollo de plástico empleado en el ensilado una vez envuelto el fardo o bulto de forraje o cereal, descartando cualquier otro uso, aun cuando constituya una actividad agrícola o ganadera, como el ensilado en zanja con material plástico, que no se entrega juntamente con la mercancía. Ciertamente, el uso de plástico en la agricultura y ganadería no es exclusivo del ensilado en fardos, se utiliza film plástico no flexible en la producción de frutas y hortalizas, cultivos en acolchado en túnel, invernaderos, pantallas térmicas, canalizaciones, tuberías de riego, goteros, aspersores, mangueras, recubrimientos de embalses, macetas, contenedores, etcétera; en estos casos, el plástico se utiliza en usos distintos al envase, por lo tanto están fuera del ámbito objetivo, salvo que el plástico en cuestión hubiera devengado el impuesto, al ser inicialmente su destino la fabricación de envases no reutilizables, por ejemplo, rollos de plástico destinado a pacas, pero luego destinado a cubrir un invernadero. Entonces, será una operación exenta, en virtud del párrafo primero del artículo 75.g) de la Ley, o con el derecho a devolución para el adquirente reconocido en el artículo 81 de la misma Ley, ambas cuestiones examinadas más adelante.

¹⁵⁴ FERRER, SAN MIGUEL y OLEA. Nomenclátor básico de pastos en España 2001.

5. La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados cuando no se destinen a envases del ámbito objetivo del impuesto.

Conforme al artículo 68 de la Ley, el «impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables» es un tributo indirecto, que recae sobre la utilización de 1) envases no reutilizables que contengan plástico, 2) productos plásticos semielaborados, destinados a la obtención de dichos envases y 3) de productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables. Maticemos que el gravamen no recae sobre los plásticos semielaborados y los cierres de plástico por sí mismos, es decir, con independencia de su uso y destino, sino tan solo cuando se destinen a obtener envases no reutilizables. Los destinados a usos distintos, no se encuentran entre los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

El artículo 71.e), entiende por «productos semielaborados» los intermedios obtenidos a partir de materias primas, que han sido sometidas a una o varias operaciones de transformación -extrusión, moldeo o calandrado-, y que requieren de una o varias fases de transformación posteriores para poder ser destinados a su función como envase, por ejemplo, las preformas y las láminas termoplásticas. En este contexto, la letra g) del artículo 75 de la Ley, establece la exención para la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de plásticos semielaborados, cuando no se destinen a envases sujetos al impuesto. Sin embargo, tales productos están fuera del ámbito objetivo del impuesto, pese a ello, la letra g) del artículo 75 instituye un régimen exención, lo que en principio parece una contradicción. Aplicar una exención, exige necesariamente, que se produzca el hecho imponible y este solo se originará cuando se fabrique, importe o se adquiera el producto, incluido en el ámbito objetivo del impuesto.

No obstante, la exención solo podrá aplicarse cuando después de la primera entrega o puesta a disposición al adquirente, con anterioridad a la finalización del periodo de liquidación, este manifieste que el plástico semielaborado finalmente no se destinará al fin previsto. En el supuesto de producirse el ingreso del impuesto, conforme a lo dispuesto en el artículo 81, el adquirente tendrá derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado. Incluso para el fabricante, la exención tiene su justificación administrativa, por ejemplo, el poliestireno se emplea en múltiples usos, desde el embalaje hasta el aislamiento térmico en paredes y edificios, refrigeradores y neveras. Ante la dificultad de saber la cantidad que se destina a uno u otro uso, en el instante de la fabricación, el fabricante podría optar por declarar como devengado el total de lo producido y simultáneamente, en el mismo periodo de autoliquidación, aplicarse la exención por usos distintos a embalajes no reutilizables.

Del mismo modo, la exención se aplica para los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no vayan a utilizarse en dichos usos, como por ejemplo, los cierres y etiquetas que se fabrican por separado antes de ensamblarse para formar unidades de envasado para bebidas, que finalmente son incorporados a botellas reutilizables.

Por último, indicar que la efectividad de la exención queda condicionada a que se acredite el destino efectivo dado a dichos productos. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de estos a favor de los adquirentes deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la LGT.

6. La adquisición intracomunitaria de productos enviados directamente a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.

La letra d) del artículo 75 de la Ley, contempla la exención de los productos adquiridos intracomunitariamente y nuevamente enviados a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. Es una exención condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos: 1º) que los productos enviados sean los mismos que los recibidos; 2º) que el envío se realice por la persona que los recibió, o por su cuenta; 3º) que el envío se realice en el periodo establecido, que será antes de la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto; y 4º) que el envío de los productos se lleve cabo de forma directa. La introducción, por ejemplo, de botellas de un solo uso, utilizadas en una planta embotelladora situada en España para el llenado de productos, tales como los de limpieza, baño o productos para el cabello, y que una vez llenados se envían dentro del periodo de liquidación –mensual o trimestral-, a un territorio distinto al de la aplicación del impuesto, estará exenta del gravamen. De hecho, no debe confundirse la exención con la deducción del artículo 80 de la Ley, respecto de los productos enviados por el contribuyente, o por un tercero, fuera del territorio de aplicación del impuesto. La diferencia radica en el momento en que se efectúa el ingreso, si la autoliquidación se presenta con anterioridad al envío de los productos, en la siguiente liquidación se aplicará la deducción por el importe del impuesto pagado en el periodo anterior, si el envío se produce en el periodo de liquidación y previamente a la fecha de ingreso, entonces será un supuesto de exención.

Por lo demás, la exención está condicionada a la salida efectiva de los productos que deberá estar convenientemente documentada. Cuando se envíen a terceros países, el DUA de exportación será el documento apropiado, pero no sucederá lo mismo con las entregas comunitarias en las que la factura no será suficiente como elemento probatorio. No se considera probado, con carácter general (DGT V0204/2018), la salida efectiva de los productos por la mera presentación de los documentos que se refieren el apartado 2 del artículo 13 del RIVA —CMR, conocimiento de embarque, factura de flete aéreo, factura del transportista, póliza de seguros, documentos del pago del transporte, documentos notariales, recibo del almacenamiento—, sin perjuicio de que, en cada caso concreto, la AEAT pueda estimar que tales medios de prueba son suficientes para confirmar la salida efectiva de los productos, mediante su valoración conjunta o individual. Consecuentemente, ante las pruebas aportadas por el contribuyente, no bastará una desestimación genérica, sino que corresponderá exponer los motivos del rechazo, que deberán ser claros, precisos y suficientemente razonados.

7. La adquisición intracomunitaria de productos que han dejado de ser adecuados para su utilización o han sido destruidos.

En la medida que el impuesto sobre los envases de plástico de un solo uso representa un gravamen sobre el consumo, no podrá aplicarse respecto de los productos que se hayan destruido o perdido irremediablemente, pues lógicamente no podrán consumirse. Un producto está totalmente destruido cuando no pueda utilizarse como producto sujeto al impuesto. Por su parte, un producto inadecuado es el disminuido en sus propiedades, que le hacen no apto para aquello que fue concebido, siendo susceptible de adaptación¹⁵⁵. El artículo 75.1.e) de la ley dice que están exentas las adquisiciones intracomunitarias de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a la

¹⁵⁵ ÁLVARO VIDAL OLIVARES. *Ius et Praxis* versión On-line ISSN 0718-0012. *Ius et Praxis* v.8 n.2 Talca 2002. El riesgo de las mercaderías en la compraventa internacional en la convención de Viena sobre compraventa internacional de mercaderías. El autor citando a GUILLERMO ALCOVER GARAU destaca que la doctrina mayoritaria es de la opinión que la expresión "deterioro o pérdida" de las mercaderías debe entenderse en su sentido más amplio, más allá de su desaparición o detrimento físico. Consecuentemente, por pérdida, no sólo hay que entender destrucción, extravío o robo de las mercaderías [supuesto de desaparición], sino también otros supuestos en los que interviene un hecho que impide que el comprador las reciba. Por su parte, el deterioro comprende cualquier caso en que las mercaderías no sean conformes con el contrato acorde lo dispone el artículo 35 de la Convención, es decir, deterioro equivale a "falta de conformidad"

finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos. Nuevamente se contraponen la exención y la deducción, en este caso, la exención del artículo 71.1.e) y la deducción del artículo 80.1, materias antagónicas que se aplicarán dependiendo de si el impuesto ha sido ingresado o no. Dicho de otro modo, cuando un producto ha dejado de ser adecuado para su utilización o ha sido destruido, estará exento, siempre y cuando el gravamen correspondiente a dicho producto no haya sido ingresado, en caso contrario, será una deducción de la cuota a ingresar en el siguiente periodo de liquidación.

8. La importación o adquisición intracomunitaria de envases con contenido no reciclado que no exceda de 5 kilogramos en un mes.

La exención pretende no someter al tributo las pequeñas importaciones o adquisiciones intracomunitarias. Con este propósito, la letra f) del artículo 75 de la Ley, establece la exención para operaciones de importación o adquisición intracomunitaria de envases a los que se refiere el artículo 68.1.a), tanto si se introducen vacíos, como prestando la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de otros bienes o productos, siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos envases no exceda de 5 kilogramos en un mes.

La aplicación de la exención exige conocer la cantidad de reciclado incorporado y cuál es su aportación respecto del peso total del producto, es decir, requiere identificar si contiene más o menos de un porcentaje concreto. La ausencia de una armonización europea al respecto complica su aplicación, pero en general podemos utilizar la siguiente expresión.

$$x (\%) = a / b * 100$$

Donde, x , es el porcentaje de plástico reciclado contenido en el envase, expresado en porcentaje; a , es el peso del plástico reciclado utilizado para producir el envase; b , es el peso del plástico total utilizado para producir el envase. Por lo tanto, la cantidad de plástico reciclado contenido en un envase debe verificarse y cuantificarse, no solo por su relevancia en la determinación de la base imponible, sino también para acceder a la exención de pequeñas importaciones o adquisiciones intracomunitarias, lo que obligará en ambos casos, a justificar convenientemente la trazabilidad del producto.

Por otra parte, el cómputo de los 5 kilogramos debe hacerse de forma independiente para cada uno de los hechos imponibles en el mes natural. De este modo, el empresario que importe en un mes natural productos objeto del impuesto con un contenido en plástico no reciclado, por ejemplo, de 3 kilogramos y paralelamente lleve a cabo una adquisición intracomunitaria superior a 5 kilogramos, la importación será una operación exenta, mientras que la adquisición intracomunitaria estará sujeta al gravamen.

9. Los requisitos formales de las exenciones.

El establecimiento *ex novo* del impuesto, además del impacto en términos de coste que representa la carga fiscal, debe añadirse la carga administrativa por la introducción de registros, comunicaciones y declaraciones de obligado cumplimiento. La aplicación de las exenciones es buena muestra de la magnitud de la carga, pues están condicionadas a rigurosas formalidades, cuyo incumplimiento comportará la pérdida de la exención. En la industria, los registros controlan las materias que se transfieren de un proceso a otro, de una compañía a otra, y al consumidor, ahora bien, los registros de las operaciones, movimientos y procesos, además de ser imprescindibles para optimizar las unidades productivas, lo son también para la Hacienda Pública. En las exenciones, no bastará entonces, sin más, conocer el

destino del plástico gravado, los contribuyentes deberán registrar tal circunstancia en la contabilidad que hace referencia el artículo 82.4 de la Ley, además de acreditar la efectividad de la exención para cada producto.

Incluso, cuando el plástico semielaborado resulte exento para la fabricación, conforme al artículo 75.g), o la importación o adquisición intracomunitaria de productos plásticos semielaborados destinados a fabricar envases no sujetos, la exención no relegará al «contribuyente» de sus obligaciones, sino que conservará su condición y proseguirá con la contabilidad de movimientos, operaciones y procesos -caso de fabricantes-, y en el libro registro de existencias -caso de adquirentes-, indicando expresamente los productos que por razón de su destino han sido entregados exentos. Incluso si el plástico tiene un origen reciclado, la exención no declina de la presunción de que todo plástico está fabricado, importado o adquirido en la UE, con material virgen, a menos que desde el origen la entidad certificadora revele lo contrario. De ser así, la base imponible disminuirá por la cantidad de plástico reciclado y por derivación, la cuantía proporcional de la exención de que se trate, pero de ningún modo el contribuyente quedará exonerado del cumplimiento de las obligaciones formales y contables que comporta el tributo.

En las importaciones, deberá consignarse la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos, y si le resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 75.f, -cuando el peso total del plástico no reciclado contenido no exceda de 5 kilogramos-, en el apartado que proceda de la declaración aduanera de importación.

Por último, advertir que a los expedidores les corresponderá cerciorarse de la condición del destinatario y que cumple con los requisitos necesarios para disfrutar de la exención de que se trate. De no ser así, estarán obligados al pago del Impuesto en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recae sobre los destinatarios.

Capítulo 11

Las devoluciones.

1. Naturaleza de la devolución.

El artículo 31 de la Ley General Tributaria señala que la Administración devolverá las cantidades que procedan, de acuerdo con la normativa de cada tributo, correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente, como consecuencia de su aplicación. Es el derecho previsto en el artículo 34 de la citada ley, a obtener devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, sin necesidad de efectuar requerimiento, e incluso, si transcurrido el plazo fijado, el pago no se ha producido abonando el interés de demora, sin necesidad que el sujeto obligado lo solicite.

Por otra parte, el sistema de devolución se estructura como un procedimiento derivado de la normativa del tributo, sin que responda propiamente al concepto de devolución de ingresos indebidos, regulado en el artículo 32 de la Ley General Tributaria. Ciertamente, es un supuesto donde no existe un ingreso improcedente previo, sino pagos realizados *ab initio* conforme a derecho, pero que el obligado tributario tiene derecho a la devolución por razones de la técnica fiscal utilizada, es decir, por ingresos sobrevenidos conforme a la ley pero que, posteriormente, están exentos o no sujetos por razón del destino dado a los productos.

De este modo, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, contempla situaciones en las que los importadores y adquirentes tendrán el derecho a solicitar la devolución del impuesto ingresado. Son devoluciones que obedecen a causas especialmente tasadas, en concreto las previstas en el artículo 82 de la ley, distintas a las derivadas de las liquidaciones tributarias que originan el crédito frente a la Administración, cuando las deducciones son superiores a las cuotas ingresadas a que hace referencia el artículo 80.4 de la ley. A fin de cuentas, devoluciones derivadas de la técnica jurídica utilizada por el legislador que ha optado por un sistema normalizado de devolución que, en muchos casos, son realmente supuestos de no sujeción que no suponen un beneficio fiscal para el consumidor, en definitiva, un procedimiento *ad hoc* para no sujetar al gravamen los envases destinados a un territorio distinto del de aplicación del impuesto, destinados a otros fines, o hayan dejado de ser adecuados o destruidos.

2. La devolución en las importaciones.

En las importaciones, el devengo del impuesto especial se origina en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, derivado del despacho a la libre práctica del artículo 201 del Código Aduanero. En principio, una vez realizado el levante de los productos que forman parte del impuesto, por regla general se destinan a la finalidad prevista por el importador, sin embargo, tal destino puede verse alterado, produciendo efectos sobre las cuotas ingresadas. El artículo 81 de la Ley 7/2022, dispone que tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan, los importadores cuando envíen los productos fuera del territorio de aplicación del impuesto o cuando hayan dejado de ser adecuados o hayan sido destruidos¹⁵⁶. El apartado uno del artículo 81 de la ley, señala en concreto los siguientes supuestos:

¹⁵⁶ DGT V0429-23; V0432-23. Importación por agente de aduanas. La consultante es un agente de aduanas que tiene diversos clientes establecidos en otro estado miembro de la Unión Europea y que realiza importaciones por Barcelona bajo el régimen de despacho a libre práctica con exención de IVA e impuestos Especiales (régimen 42). El artículo 71.1.c de la Ley 7/2022, considera importación,

- (a) Los importadores de los productos que formando parte del ámbito objetivo del impuesto, hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. Son los supuestos en que el importador, una vez producido el levante de la mercancía e ingresadas las cuotas que correspondan, no ejecuta el fin previsto, o no realiza una entrega a un adquirente, sino que de nuevo son reexpedidos con destino a la exportación o son objeto de una entrega comunitaria. La efectividad de la devolución está condicionada a la acreditación del pago del impuesto, así como que la existencia de los hechos pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, conforme con lo establecido en el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria, que requiere que «entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano». En la exportación será un medio adecuado el DUA¹⁵⁷ y en la entregas comunitarias la documentación que acredite la realidad del transporte, la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias (modelo 349) y los documentos tasados en la Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, recogidos en el Real Decreto-ley 3/2020¹⁵⁸, que contempla la presunción de bienes expedidos o transportados cuando se disponga de al menos, dos elementos de prueba no contradictorios relacionados con la expedición o el transporte de los bienes, tales como una carta o documento CMR firmados, un conocimiento de embarque, una factura de flete aéreo o del transportista. Igualmente se valorará la póliza de seguros relativa a la expedición o transporte, los documentos bancarios que prueben el pago de la expedición, el recibo del depositario que confirme el almacenamiento y cualquier documento oficial expedido por una autoridad que acredite la llegada de los bienes.

y por tanto, hecho imponible del impuesto, la entrada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Ceuta y Melilla de los productos objeto del mismo procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el código aduanero de la Unión. El devengo del impuesto se produce en el momento en que tienen lugar el devengo de los derechos de importación, que será el momento de la declaración en aduana que es cuando se origina la deuda aduanera. Así, en el caso objeto de la consulta, el devengo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables se produce en el momento de la admisión de la declaración en aduana, y la liquidación de dicho impuesto la practicará el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que sea competente para la liquidación de la deuda aduanera de conformidad con la normativa. El contribuyente será quien tenga la condición de «declarante» conforme a la legislación aduanera, esto es, conforme al artículo 5.15 del Código Aduanero, que define el «declarante» como la persona que presenta una declaración en aduana, en nombre propio, o la persona en cuyo nombre se presenta dicha declaración o notificación. Por lo tanto, en el caso de que ese contribuyente no estuviera establecido en territorio español deberá designar un representante ante la Administración tributaria, que deberá inscribirse en el registro territorial antes de realizar el hecho imponible del impuesto (la importación). En el supuesto de devolución de las cuotas del Impuesto Especial correspondientes a los productos que se han enviado fuera del territorio de aplicación del impuesto, no será suficiente la autorización del despacho aduanero, pues la normativa propia del Impuesto regula la representación de los no establecidos, y por tanto será ese representante fiscal quien podrá solicitar la devolución. Y respecto a la prueba de la salida, hay que remitirse a lo señalado en el citado artículo 81.2 de la Ley 7/2022, que si bien no establece un sistema de prueba tasado, se acreditará con cualquier medio de prueba admitido en derecho.

¹⁵⁷ Las pruebas acreditativas pueden ser las referidas a los derechos arancelarios en Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión. Artículo 180.2: Las pruebas acreditativas de que las mercancías para las que se solicita la devolución o condonación han sido exportadas fuera del territorio aduanero de la Unión consistirán en los siguientes documentos: a) la certificación de salida mencionada en el artículo 334 del presente Reglamento; b) el original o una copia certificada conforme de la declaración en aduana para el procedimiento que implique el nacimiento de la deuda aduanera; c) en caso necesario, documentos comerciales o administrativos que contengan una descripción completa de las mercancías que fueron presentadas con la declaración en aduana correspondiente a dicho régimen o con la declaración en aduana relativa a la exportación fuera del territorio aduanero de la Unión o con la declaración en aduana de las mercancías en el tercer país de destino.

¹⁵⁸ REAL DECRETO-LEY 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales. Artículo 216. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Uno. Se modifican los apartados 2 y 3, y el número 1.º del apartado 4, del artículo 13, que quedan redactados de la siguiente forma: «2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.

- (b) Los importadores de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el territorio de aplicación del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos. Se refiere las mercancías defectuosas que son rechazadas por el importador por incumplir los términos del contrato, por encontrarse dañadas, por vicios en la fabricación, caducidad, obsolescencia o cualquier otra causa. Al respecto, deberá acreditarse que efectivamente la mercancía no cumple con los estándares y especificaciones que correspondan al producto de que se trate. En la destrucción, la ley no exige que esta se lleve a cabo bajo el control de la Administración, será suficiente el documento expedido por el gestor de residuos. Dicho documento consignará una descripción de la mercancía destruida a fin de que mediante la comparación con el DUA de importación y resto de documentos justificativos, se deduzca que las mercancías destruidas son las que habían sido incluidas en el régimen de libre práctica. En los supuestos que, por cualquiera de las causas citadas, el rechazo del importador se produzca con anterioridad al levante de la mercancía, el importador igualmente deberá ingresar el impuesto puesto que simultáneamente se habrá originado el devengo de los derechos de importación, si bien para ambos, en las condiciones previstas, podrán ser objeto de devolución.
- (c) Los importadores de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente. El importador ingresa el impuesto y entrega o pone a disposición del adquirente el producto importado trasladando el gravamen al adquirente—no cabe repercusión por aplicación del artículo 82.9- . Cuando el producto importado en posesión del adquirente haya sido devuelto al importador, este tendrá tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado, pero únicamente si cumple con las siguientes condiciones: 1) que la devolución tenga por objeto la destrucción o su reincorporación al proceso productivo; y 2) que el importador reintegre el importe del impuesto al adquirente. Entonces, no bastará la simple restitución del producto a quien lo tenía antes, es decir, que el adquirente entregue al importador los productos comprados por no estar conforme, sino que será necesario acreditar que el producto finalmente ha sido destruido o incorporado de nuevo al proceso productivo.

3. La devolución a los adquirentes.

El adquirente es la persona distinta del contribuyente - fabricante, importador o adquirente intracomunitario-, que adquiere los productos objeto del impuesto y la persona a quien el contribuyente le traslada o repercute el impuesto. El artículo 81 de la Ley, establece que tendrán derecho a solicitar la devolución los adquirentes en los supuestos tipificados en el citado precepto. No obstante, para desplegar el derecho a solicitar la devolución, no será necesario que la adquisición sea consecuencia de la primera entrega efectuada por el contribuyente, pues por adquirente se entiende, no solo a las personas que adquieren el producto directamente al contribuyente, sino también cualquiera otra que intervenga en la cadena de entregas sucesivas y que, finalmente, afecte el producto a alguno de los destinos que dan derecho a la devolución.

3.1. Devolución por envíos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Conforme al artículo 81.1.d), tendrán derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan, los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación.

Se refiere a los envases no reutilizables, llenos o vacíos, que posea, comercialice o distribuya el adquirente cualquiera que sea el lugar que ocupe en la cadena de suministro, por lo que la devolución no solo se circunscribirá a los productos adquiridos directa y exclusivamente del contribuyente¹⁵⁹. En la misma medida, tendrán derecho a solicitar la devolución los adquirentes que envíen fuera del territorio de aplicación del impuesto los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que hace referencia la letra a) del artículo 68.1 de la Ley, tales como las preformas o las láminas de termoplástico y los que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

La efectividad de la devolución, está condicionada al cumplimiento de los requisitos siguientes: 1) que el envío fuera del territorio de aplicación del impuesto pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, y 2) la acreditación del pago del impuesto. Para el primero, bastará con el DUA de exportación, y en el caso de una entrega comunitaria, la documentación que acredite la salida del territorio de aplicación del impuesto. Para el segundo, con la factura o el certificado con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación, que se refiere el artículo 82.9.b) de la ley, en el que conste: 1º, el importe del impuesto satisfecho por dichos productos, y 2º la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos¹⁶⁰.

En los casos de ventas sucesivas en la cadena de distribución, el último adquirente igualmente tendría derecho a solicitar la devolución, a pesar de que el distribuidor que le suministre no ostente la condición de contribuyente y, por tanto, no sea el fabricante del producto objeto del Impuesto. El distribuidor debe cumplir las formalidades recogidas en la letra b) del artículo 82.9 de la Ley 7/2022 con independencia de que realice o no una repercusión económica del impuesto, circunstancia que depende de su entera voluntad consecuencia de su política y estructura de costes¹⁶¹.

¹⁵⁹ DGT V0536-23. Producto alimenticio envasado adquirido a fabricante nacional y posteriormente vendido a un país tercero o a un país de la UE. La sociedad adquiere a un fabricante nacional un producto alimenticio envasado que es almacenado en cámaras frigoríficas durante un tiempo corto, y posteriormente, ese mismo producto envasado, por el que se ha satisfecho el impuesto al proveedor nacional, es vendido a un país tercero o a un país de la unión europea. La consultante desea saber el mecanismo para obtener el reembolso del impuesto satisfecho al proveedor nacional que ha ingresado el impuesto repercutido. En este caso, se trata de un adquirente que ha adquirido a un fabricante nacional el producto alimenticio ya envasado, luego tendrá derecho a obtener el reembolso del impuesto mediante el artículo 81.1. letra d) del impuesto que regula las devoluciones del impuesto y que dispone que los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, como es este caso, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel, si bien la DGT recuerda que la devolución quedará condicionada a que pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto.

¹⁶⁰ DGT V0131-23. Exportación y la trazabilidad sobre la cadena de suministradores para probar el pago del impuesto y la cantidad de plástico no reciclado. Se refiere al derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado por adquirente como persona distinta del contribuyente y que adquiere el producto en el territorio de aplicación del impuesto y seguidamente lo exporta fuera del mismo. En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega consignando en la factura el impuesto y la cantidad de plástico no reciclado, en los demás casos, previa solicitud, quienes realicen las ventas o entregas deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas.

¹⁶¹ DGT V0653-23. Adquisición de envases a una empresa que no tiene la condición de contribuyente. La empresa consultante adquiere envases que forman parte del ámbito objetivo del Impuesto a un distribuidor nacional que no ostenta la condición de contribuyente. Solicita saber si, a pesar de que el distribuir no le traslade económicamente el importe del impuesto, en el supuesto de que exporte el envase, si tendría derecho a solicitar la devolución del impuesto y si el distribuidor debe cumplir la obligación recogida en el artículo 82.9 de la Ley 7/2022. El distribuidor, no ostenta la condición de contribuyente y, por tanto, tampoco es fabricante de productos objeto del Impuesto. No obstante, debe cumplir las formalidades recogidas en la letra b) del artículo 82.9 de la Ley 7/2022 con independencia de que realice o no una repercusión económica del impuesto, circunstancia que depende de su entera voluntad consecuencia de su política y estructura de costes. Por consiguiente, con independencia de que haya repercusión económica o no, debe consignar, si así se lo solicita su cliente, en la factura o en un certificado aparte la siguiente información: 1.º El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal; 2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. Esta información tiene por objeto comprobar que la cuantía de devolución del Impuesto solicitada por quienes no ostenten la condición de contribuyentes del mismo ha sido previamente satisfecha por el contribuyente, y ello con independencia de que haya habido una repercusión jurídica o económica del Impuesto a lo largo de la cadena de distribución.

3.2. Devolución por el uso y destino exento.

La ley distingue dos modos de aplicación de las exenciones que, por razón de su uso y destino, tienen los productos que son objeto del impuesto: 1) operaciones directamente excluidas de ingresar (inmediatas), y 2) operaciones que han soportado el gravamen, y por lo tanto efectuado el ingreso, pero que posteriormente por razón de su destino están exentas lo que comportará la devolución. Para este último, el artículo 81.1. e), reconoce el derecho a solicitar la devolución para aquellos adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten que el destino de dichos 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, o el de la obtención de envases para tales usos o el de permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases para medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario. Se trata de cuando en la primera entrega o puesta a disposición por el fabricante, el adquirente soporta el impuesto, pero con posterioridad los emplea en usos exentos.

3.3. Devolución por la transformación a un envase reutilizable.

Tendrán derecho a la devolución los adquirentes de los productos que, formando parte del ámbito objetivo del impuesto, hayan resultado sujetos por haber sido concebidos, diseñados y comercializados para ser no reutilizables, cuando acrediten que, en su caso, tras la realización de alguna modificación en los mismos, puedan ser reutilizados. La devolución exige acreditar que la modificación del envase no reutilizable consiga ser reutilizable, por lo que deberá necesariamente cumplir con las siguientes condiciones: 1) que la modificación sea intencionada y se consiga introducir el envase en el mercado a tal efecto; 2) que el diseño del envase o embalaje modificados permita un número de circuitos o rotaciones; 3) que el envase o embalaje sea capaz de ser rellenado/recargado sin daños significativos; 4) el envase o embalaje puede ser reacondicionado (limpiado, lavado, reparado), mientras mantenga su capacidad para realizar la función prevista; y 5) que se halle disponible un sistema de reutilización, y que este funcione en la práctica¹⁶².

3.4. Devolución por productos semielaborados y los que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables cuando no se destinen a envases no reutilizables.

Conforme al artículo 81.1.g) de la ley, tendrán derecho a solicitar la devolución los adquirentes, respecto de: 1) 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; y 2) 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.

El primer supuesto, se refiere a productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, es decir, a los productos semielaborados destinados a elaborar el envase, lo que significa que el impuesto se ha devengado e ingresado y que por tanto, previamente se han destinado a tales usos. Un adquirente podrá solicitar la devolución cuando, a partir de un elemento que previamente ha sido destinado a la fabricación de envases, finalmente no se vaya a destinar

¹⁶² DGT V0133-23. Acreditación del envase reutilizable. La consultante es una empresa fabricante de envases de plástico, 100% de polietileno de alta densidad, rígidos y mayoritariamente para uso químico e industrial. Los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición reutilizable 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. Cuando los envases de plástico sean reutilizables no forman 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 estarán sujetas al mismo.

a ese uso. Adviértase que la ley no se refiere a que un producto semielaborado «haya sido destinado» a un uso distinto del de embalaje o envase, sino que utiliza el término «que se vaya a destinar», lo que expresa una intención para el futuro, por lo que el derecho a solicitar la devolución podrá ejercitarse por adquirente con anterioridad a la efectividad de su destino¹⁶³. Así, por ejemplo, cuando se produzcan mermas o recortes en las láminas de plástico destinadas al envoltorio un producto alimenticio, tales mermas o recortes se considerarán no destinadas a elaboración de envases, el adquirente podrá solicitar la devolución acreditando el peso de la merma producida por cualquier medio válido de prueba admitido en derecho¹⁶⁴.

El segundo supuesto, se refiere a productos que contienen plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, cuando no se vayan a utilizar en dichos usos. En este caso, la alteración no se refiere al uso como envase o embalaje, sino a los productos destinados a tales usos, es decir, destinados al cierre o a la comercialización y presentación de envases no reutilizables, pero que finalmente «no se vayan a utilizar» en dichos usos. Igual que el supuesto anterior, la ley expresa una intención para el futuro, por lo que solo bastará el propósito de no utilizarse con destino a tales fines. La fabricación de una banda encogible, destinada a incorporarse a una botella no reutilizable, el impuesto se devenga en el momento de la primera entrega o puesta a disposición al adquirente, si posteriormente este lo destina o «lo va a destinar» a otro fin distinto de la comercialización o presentación del envase, podrá ejercitar el derecho a la devolución.

La efectividad de las devoluciones quedará condicionada a que la existencia de los hechos enumerados en las mismas pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto.

3.5. Devolución al adquirente por los productos destruidos o inadecuados.

Cuando los productos adquiridos al fabricante, no sean productos semielaborados o que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables, resulten dañados o inadecuados, los adquirentes no tienen derecho a solicitar la devolución, a pesar de que finalmente los productos no se destinen al uso para el cual fueron concebidos. En los casos que un producto adquirido al fabricante resulte dañado o roto por cuestiones técnicas de la producción, o por cualquier otra causa, perdiendo el uso para el que han sido concebidos, retirándolos del mercado y enviándolos a

¹⁶³DGT V0397-23, Devolución del impuesto por mermas en la producción. La consultante se dedica a la manipulación de plástico para elaborar bolsas, las cuales vende posteriormente: primero compra a terceros bobinas de plástico, con el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables ya devengado, y luego las manipula para realizar las bolsas. En ese proceso de elaboración se producen mermas y que por tanto, parte del plástico de las bobinas no se puede utilizar. El centro Directivo aclara que cuando para la obtención de envases se utilicen productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la ley, como son las bobinas de plástico, adquiridos a otros proveedores españoles, no se estará realizando hecho imponible, por tanto, no tendrá la consideración de contribuyente. En cuanto a la posibilidad de recuperar el impuesto satisfecho por las mermas producidas en el proceso de elaboración de las bolsas, la consultante podrá acogerse al supuesto de devolución previsto en el artículo 81.1. letra g) de la Ley.

¹⁶⁴DGT (V0536-23). Medios prueba para acreditar el peso de la merma producida. El centro directivo concluye que se puede acreditar por cualquier medio válido de prueba admitido en derecho. Y así se refiere cuando apunta que el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, señala que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, por lo que se deduce que la DGT deja en manos de la empresa consultante la valoración de las pruebas para acreditar la existencia de mermas, recordando que así mismo el artículo 106.1 de la LGT regula las normas sobre los medios y la valoración de la prueba: “En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

destrucción, la devolución solo será posible a través del fabricante¹⁶⁵. El adquirente devolverá los productos al fabricante, el cual tendrá derecho a la deducción en su próxima autoliquidación, previa, devolución, eso sí, de las cuotas ingresadas al adquirente¹⁶⁶.

Por último, señalar que el reciclaje o la destrucción de aquellos envases que han cumplido las funciones que estaban destinados a desempeñar hasta el final de su ciclo de vida, como por ejemplo, la destrucción y reciclado de palés de plástico, cubetas de plástico, película de plástico, palés y flejes de plástico utilizados en la protección o presentación de los productos recibidos por el adquirente, no dan lugar a restitución alguna del Impuesto¹⁶⁷.

¹⁶⁵ DGT V0536-23. Productos caducados adquiridos a fabricante nacional. La consultante dispone en sus cámaras frigoríficas de productos alimenticios envasados con plástico no reutilizable y que pueden llegar a caducarse por el transcurso del tiempo y le obliga a tener que destruir el producto. Los productos son adquiridos por la consultante a un proveedor nacional. Cuando los envases hayan sido fabricados en el territorio de aplicación del impuesto y la consultante los adquirió del vendedor, cabe un supuesto de deducción en sede del fabricante, conforme del apartado 2 del artículo 80 de la Ley, que señala que siempre que haya retorno de los envases para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación y devolución del precio, el fabricante contribuyente podrá minorar, de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo, el importe del impuesto pagado respecto de dichos productos que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente. Adicionalmente, recuerda la DGT que la aplicación de la deducción queda condicionada a que la existencia de dichos hechos pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto mediante el correspondiente documento justificativo del mismo. Concluye el centro directivo haciendo hincapié en que se requiere: 1) que los envases se devuelvan al contribuyente que fabricó los mismos, 2) que dichos productos sean destruidos o reincorporados al proceso de producción, y 3) que se reembolse al consultante el precio que este hubiera satisfecho a la entidad proveedora.

¹⁶⁶ DGT V0411-23. Envases dañados o rotos enviados a la destrucción. Una empresa que fabrica pinturas adquiere envases sujetos al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables a un fabricante nacional. Al incorporar los envases a su proceso de producción, quedan dañados o rotos por cuestiones técnicas de la producción, por lo que pierden el uso por el que han sido concebidos, retirándolos del mercado y enviándolos a destrucción. Los adquirentes no tienen derecho a solicitar la devolución, en todo caso, devolverán los productos al fabricante nacional, el cual tendrá derecho a la deducción en su próxima autoliquidación, previa, devolución, eso sí, de las cuotas ingresadas al adquirente. De este modo, la Dirección General de Tributos aclara que cuando un adquirente que no ostente la condición de contribuyente devuelva al fabricante envases sujetos al impuesto que se han estropeado por causas ajenas al fabricante, el contribuyente del impuesto, el fabricante de los envases, tendrá derecho a deducir de las cuotas devengadas del impuesto en el periodo en que se produce la devolución de los envases para su destrucción o para su reincorporación al proceso de fabricación, el importe del impuesto pagado respecto de dichos productos que tras la primera entrega o puesta a disposición del adquirente hayan sido objeto de devolución, previo reintegro del importe de los mismos al adquirente. En ningún caso la devolución del impuesto podrá solicitarse por un adquirente que no ostente la condición de contribuyente.

¹⁶⁷ DGT V0536-23. Destrucción y reciclado de palés de plástico, cubetas de plástico para distintos usos, película de plástico para envolver palés y flejes de plástico. La empresa, además de consultar si tales productos forman parte del ámbito del impuesto, solicita conocer, si esos productos se reciclan o se destruyen, cuál sería el mecanismo de reembolso del impuesto ya pagado. Dado que los productos por los que pregunta la consultante son envases conforme a la definición establecida en la ley, si son no reutilizables forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial. Adicionalmente, la consultante pregunta cómo se recupera el Impuesto pagado en los casos de reciclaje o destrucción de los anteriores productos objeto del Impuesto. A este respecto, el centro directivo señala que el reciclaje o la destrucción de aquellos envases que han cumplido las funciones que estaban destinados a desempeñar hasta el final de su ciclo de vida, no dan lugar a restitución alguna del Impuesto.

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

OPERACION	ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS		FABRICACIÓN		IMPORTACION	
	INGRESADO	NO INGRESADO	INGRESADO	NO INGRESADO	INGRESADO	NO INGRESADO
Productos (envases, productos semielaborados y cierre) destinados a ciertos usos exentos (medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario)		Exención Art.75.a),1 ^º ,2 ^º ,3 ^º		Exención Art.75.a),1 ^º ,2 ^º ,3 ^º		Exención Art.75.a),1 ^º ,2 ^º ,3 ^º
Envases del art. 68.1.a) introducidos en TAI prestando su función de envase cuando sean destinos exentos		Exención Art.75.b)				Exención Art.75.b)
Rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero		Exención Art.75.c)		Exención Art.75.c)		Exención Art.75.c)
Productos semielaborados y cierres cuando no se vayan a destinar a obtener los envases		Exención Art.75.g),1 ^º ,2 ^º		Exención Art.75.g),1 ^º ,2 ^º		Exención Art.75.g),1,2 ^º
Productos del artículo 68.1.a) que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados juntamente con dichas mercancías		No sujeción Art.73.d)		No sujeción Art.73.d)		No sujeción Art.73.d)
Envases, semielaborados y cierres (art. 68.1.a).b).c) que hayan sido enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto	Deducción Art.80.1.a)	Exención Art.75.d)		No sujeción Art.73.b)	Devolución Art.81.1.a)	Exención Art.75.g) Solo para semielaborados y cierres
Productos que, con anterioridad a su primera entrega o puesta a disposición del adquirente en el TAI hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos	Deducción Art.80.1.b)	Exención Art.75.e)		No sujeción Art.73.a)	Devolución Art.81.1.b)	
Productos tras su entrega o puesta a disposición del adquirente, hayan sido objeto de devolución para su destrucción o reincorporación al proceso de fabricación	Deducción Art.80.1.c)		Deducción Art.80.1.d)		Devolución Art.81.1.c)	
Envases del artículo 68.a) vacíos o prestando su función siempre que el peso total del plástico no reciclado contenido en dichos no exceda de 5 kilogramos en un mes		Exención Art.75.f)			Exención Art.75.f)	

Capítulo 12

Autorizaciones.

Contabilidad y registros.

Autoliquidación y repercusión.

1. El código de identificación del plástico (CIP).

El impuesto sobre envases no reutilizables, es un impuesto que recae sobre el consumo de una serie de productos muy concretos. El tipo impositivo se aplica a la base imponible expresada en unidades de peso, por lo que el volumen recaudado dependerá de la cantidad consumida por el conjunto de los ciudadanos e industrias. Los productos provienen de la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, por lo que la atención del legislador se centra en intervenir tales actividades, proporcionando a la Administración los instrumentos necesarios para verificar que la cantidad realmente consumida se corresponda con lo recaudado. Por esta razón, la importación, la fabricación, la adquisición intracomunitaria, son actividades intervenidas y supervisadas por la Administración. La primera medida de control, consiste en la inscripción de los fabricantes y quienes realicen adquisiciones intracomunitarias, en el Registro territorial del Impuesto Especial sobre envases de plástico no reutilizables. La oficina gestora, como evidencia de la inscripción, expedirá el acuerdo de inscripción que será notificado al interesado, junto con una tarjeta acreditativa que incluirá el código de identificación del plástico (CIP).

El código CIP consta de 13 caracteres, distribuidos en la forma siguiente: a) Las letras ES configuran los dos primeros caracteres; b) en tanto la persona titular del Ministerio de Hacienda no disponga su sustitución por otros caracteres, los caracteres tercero, cuarto y quinto serán ceros; c) los caracteres sexto y séptimo identifican a la oficina gestora en que se efectúa la inscripción en el registro territorial; d) los caracteres octavo y noveno identifican la actividad que se desarrolla; e) los caracteres décimo, undécimo y duodécimo expresarán el número secuencial de inscripción, dentro de cada actividad, en el registro territorial de la oficina gestora; y f) el carácter decimotercero será una letra de control¹⁶⁸.

La orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, contempla el funcionamiento para facilitar el cumplimiento de las obligaciones a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aprueba un formato electrónico de la solicitud de inscripción en el registro territorial, regulando el censo de los obligados tributarios sometidos a este impuesto. Además, aprueba un formato electrónico del modelo de autoliquidación, del modelo de solicitud de devolución, de la contabilidad y del libro registro de existencias¹⁶⁹.

1.1. Los obligados a la inscripción en el registro territorial.

No estamos ante una solicitud previa que autorice el inicio de una actividad, sino ante una obligación registral destinada al control y vigilancia de las operaciones, movimientos y procesos, de aquellos contribuyentes que realicen las actividades señaladas en el artículo 72.1

¹⁶⁸ DGT V0125-23. No obligación de consignar el código de identificación del plástico (CIP) en la factura emitida por el contribuyente). El artículo 82.9 de la Ley 7/2022, de 8 de abril no hace referencia a la obligatoriedad de incluir esta información. Por tanto, no es necesario que figure el CIP en la factura emitida por el contribuyente.

¹⁶⁹ ORDEN HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación" y el modelo A22 "Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución", se determinan la Forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias.

de la ley, los cuales deberán solicitar la inscripción en el registro territorial de la oficina gestora de los impuestos especiales donde radique el establecimiento donde ejerzan su actividad o, en su defecto, donde radique su domicilio fiscal. Son los siguientes:

- (a) Los fabricantes de envases no reutilizables que contengan plástico, de productos plásticos semielaborados destinados a su elaboración o de productos de plástico destinados a permitir su cierre, comercialización o presentación.
- (b) Los adquirentes intracomunitarios de envases no reutilizables que contengan plástico, de productos plásticos semielaborados destinados a su elaboración o de productos de plástico destinados a permitir su cierre, comercialización o presentación. No obstante, no están obligados a inscribirse los que exclusivamente realicen adquisiciones intracomunitarias de productos en los que el peso total del plástico no reciclado contenido no exceda de 5 kilogramos en un mes, conforme a lo dispuesto en la letra f) del artículo 75 de la Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.
- (c) Los representantes de los contribuyentes del Impuesto Especial sobre envases de plástico no reutilizables no establecidos en territorio español¹⁷⁰.

Cuando se trate de fabricación, el número CIP está vinculado al establecimiento donde se obtienen los productos, de tal forma que el fabricante deberá tener tantos números de CIP como establecimientos disponga para el ejercicio de su actividad.

1.1.1. La solicitud de inscripción.

Los sujetos obligados a inscribirse en el registro territorial deberán presentar una solicitud de inscripción, que deberá efectuarse con carácter previo al inicio de la actividad por vía electrónica, a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹⁷¹. Recibida la solicitud, y tramitado el oportuno expediente, la oficina gestora, acordará, si procede, la inscripción en el registro territorial del impuesto. La solicitud deberá ir acompañada de la siguiente documentación:

- (a) documentación acreditativa de la representación, cuando el obligado actúe mediante representante.
- (b) memoria descriptiva de la actividad a desarrollar por la que se solicita la inscripción, con indicación del epígrafe del impuesto sobre actividades económicas que, en su caso, le corresponde.

¹⁷⁰ DGT V0681-23. Responsabilidad del representante del contribuyente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Una empresa que está considerando la posibilidad de actuar como representante de contribuyentes no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, solicita que se le informe del alcance de la responsabilidad de dicho representante en el caso de incumplimiento por parte del contribuyente de la no presentación del impuesto, del impago del mismo o de cualquier otro incumplimiento o irregularidad cometida por la empresa obligada a liquidar y pagar el impuesto. La DGT aclara que los contribuyentes no establecidos en territorio español están obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, debiendo realizar dicho nombramiento con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya hecho imponible de este impuesto. En este sentido, entiende que la Ley 7/2022, al margen de la infracción de la falta de inscripción en el registro territorial, no prevé ninguna responsabilidad especial del representante de un contribuyente no establecido en territorio español. Si bien señala que conforme a los artículos 41, 42 y 43 de la Ley 58/2003, General Tributaria, las actuaciones del representante podrían quedar incluidas en alguno de los supuestos de responsabilidad que en dichos artículos se regulan.

¹⁷¹ El artículo 98.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habilita, de acuerdo con el Real Decreto 2/2020, de 12 de enero, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales, a la persona titular del Ministerio de Hacienda y la Función Pública para determinar los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deben presentar por medios telemáticos sus autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

- (c) identificación y descripción del establecimiento en el que, en su caso, desarrolle la actividad.
- (d) las autorizaciones previstas por la normativa específica del sector, cuando resulten inherentes al ejercicio de la actividad por la que se produce la inscripción.

La baja del registro territorial se producirá cuando se den alguna de las siguientes circunstancias: 1) por cese de la actividad realizada con los productos que son objeto del impuesto 2) por cese de la actividad económica del titular, y 3) de oficio por el transcurso del tiempo sin actividad.

1.1.2. Representantes fiscales.

El artículo 82.7 de la ley, establece que los contribuyentes no establecidos en territorio español estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, debiendo realizar dicho nombramiento con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya hecho imponible de este impuesto.

La persona física o jurídica que represente a los contribuyentes no establecidos en el territorio español, estará obligada a inscribirse, con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya algún hecho imponible de este impuesto, en el Registro territorial del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

2. La contabilidad de existencias de los fabricantes.

El propósito de la contabilidad es reflejar los procesos, movimientos y existencias que afectan a los productos incluidos en el ámbito del impuesto, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto con ocasión de su almacenamiento¹⁷². En definitiva, mostrar la imagen fiel de los contribuyentes, indicando las existencias que disponen en cada momento. La Ley 7/2022, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, en su artículo 84.4 instituye la obligación de llevar una contabilidad: «los fabricantes que mediante Orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda se determine, deberán llevar una contabilidad de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. El cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad se realizará mediante un sistema contable en soporte informático conforme al procedimiento y en los plazos que se determinen por la persona titular del Ministerio de Hacienda».

La inclusión de las materias primas no es un factor ausente del debate, pues se cuestiona si deben contabilizarse todas y cada una de las materias primas que intervienen en el proceso industrial, como los polímeros plásticos, aditivos, plastificantes, pigmentos, adhesivos, electricidad, etcétera, o por el contrario, su alcance está limitado a los Kg de plástico contenido en los envases o productos semielaborados fabricados en los establecimientos. Por último, advertir, que en un impuesto como el especial sobre los envases de plástico no reutilizables, de imposición selectiva y con un objeto imponible fundado en la realización de un hecho físico —fabricar—, las magnitudes expresadas en unidades monetarias, en principio, no son relevantes, sino que deberán manejarse unidades físicas, es decir, Kilogramos.

¹⁷² DGT V0131-23. Posibilidad de realizar en la contabilidad un asiento conjunto para cada producto o agrupación de productos. El anexo V de la Orden HFP/1314/2022, regula la información que debe contenerse en cada asiento, así se prevén las siguientes columnas: Número de asiento (1), Concepto (2), Clave Producto (3), Fecha (4), Justificante (5), Kilogramos (6), Kilogramos no reciclados (7), Régimen Fiscal (8), Proveedor o destinatario (9) y Proveedor o destinatario - NIF (10). Dado el contenido de las mismas no es posible realizar un único asiento resumen salvo que se trate del mismo producto (en los términos de la columna “clave de producto”), con la misma fecha de adquisición intracomunitaria (en los términos de la columna “fecha”), con el mismo justificante (en los términos de la columna “justificante”), con aplicación del mismo régimen fiscal (en los términos de la columna “régimen fiscal”), y procedente del mismo proveedor (en los términos de la columna “proveedor”).

2.1. El formato de la contabilidad.

El formato electrónico de la contabilidad que, conforme al artículo 82 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, debe llevar el fabricante de productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, debe incluir los siguientes campos:

Número de asiento (1)	Concepto (2)	Clave Producto (3)	Descripción Producto (4)	Fecha (5)	Justificante (6)	Kilogramos (7)	Kilogramos no reciclados (8)	Régimen Fiscal (9)	Destinatario o Proveedor (10)	Destinatario o Proveedor (11)

2.2. La documentación que ampara la contabilidad.

Los registros contables deben estar sustentados por documentos, es decir, por soportes físicos que justifiquen los movimientos del establecimiento. Si bien, en ocasiones ni tan siquiera existirá un soporte documental, por ejemplo, cuando se contabilizan tráficó internos, diferencias, tolerancias, operaciones secundarias, subprocesos, pérdidas, mermas y deterioro de los productos. Pese a que el cambio tecnológico ha llevado a que el soporte físico en formato papel haya desaparecido en beneficio del soporte digital, no excluye por ello la exigencia que el justificante que sustenta la contabilidad sea el adecuado, elaborado por el personal cualificado y con un nivel mínimo de detalle que permita identificar la operación de que se trate, pues además del propósito contable proporcionando datos necesarios — cantidades, clases, etcétera—, los documentos son un medio de prueba de la realidad de las operaciones, con independencia de su registro contable¹⁷³.

3. Los registros de las adquisiciones intracomunitarias.

Los adquirentes intracomunitarios de productos objeto del impuesto que estén obligados a inscribirse en el registro territorial, deben llevar un registro de existencias, conforme al siguiente formato:

Número de asiento (1)	Concepto (2)	Clave Producto (3)	Fecha (4)	Justificante (5)	Kilogramos (6)	Kilogramos no reciclados (7)	Régimen Fiscal (8)	Proveedor o destinatario (9)	Proveedor o destinatario (10)

La presentación del registro de existencias, deberá efectuarse ante la oficina gestora, a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dentro del mes siguiente al periodo de liquidación al que se refiera, mediante su suministro electrónico.

Los adquirentes intracomunitarios quedan exceptuados de la obligación de presentar el libro de registro de existencias en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar.

¹⁷³ DGT V0315-23. Contabilización de adquisiciones comunitarias y exportaciones. La consultante solicita saber si en los casos de adquisición intracomunitaria, para el cumplimiento de la obligación del libro registro de existencias, deben considerar la fecha de entrada de la mercancía en el almacén (albarán de entrada) o bien la fecha que consta en la factura. Así mismo, si en el supuesto de exportación, si deben considerar la fecha del albarán de salida o bien la fecha de facturación al cliente. En el supuesto de adquisiciones intracomunitarias el Centro Directivo considera que es la del devengo del impuesto conforme a lo señalado en el apartado 3 del artículo 74 de la Ley, que será el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma. En el supuesto de exportación, debe consignarse como fecha de salida de las mercancías la fecha del Documento Único Administrativo (DUA) de exportación, que es el momento en el que se entiende producida la salida del producto del territorio de aplicación del impuesto.

4. La autoliquidación del impuesto.

Los fabricantes y los adquirentes intracomunitarios, estarán obligados a autoliquidar e ingresar el importe de la deuda tributaria, cuando esta se devengue. Sin embargo, los importadores quedan exceptuados de la presentación de autoliquidación, que se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera, según lo dispuesto por la legislación aduanera, pero tendrán la obligación de consignar la cantidad de plástico no reciclado importado, expresado en kilogramos, en la declaración aduanera de importación.

El artículo 82 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, dispone las normas generales para la gestión del impuesto, habilitando a la persona titular del Ministerio de Hacienda y la Función Pública a establecer los modelos, plazos y condiciones para la presentación de autoliquidación

4.1. Obligados y plazos para la presentación del modelo 592.

Estarán obligados a la presentación del modelo 592 y a ingresar el importe de la deuda tributaria resultante del mismo, los fabricantes y los adquirentes intracomunitarios de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

En caso de que el sujeto pasivo sea titular de varios establecimientos, la Oficina Gestora podrá autorizar la presentación y pago de una única autoliquidación centralizada en una entidad colaboradora autorizada.

La presentación del modelo 592 y, en su caso, el pago de la deuda tributaria, se efectuará dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda. En caso de domiciliación bancaria del pago, el plazo será desde el día 1 hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que finaliza el periodo de liquidación que corresponda.

El periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural, salvo que se trate de contribuyentes cuyo periodo de liquidación en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido fuera mensual, en cuyo caso el periodo de liquidación del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables será también mensual. El formato del Modelo 592 será el siguiente:

LIQUIDACIÓN	
Cantidad (1)	
Base imponible (2)	
Cuota íntegra (3)	
Deducción (4)	
Compensación (5)	
Cuota íntegra a ingresar (6)	
Cuota íntegra a compensar (7)	
Cuota íntegra a devolver (8)	

LIQUIDACIÓN CENTRALIZADA								
CIP (0)	Cantidad (1)	Base imponible (2)	Cuota íntegra (3)	Deducción (4)	Compensación (5)	Cuota íntegra a ingresar (6)	Cuota íntegra a compensar (7)	Cuota íntegra a devolver (8)

Del mismo modo, mediante la correspondiente Orden Ministerial, se aprobará el modelo A22, «Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», cuyo formato electrónico será el siguiente:

SOLICITUD DEVOLUCIÓN ARTÍCULO 81 Ley 7/2022			
Artículo 81.1 Ley 7/2022 (1)	Justificante hecho (2)	Justificante pago (3)	Importe solicitado (4)
Importe total solicitado (5)			

4.2. Forma de presentación.

El modelo 592 y el modelo A22 se presentarán, de forma obligatoria, por vía electrónica a través de Internet, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.a), 6, 7, 8, 9, 11, 18, 19.a), 20 y 21 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, censales, comunicaciones y solicitudes de devolución de naturaleza tributaria.

La obligación de presentar el modelo 592 y, en su caso, de efectuar el pago de la deuda tributaria, deberá cumplirse por cada uno de los establecimientos en que los obligados desarrollen su actividad ante la Administración tributaria competente por razón del territorio. La oficina gestora podrá autorizar la presentación y el pago de una única autoliquidación centralizada en una entidad colaboradora autorizada.

5. La repercusión del impuesto.

Con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto en el ámbito territorial de aplicación del mismo, se deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- (a) En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación de los productos en el ámbito territorial del impuesto, los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega. En la factura que expidan deberán consignar separadamente¹⁷⁴:

1. El importe de las cuotas devengadas.
2. La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos¹⁷⁵.
3. Si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

¹⁷⁴ DGT V0126-23. Donación de productos La inclusión en la factura de la información relativa al importe del Impuesto satisfecho, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos o si se benefició de alguna exención resultará igualmente de aplicación en el caso de una donación de productos, en tanto que lo previsto en la letra b) del apartado 9 del artículo 82 de la Ley debe cumplirse en cualquier supuesto de venta o entrega de los productos objeto del impuesto.

¹⁷⁵ DGT V0125-23. Desglose en la factura de la cantidad de plástico no reciclado expresada en kilogramos por cada tipo de producto. Si bien la Ley 7/2022 no contempla obligación de desglosar, el Centro Directivo contesta que para poder disponer de una trazabilidad adecuada de los distintos productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que son objeto de entrega, es necesario consignar de forma separada en la factura o en el certificado los datos relativos a cada producto; de lo contrario, en caso de que posteriormente el adquirente de la mercancía quiera aplicar alguno de los supuestos de deducción o devolución previstos en la ley le será complicado probar el impuesto satisfecho por ese producto concreto por el que se solicita la deducción o devolución, y no podrá disfrutar de dicho beneficio fiscal. Así, el centro Directivo, ante la ausencia de precepto específico establece una recomendación

- (b) En los demás supuestos, previa solicitud del adquirente quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas¹⁷⁶:
1. El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal.
 2. La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

Lo establecido en esta letra será de aplicación para cada una de las ventas o entregas realizadas de los productos que formen parte del ámbito objetivo del Impuesto ¹⁷⁷, no siendo 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 noviembre¹⁷⁸.

¹⁷⁶ DGT V0008-23. Una empresa española envasadora de alimentos compra envases de plástico no reutilizables a una empresa fabricante de envases, también española. Posteriormente, vende los productos envasados a diversos clientes. La empresa envasadora, no es contribuyente del impuesto, pues adquiere los envases directamente al fabricante, que es el que por aplicación del referido artículo 76.1 se constituye en contribuyente del impuesto. El adquirente de los productos alimentarios envasados, por tanto, 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 envases.

¹⁷⁷ DGT V0665-23. Envases de bloques y rollos de espuma de poliuretano, contenido de las facturas en las entregas sucesivas y devolución del impuesto. La consultante es una entidad que realiza la adquisición intracomunitaria de bloques y rollos de espuma de poliuretano a un proveedor en Alemania. Los bloques y rollos van envueltos para su protección con envases de plástico. Una vez entran en España en algunos casos se utilizan para la producción de piezas de auto locomoción, y en otros casos, van directamente al cliente. Las protecciones que envuelven esos bloques y rollos de poliuretano son envases al ser productos que tienen como finalidad la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de las mercancías, conforme a la definición del artículo 2. Letra f) del Real Decreto 1055/2022, y así mismo, al estar compuestos por plástico, se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto conforme al artículo 68.1.a) de la Ley. Por adquirir la empresa dichos productos a través de una adquisición intracomunitaria a su proveedor localizado en Alemania, se está realizando el hecho imponible del Impuesto conforme al apartado 1 del artículo 72 de la Ley, adquiriendo la condición de contribuyente. Y previa solicitud del adquirente, quienes realicen las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas, la cantidad de plástico no reciclado y el importe del impuesto satisfecho. Esta obligación debe cumplirse por cada una de las ventas o entregas realizadas de los productos que formen parte del ámbito objetivo del Impuesto. Cuando se realiza la entrega de los productos adquiridos intracomunitariamente a clientes situados el territorio de aplicación del impuesto y posteriormente son destinados a un territorio distinto del de aplicación, el cliente o los adquirentes sucesivos a este, tendrán derecho a una devolución del Impuesto conforme al artículo 81 de la Ley

¹⁷⁸ DGT V0126-23. Facturas emitidas por persona que no es fabricante. Comercio minorista de productos de alimentación, droguería e higiene personal que habitualmente, con ocasión de las ventas que realiza, expide a sus clientes facturas simplificadas. No obstante, en ocasiones los clientes le solicitan la emisión de una factura. Respecto a las facturas simplificadas no es obligatorio consignar y únicamente si el adquirente del producto le solicita la emisión de factura no simplificada deberá entonces incluir en la factura la información relativa al importe del Impuesto satisfecho, la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos o si se benefició de alguna exención.