

LAS ETIQUETAS PLÁSTICAS

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

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 conjuntamente.

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 formaran 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 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 impuesto, 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.

2. Las etiquetas plásticas

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. Los adhesivos son mezclas de componentes que incluyen un polímero al que normalmente se le adicionan múltiples elementos y que están destinados a unir sustancias por contacto superficial. Se emplea, entre otros usos, en la industria de envases y embalajes para el pegado de etiquetas, -impregnadas de adhesivo por una cara permiten 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. Entonces, además de estar presentes en las etiquetas del envase, los adhesivos también están en la laminación de films, en las combinaciones papel-film, cartón-film, aluminio-film, cartón-aluminio-plástico, sacos, bolsas, etcétera. En la fabricación de adhesivos se utiliza una gran variedad de materias primas y formulaciones, por lo que existen diferentes tipos, tales 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 a la par.

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 medida que se incorporan al envase.

2.1. La tributación de los adhesivos

Los revestimientos, las tintas de imprenta y los adhesivos destinados a usarse en materiales y objetos plástico no son objeto del impuesto. Así, conforme al artículo 73.c) no está sujeta 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. Se entiende por adhesivo cualquier sustancia orgánica o inorgánica, natural o sintética, capaz de unir otras sustancias por contacto superficial (Diccionario de Química y Productos Químicos, HAWLEY 2007). 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.

2.2. La condición de envase de las etiquetas adherentes

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 envases¹. 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

¹ 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.

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 envase². 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 etiquetas adhesivas sujetas a otro artículo de envasado, excepto las etiquetas de identificación por radiofrecuencia (RFID)³. En consecuencia, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 71.1.b) de la ley, por el que no se 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, la fabricación de etiquetas a partir de productos semielaborados, como por ejemplo, láminas de polipropileno o polietileno, no será hecho imponible del impuesto.

2.3. Las etiquetas no son productos intermedios

Los plásticos laminados se someten a 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 consecuencia del proceso, las láminas transforman su aspecto y forma, y podrían considerarse materia prima en la producción de etiquetas y posteriormente el envase, las etiquetas, sellos y otras pegatinas obtenidas a partir de láminas 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.

Por lo tanto, cuando el proceso de obtención de etiquetas se inicie a partir de la transformación de una materia prima (granza) obteniéndose por extrusión una lámina plástica, para su posterior transformación en etiqueta (parte de envase), el producto semielaborado a que hace referencia el artículo 68.1.b) de la ley, será la lámina utilizada a partir de la cual se obtiene la etiqueta.

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.

² 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.

³ 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.

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, si bien no son elementos destinados a proteger o contener, ni tan siquiera a cerrar, sino a precintar o presentar, consiguiendo mostrar una cierta seguridad revelando que su contenido está libre de cualquier cambio o adulteración. 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 producto⁴. 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.

Más allá de la marca, las fundas retráctiles pueden funcionar como algo más que una simple etiqueta. Las «bandas encogibles» y las «películas envolventes» son buen ejemplo de lo que estamos diciendo. Las bandas encogibles, son mayormente de PVC y 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. Las películas envolventes, 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.

4. Las etiquetas *versus* los elementos destinados a la presentación y comercialización

Es importante, separar el elemento del envase constituido por la etiqueta y que forma parte del envase, 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 del impuesto. No cabe confundir los elementos envolventes o encogibles o cualquier otro elemento plástico destinado a la presentación y comercialización, con las etiquetas - autoadhesivas, adheridas o envolventes- incorporadas al producto o a su envase. Ambas forman parte del etiquetado, pues en general por «etiquetado» se entiende 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 producto⁵. Es decir que el etiquetado, entendido como menciones o indicaciones puede materializarse sobre la etiqueta, luego «etiquetado» y «etiqueta» son cosas distintas.

Ciertamente, igual que los cierres, las «etiquetas» y los «elementos destinados a la presentación o comercialización» son elementos que forman parte del envase, pero sometidos a un régimen tributario distinto. La fabricación de los «elementos destinados a la presentación y comercialización» del artículo 68.1.c) de la ley comporta la realización del hecho im-

⁴ 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.

⁵ 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.

ponible, mientras que la fabricación de etiquetas, como parte integrante del envase del apartado 68.1.a) de la ley, no comportará la realización del hecho imponible, pues este se producirá cuando se fabrique el producto semielaborado destinado a su obtención (laminas). Lo anterior, exige concretar sobre lo que se entiende por «elementos destinados a la presentación y comercialización» y su distinción respecto de las «etiquetas» como parte del envase del artículo 68.1.a) de la ley. La ausencia en la ley de lo que se entiende por «elementos destinados a la presentación y comercialización» obliga en aplicación del artículo 71.2 de la ley aludiendo 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 los envases deben tener un diseño llamativo, ya que generalmente los compradores se inclinan a comprar los productos que tienen una mejor presentación.

Por su parte, 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 habitual⁶, 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 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. Por el contrario, si la «etiqueta» como dispone el RD 1055/2022, se concibe como parte del envase, su elaboración no será hecho imponible, pues el citado artículo 71 de la ley señala que no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de los productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) como son las bobinas de película plástica destinadas a la fabricación de las etiquetas. En definitiva, una dualidad que presenta cierta inseguridad e incertidumbre y que el Centro Directivo deberá solventar, al mismo tiempo que le corresponderá evaluar las siguientes consideraciones y situaciones:

- (a) Se entiende por «presentación» la forma exterior de algo (RAE). La letra c) del artículo 68.1 de la Ley se refiere exclusivamente a elementos de plástico destinados a la presentación o la comercialización de los envases, pero no a la presentación de los productos que contienen. Una etiqueta incorporada al envases proporciona información sobre el contenido, pero no define el aspecto y la forma del envase.

⁶ 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.

- (b) En aplicación del artículo 71.2 de la ley del impuesto, 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, la normativa reguladora de las etiquetas incorporadas a los envases contempla como elementos propios e independientes, el etiquetado, la presentación y la publicidad. Así se desprende del Real Decreto 1334/1999, que aprueba la norma general de etiquetado, presentación y publicidad de los productos alimenticios. Del mismo modo, el 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 usuarios⁷, muestra de forma independiente las condiciones que deben reunir los productos industriales dispuestos para su venta directa al consumidor, tanto envasados como sin envasar, así como su presentación, incluida la forma de exposición y publicidad de los mismos.
- (c) El artículo 8.2. de la Directiva 904/2022, con el fin de facilitar la recogida y el reciclado, contempla que los envases deberán ostentar el marcado correspondiente, bien sobre el propio envase o bien sobre la etiqueta, indicando la naturaleza del material o de los materiales utilizados, a fin de que la industria de que se trate pueda identificarlos y clasificarlos. Luego la etiqueta se muestra más como un elemento de plástico destinado a la identificación, que como un elemento de presentación y comercialización.
- (d) El marcado de los envases deberá ser claramente visible y fácilmente legible. El marcado deberá tener una persistencia y una durabilidad adecuadas, incluso una vez abierto el envase. Los «elementos destinados a la presentación y comercialización» una vez abierto el envase normalmente no permanecen incorporados al mismo⁸. Una película envolvente que identifica la marca o hace más atractivo el envase, una vez desprecintada, no permanece en el envase de que se trate.
- (e) Una etiqueta adquiere la condición de envase en el instante en que se incorpora o se destina al envase. Sin embargo, el envase – formado por el elemento principal más la etiqueta- no se ha obtenido «exclusivamente» a partir de láminas o preformas (de los productos del art. 68.1.b), o a partir «exclusivamente» de cierres o elementos destinados a la presentación o comercialización (de los productos del artículo 68.1.c), por lo que a la elaboración de tal envase de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.1.b) no le será de aplicación la excepción del concepto de fabricación, al contrario de cuando la etiqueta sea considerada parte del envase. La actividad de transformación de las bobinas plásticas en etiquetas será una actividad de transformación de un producto semielaborado destinado exclusivamente el envase (etiqueta como parte de envase) produciéndose el devengo en el instante de la primera entrega o puesta a disposición de estas. Si no fuera así, a efectos tributarios, la importación o adquisición intracomunitaria de una botella de zumo de frutas, significaría realizar dos hechos imponibles distintos, uno para el producto de la letra a) del artículo 68 (la botella) y el otro para el producto de la letra c) del artículo 68, (la etiqueta), cosa tan improbable como irracional.

⁷ REAL DECRETO 1468/1988, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de etiquetado, presentación y publicidad de los productos industriales destinados a su venta directa a los consumidores y usuarios.

⁸ 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. Artículo 1. Ámbito de aplicación. La presente Norma se aplicará al etiquetado de los productos alimenticios destinados a ser entregados sin ulterior transformación al consumidor final, así como a los aspectos relativos a su presentación y a la publicidad que se hace de ellos y que en esta Norma se regulan.

- (f) Cuando la etiqueta directamente se incorpora al producto y no al envase, como sucede, por ejemplo, con las etiquetas adhesivas incorporadas a frutas y productos similares, entonces, no cabe duda sobre su condición de envase, pues es un material de plástico 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 (definición de envase del artículo 2 de la ley). La persona que elabora las etiquetas no tendrá la condición de contribuyente, sino de adquirente, devengándose el impuesto en la primera venta o puesta a disposición de las láminas plásticas utilizadas en su elaboración.

5. La posición 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, la 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).

Etiquetas Autoadhesivas

Sin embargo, la reciente contestación V-414-23 de la Dirección General de Tributos referida a las etiquetas Pressure Sensitive Labels (PSL), es decir, etiquetas a presión que no necesitan agua, solvente o calor para su adherencia, no distingue entre las elaboradas con plástico de aquellas que no lo están, considerándolas a todos los efectos como adhesivos. El Centro Directivo entiende por adhesivo la sustancia que interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, sirve para pegarlos, como a las pegatinas y las cintas adhesivas. 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 tienen están compuestas de las mismas sustancias que los plásticos. Sin embargo, el Centro Directivo extiende el termino mucho más allá de su sustantividad propia, incluyendo bajo ese mismo vocablo las etiquetas o pegatinas plásticas

a las cuales se les ha incorporado el adhesivo. Es decir, el adhesivo según la DGT comprende, no solo la sustancia, sino también la totalidad del elemento, en este caso, 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, 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.

Como se ha dicho, por etiqueta autoadhesiva se entiende la comprendida en el Real Decreto 1055/2022, al cual se remite la propia ley 7/2022 para definir el concepto de envase. En el citado Real Decreto realiza una descripción de etiqueta autoadhesiva diferente al sentido de las sustancias como lacas, tintas, adhesivos o pinturas a 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 expresamente.

Por otra parte, el artículo 71.2 de la ley, señala que en aplicación de la ley, 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 da a las etiquetas o pegatinas, bastará con acudir a la normativa estatal o europea, que por cierto, a pesar de la remisión expresa hecha por el artículo 71.2 de la Ley, ni siquiera se citan en la respuesta a la cuestión formulada. Así, entre otras, nos referimos 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 nº 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.

Otras etiquetas

La Dirección General de Tributos, en cambio, al referirse a las etiquetas retractiles que se unen al envase por retracción y calor indica que no son consideradas comúnmente adhesivos, y de esta manera el Centro Directivo entiende que están sujetas al impuesto. Lo mismo, respecto a las etiquetas envolventes, igualmente, no consideradas en su conjunto adhesivos y por tanto sujetas al impuesto. Pero la Dirección General de Tributos desconcierta cuando identifica la etiqueta autoadhesiva con el adhesivo como sustancia, entendiendo que son la misma cosa, posiblemente por el sentido cotidiano que se le da al término adhesivo. La etiqueta de papel o de plástico, autoadhesiva, retráctil o envolvente es un elemento del envase y si se obtiene a partir de un polímero plástico, estará siempre sujeta al impuesto. No sucede lo mismo con el adhesivo que no es un elemento del envase, y ni siquiera es considerado plástico por la ley.