

COMENTARIOS SOBRE LAS NUEVAS CONSULTAS VINCULANTES DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

Pasado el primer trimestre de aplicación del nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, la Dirección General de Tributos (DGT) de la Hacienda Pública, ha resuelto las consultas que se le han ido planteado. Se resumen y comentan las Consultas Vinculantes hechas públicas recientemente, y que se suman a las [primeras Consultas Vinculantes](#) hechas públicas en el mes de febrero:

FABRICACIÓN Y VENTA DE PRODUCTOS DE PANADERÍA Y BOLLERÍA INDUSTRIAL (V0125-23). 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 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.

PLÁSTICO BIODEGRADABLE (V0125-23). El plástico biodegradable es un tipo de plástico de los definidos en el artículo 2.u) de Ley 7/2022, de 8 de abril, 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 en el ámbito objetivo del impuesto.

DESGLOSE EN LA FACTURA DE LA CANTIDAD DE PLÁSTICO NO RECICLADO EXPRESADA EN KILOGRAMOS POR CADA TIPO DE PRODUCTO (V0125-23). 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.

NO OBLIGACIÓN DE CONSIGNAR EL CÓDIGO DE IDENTIFICACIÓN DEL PLÁSTICO (CIP) EN LA FACTURA EMITIDA POR EL CONTRIBUYENTE (V0125-23). 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.

FACTURAS EMITIDAS POR PERSONA QUE NO ES FABRICANTE (V0126-23). 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.

DONACION DE PRODUCTOS (V0126-23). 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.

RGS, BIGBAGS O FLEXITANKS (V0127-23). Tales productos, dado que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancía, estarán incluidos en el ámbito objetivo del impuesto siempre que contengan plástico y que no sean reutilizables. Tal condición deberá poder acreditarse mediante 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 o cualquier otro medio de prueba admisible en derecho.

FABRICACIÓN DE CUBRES DE MALLA DE PLÁSTICO (V0128-23). 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.

RECIPIENTE PARA MUESTRAS EN ANÁLISIS DE LECHE (V0129-23). Se trata de un bote fabricado con polipropileno virgen y con un cierre incorporado que para abrirlo hay que romper el cierre, por lo tanto, no es reutilizable. Teniendo en cuenta la descripción del producto realizada por la consultante, cumple con la definición prevista en el artículo 68 de la Ley, y, por tanto, el producto está incluido en el ámbito objetivo del impuesto y sujeto al mismo.

PRECINTO Y ETIQUETA DE RADIOFRECUENCIA USADO PARA GARANTIZAR LA TRABAJABILIDAD, CALIDAD Y SEGURIDAD DE LOS JAMONES. (V0129-23). 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.

FRAGMENTOS DE LAS BOBINAS DE FILM QUE SE DESCARTAN EN EL PROCESO DE ENVASADO, SIN QUE HAYAN LLEGADO A TRANSFORMARSE EN ENVASES (V0131-23). 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 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.

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 (V0131-23). 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.

En este supuesto, el consultante no puede beneficiarse del supuesto de devolución regulado en el artículo 81.1.g) de la Ley 7/2022, de 8 de abril (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. 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 satisfecho. Del mismo modo se procederá cuando el contribuyente sea un adquirente intracomunitario. En los supuestos de importación, de forma análoga al caso anterior, es necesario que los envases se devuelvan al contribuyente que realizó la importación de los productos semielaborados.

PRODUCTO DEVUELTO POR DETERIORO EN EL TRANSPORTE, CADUCADO O QUE NO REÚNE LAS CONDICIONES ADECUADAS PARA SU COMERCIALIZACIÓN ([V0131-23](#)).

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. 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, adquisición intracomunitaria o importación.

EXPORTACIÓN Y LA TRAZABILIDAD SOBRE LA CADENA DE SUMINISTRADORES PARA PROBAR EL PAGO DEL IMPUESTO Y LA CANTIDAD DE PLÁSTICO NO RECICLADO ([V0131-23](#)).

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.

POSIBILIDAD DE REALIZAR EN LA CONTABILIDAD UN ASIENTO CONJUNTO PARA CADA PRODUCTO O AGRUPACIÓN DE PRODUCTOS ([V0131-23](#)).

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”).

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 (V0131-23).

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.

PRODUCTOS DE ALIMENTACIÓN ENVASADOS EN BOLSAS DE PLÁSTICO PROCEDENTES DE OTRO ESTADO MIEMBRO, Y POSTERIORMENTE SE RETIRAN POR CADUCIDAD (V0131-23). 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.

IMPORTACIÓN Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE PRODUCTOS BIG BAGS Y DE SACOS DE POLIPROPILENO PARA EL ENVASADO A GRANEL (V0132-23). los productos BIG Bags y los sacos de polipropileno son envases de plástico, puesto que su composición se basa en Polipropileno, y están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. En la medida que tales envases de plástico sean reutilizables con arreglo a la norma «certificado UNE-EN 13429:2005 acreditado con el conveniente certificado, 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.

ACREDITACION DEL ENVASE REUTILIZABLE (V0133-23). 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 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.

BOLSAS DE PE-PET (V0134-23). La consultante es una empresa cuya actividad consiste en fabricar bobinas de filamento para impresión 3D y unas bolsas de PE-PET 120 micras con cierre zip, en las cuales se meten las bobinas para su posterior venta. Las bolsas que fabrica el contribuyente son envases de plástico, puesto que su composición se basa en PE-PET 120

micras, y están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, en la medida que se trate de envases no reutilizables, en caso contrario no estarán sujetas al impuesto.

CINTAS DE BALIZAMIENTO, CINTAS PARA MARCAJE DE CANALIZACIONES ELABORADAS CON POLIETILENO DE BAJA DENSIDAD, Y DISEÑADA PARA TENER UN SOLO USO (V0314-23). 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 cinta 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.

FECHA DE CONTABILIZACIÓN DE ADQUISICIONES COMUNITARIAS Y EXPORTACIONES (V0315-23). 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 Admirativo (DUA) de exportación, que es el momento en el que se entiende producida la salida del producto del territorio de aplicación del impuesto.

FORMA DE ACREDITAR LOS KILOGRAMOS DE PLÁSTICO NO RECICLADO CONTENIDO EN LOS ENVASES NO REUTILIZABLES EN LA IMPORTACIÓN DE MATERIA PRIMA (V0316-23). 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).

“STICKS” O BARRAS DE LABIOS Y ENVASES NO MONO DOSIS DE CREMAS FACIALES, COMO TARROS, TUBOS O DISPENSADORES EN BOTELLA (V0356-23). 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.

OBTURADORES PLÁSTICOS QUE SE UTILIZAN PARA EL PROCESO DE FERMENTACIÓN DEL CAVA Y ESPUMANTES (V0357-23). 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

VÁLVULAS DE DESGASIFICACIÓN DE PAQUETES DE CAFÉ (V0388-23). 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.

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) (V0389-23). 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 destinen 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.

SACOS DE PLÁSTICO, (BIG BAGS) Y ARPILLERAS (V0391-23). Los sacos de plástico y las Big Bags son envases de plástico, puesto que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. 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. 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. Por su parte, 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.

ETIQUETAS DE PLÁSTICO Y DE PAPEL (V0392-23). La empresa consultante se dedica a la impresión y manipulado de etiquetas (fabricación y distribución de etiquetas identificativas) tanto de plástico como de papel. Los elementos del envase y elementos auxiliares integrados en él se considerarán parte del envase al que van unidos; los elementos auxiliares directamente colgados del producto o atados a él y que desempeñen la función de envase se considerarán envases, salvo que formen parte integrante del producto y todos sus elementos estén destinados a ser consumidos o eliminados conjuntamente. Por tanto, unas etiquetas que cuelgan o que están atadas al producto, tienen la consideración de envase en la medida que sean de plástico y no sean reutilizables, en los términos previstos en el citado artículo 68 de la Ley 7/2022, de 8 de abril. Por eso mismo una etiqueta de papel está no sujeta al impuesto. Además, el consultante pregunta por el supuesto de no sujeción del artículo 73.c de la Ley 7/2022, de 8 de abril, este precepto dispone que no estarán sujetas al impuesto, a 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. En opinión del Centro Directivo, - valoración que no compartimos- el término adhesivo debe entenderse que se refiere tanto a la sustancia que, interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, sirve para pegarlos, como a las pegatinas como a las cintas adhesivas. Así, en opinión de Dirección General de Tributos, en la medida que las etiquetas de plástico a que se refiere el consultante cumplan la definición anterior quedarán no sujetas al impuesto.

IMPORTACION MATERIA PRIMA DE POLIETILENO, EN SACAS, Y CUYOS PALÉS LLEVAN EMBALAJE DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLE (V0394-23). Por lo que respecta al polietileno no tiene la consideración de envase, ni de producto semielaborado, a los efectos del artículo 68.1. de la Ley, sino que constituye materia prima para la fabricación de artículos que podrían, o no, llegar a serlo. Por el contrario, si en su composición contienen plástico,

las sacas en las que se presenta esa materia prima sí que tendrían la consideración de envase y formaría parte del ámbito objetivo del impuesto, pues constituyen un artículo que está diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, y no se indica que sea reutilizables. En relación con el embalaje de plástico no reutilizable que incorporan los palés en los que se importa la mercancía, se trata de un artículo que está diseñado para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, que forma parte del ámbito objetivo del impuesto.

FABRICACIÓN DE ENVASES DE CARTÓN CON PLASTICO INCORPORADO (V0395-23). La entidad consultante se dedica a la fabricación de todo tipo de estuches de cartón. En una parte de sus productos se utiliza el plástico: (1) Estuches fabricados con cartón plastificado, que la consultante elabora a partir de cartón plastificado adquirido como tal, (2) Estuches de cartón a los que una empresa subcontratada le añade el plástico, (3) Estuches con una ventana de plástico, que incorpora la consultante, y para lo que adquieren bobinas de plástico que cortan a medida. En el primer caso, el cartón plastificado es un producto semielaborado sujeto al impuesto, en la medida que está destinado a la obtención de los envases. La actividad de elaboración del envase a partir del plástico plastificado no tendrá la consideración de fabricación a efectos del Impuesto especial. En el supuesto, de adquirir el cartón plastificado a un proveedor establecido fuera del territorio de aplicación del impuesto, se produciría el hecho imponible adquisición intracomunitaria, siendo contribuyente, de acuerdo con el artículo 76 de la Ley 7/2022. La segunda cuestión, el tratamiento de los estuches de cartón que fabrica a los que una empresa subcontratada le añade el plástico, no realizaría hecho imponible, dado que, aunque las cajas puedan tener la consideración de envase, al no incorporar plástico no están incluidas en el ámbito objetivo del impuesto. Y por último, respecto a la fabricación de estuches de cartón a los que la consultante incorpora una ventana de plástico, para lo que adquieren bobinas de plástico que cortan a medida, si adquiere las bobinas en el territorio de aplicación del impuesto no sería contribuyente del impuesto, puesto que no realiza el hecho imponible – el que lo realiza es el fabricante de las bobinas-. Si las bobinas de plástico se adquieren de un proveedor establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, se produciría el hecho imponible adquisición intracomunitaria, y correspondería a la consultante la condición de contribuyente.

DEVOLUCION DEL IMPUESTO POR MERMAS EN LA PRODUCCION (V0397-23). 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.

ENVASES DAÑADOS O ROTOS ENVIADOS A LA DESTRUCCIÓN (V0411-23). 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.

ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE BOBINAS DE MATERIAL PLÁSTICO QUE POSTERIORMENTE SE VENDEN PARA EL CORTE DE TELAS Y MATERIALES SEMEJANTES.

([V0412-23](#)). 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 semi-elaborado 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 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 68.1.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 todas las que puedan llegar a destinarse 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.

ACABADOS DE POST-IMPRESIÓN, PLASTIFICADO DE LIBROS, CARPETAS Y REVISTAS (V0413-23). 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.

ETIQUETAS PRESSURE SENSITIVE LABELS (PSL,) ETIQUETAS SHRINK SLEEVE, ETIQUETAS WRAP AROUND LABELS (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 obre 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 retráctiles 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.

TAPONES FABRICADOS A PARTIR DE COMPUESTOS DE UREA (V0425-23). 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.

FABRICACIÓN DE ENVASES DE PLÁSTICO QUE SE EMPLEAN PARA EL TRANSPORTE DE MUESTRAS DE LECHE (V0426-23). Un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, mención que incluye desde materias primas hasta artículos acabados. Dado que la leche es una mercancía los envases que fabrica la consultante están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE EL CONTENIDO DEL PLÁSTICO NO RECICLADO Y EL IMPORTE DEL IMPUESTO SATISFECHO, POR PERSONA DISTINTA DEL CONTRIBUYENTE (V0427-23). 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.

IMPORTACION POR AGENTE DE ADUANAS (V0429-23) (V0432-23). 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, 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 admisión 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.

CARTUCHOS DE POLIETILENO DE ALTA DENSIDAD PARA CONTENER SILICONAS Y MASILLAS SELLANTES (V0430-23). Un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, mención que incluye desde materias primas hasta artículos acabados. Dado que las siliconas y masillas sellantes a que se refiere la consultante son una mercancía los cartuchos de polietileno de alta densidad que fabrica la consultante son envases no reutilizables, y están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. No es de aplicación la exclusión del concepto de envase porque los cartuchos de polietileno de alta densidad no forman parte integrante de las siliconas y masillas sellantes.

FABRICACION EN REGIMEN DE MAQUILA (V0433-23). 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.

EN LA IMPORTACIÓN DE PARTES Y PIEZAS PARA FABRICAR APARATOS ELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS BOLSAS DE PLÁSTICO PROTECTORAS, CON O SIN BURBUJAS (V0434-23). 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.

FABRICA CARRETES DE MADERA PARA ENROLLAR CABLE; ALGUNOS DE ELLOS PRECISAN DE REFUERZO ADICIONAL, Y LES INCORPORA UN TUBO DE PVC (V0435-23). 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.

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 ([V0436-23](#)). 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.

PRODUCTOS SEMIELABORADOS EXENTOS Y PRODUCTOS SEMIELABORADOS DESTINADOS A ENVASES REUTILIZABLES ([V0437-23](#)). 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. Ahora bien, 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. Cabe preguntarse entonces cómo proceder cuando los productos semielaborados como una lámina o una preforma, no están destinados a obtener «envases no reutilizables». Esta cuestión es precisamente lo que plantea la empresa consultante, pero la Dirección General de Tributos tan solo aborda la cuestión con relación a la exención de los productos semielaborados a los que hace referencia el artículo 68.1.b), una vez realizado el hecho imponible y que finalmente no se destinan a los usos previstos. El centro Directivo deja sin resolver la cuestión controvertida, que no es otra que esclarecer sobre cómo proceder cuando una empresa entrega un producto semielaborado (lámina o preforma) destinado a obtener un envase reutilizable, es decir, la entrega de un producto semielaborado no incluido en el ámbito impositivo. Dicho de otro modo, una bobina de film de polietileno o una lámina de policloruro de vinilo no son «*per se*» productos semielaborados a los que refiere el artículo 68.1.b) de la Ley, sino que requerirá además que estén destinados a embalar, empacar o contener mercancías. Si no fuera así, se llegaría al absurdo de sujetar al gravamen a todos los plásticos para después, cuando su destino sea distinto al de «envase no reutilizable, conceder la exención, al mismo tiempo que se introduciría un número extraordinario de sujetos obligados y contribuyentes de difícil gestión y control, una circunstancia contraria al espíritu de la ley rotundamente expresada en su exposición de motivos. El régimen de exención al que alude

el Centro Directivo en su consulta tan solo puede acomodarse después de producido el hecho imponible, que en el impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, es la fabricación, adquisición intracomunitaria e importación de productos semielaborados «destinados a la obtención de los envases no reutilizables que contengan plástico».

Y opinamos que es así, pues el artículo 68.1.b) de la ley y referido al ámbito objetivo del impuesto utiliza el participio «destinados» y no la expresión «que puedan o vayan a destinarse», lo que provoca que por razón de su destino los productos semielaborados se circunscriban a escenarios ciertamente antagonistas. 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).

ENVASES PLASTICOS DE MUESTRAS BIOLÓGICAS DE ORIGEN HUMANO PARA SU ANÁLISIS CLÍNICO (V0438-23). Un envase para serlo debe estar destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. Con carácter general las muestras biológicas de origen humano para el análisis no son mercancías, por lo que los productos objeto de la consulta no tienen la consideración de envases a efectos del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, por lo que no están sujetos a dicho impuesto.

RÉGIMEN SUSPENSIVO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES (V0439-23). 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.