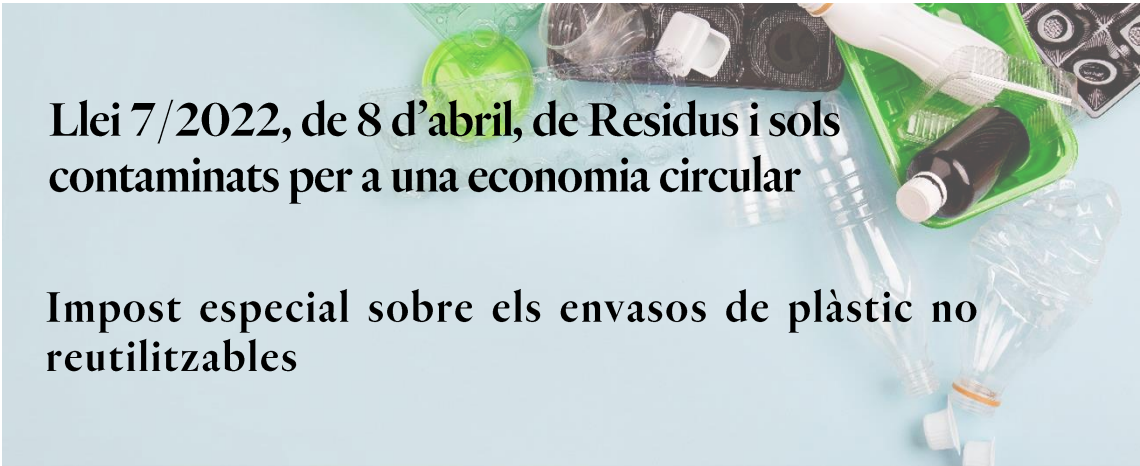


RocaJunyent Informa

Departament Dret Fiscal
18 d'octubre de 2022



Llei 7/2022, de 8 d'abril, de Residus i sols contaminats per a una economia circular

Impost especial sobre els envasos de plàstic no reutilitzables

El proper primer de gener entrarà en vigor a Espanya el nou *Impost especial sobre els envasos de plàstic no reutilitzables*. Després de la seva aprovació amb la publicació de la Llei 7/2022, de 8 d'abril, de *Residus i sols contaminats per a una economia circular* (BOE 9/4/2022), s'ha pogut constatar que el mateix afectarà moltes més empreses de les que a priori semblava. És important dedicar-li l'atenció que mereix, doncs les obligacions formals que s'albiren amb la seva entrada en vigor són rellevants, i fins i tot en molts casos més costoses que la pròpia obligació d'ingressar.

Sense ànim de ser exhaustius, recordem les línies fonamentals de l'impost:

- ☐ Es tracta d'un impost indirecte que pretén gravar el consum d'envasos no reutilitzables de plàstic no reciclat.
- ☐ Afectarà a tot el territori de l'Estat espanyol, incloent per tant llocs tradicionalment aliens a la imposició indirecta general, com ara Canàries, Ceuta i Melilla.
- ☐ És un impost no harmonitzat a la Unió Europea.

- ☐ Es grava en una única fase del procés de producció-distribució, la de fabricació, però, per exigències territorials, també són gravades l'adquisició intracomunitària i la importació dels béns objecte de l'impost.
- ☐ Constitueixen el seu objecte els envasos no reutilitzables de plàstic no reciclat, estiguin buits o plens de producte envasat. Així mateix, es graven determinats productes semielaborats per a l'obtenció dels envasos i dels elements necessaris per al seu tancament o embalatge.
- ☐ El concepte d'envàs s'obté de la seva normativa especial, el que condueix a incloure no tan sols als envasos en la seva accepció comuna, sinó també, per exemple, embalatges o rotlles de plàstic necessaris per complir aquesta funció.
- ☐ L'impost exigint és igual a 0,45 euros per kilogram de plàstic no reciclat, exigint discriminar la part de plàstic reciclat doncs aquesta no és objecte de tributació.
- ☐ La seva declaració serà trimestral o mensual, amb idèntica freqüència que l'empresa hagi de declarar a l'IVA.
- ☐ Es poden obtenir devolucions de l'impost si els envasos finalment surten d'Espanya.
- ☐ Les obligacions formals associades a l'impost són anàlogues a les d'un impost especial: obligació d'alta en el cens específic de cadascun dels establiments de l'empresa; obligació de portar llibres registres especials; control d'inventaris; seguiment d'unitats físiques; etc.

Desenvolupament reglamentari

En aquests moments, a menys de tres mesos de la seva entrada en vigor, encara no es disposa de la normativa de desenvolupament que permeti conèixer amb exactitud quines seran les obligacions formals associades a l'impost, malgrat, com dèiem, aquestes seran importants. Només disposem d'un [avantprojecte publicat pel Ministeri d'Hisenda i Funció Pública](#).

Malgrat això, l'AEAT i el Ministeri ja han posat a disposició dels contribuents les habituals FAQS, una plataforma de proves per portar els llibres registre específics i d'altres informacions. Tot es pot trobar al [següent enllaç](#).

Contribuents

És molt important determinar quines empreses estan obligades a atendre les conseqüències de la nova normativa. Seran contribuents d'aquest impost les persones físiques, jurídiques o entitats sense personalitat jurídica (comunitats de béns, societats civils, etc.) que realitzin les operacions subjectes a l'impost. Aquestes són tres:

- ☑ Fabricació: inclou la fabricació de les tres tipologies de productes subjectes a l'impost:
 - ✎ Envasos no reutilitzables que continguin plàstic.
 - ✎ Productes semielaborats destinats a l'obtenció d'envasos, com per exemples les preformes o las làmines de termoplàstic.
 - ✎ Els productes que continguin plàstic destinats a permetre el tancament, la comercialització o la presentació d'envasos no reutilitzables.
- ☑ Adquisició intracomunitària de qualsevol dels productes anteriors. Aquest és un supòsit que converteix en contribuent a l'adquirent intracomunitari, encara que la seva activitat no tingui res a veure amb la fabricació d'envasos. Això eixampla notablement l'àmbit subjectiu de l'impost.
- ☑ Importació de qualsevol dels productes objecte de l'impost.

Fabricants i adquirents intracomunitaris, amb diferent grau d'intensitat, queden subjectes a les obligacions formals de l'impost. No així els importadors, doncs en aquest cas l'impost és liquidat a la Duana, sense que d'això se'n derivin les obligacions de control imposades als altres dos tipus de contribuents.

Obligacions formals

Com dèiem, donada la importància de la càrrega formal associada a l'impost, és necessari tenir-la en compte abans de la seva entrada en vigor. Revisem les obligacions formals establertes per la Llei:

- ☑ Obligació de registre al Cens de contribuents d'aquest impost, obtenint la tarja CIP, amb caire previ a l'inici de l'activitat (abans de 01/01/2023). Aquesta obligació afecta a tot contribuent per a cadascun dels seus establiments i per a cadascuna de les modalitats de contribuent. Aquestes són les modalitats:
 - ✎ Fabricant.
 - ✎ Adquirent intracomunitari.
 - ✎ Representant a Espanya dels contribuents no establerts.
- ☑ Obligació de designar un representant a Espanya, als efectes només d'aquest impost, que afecta als contribuents no establerts que incorrin en el fet imposable de l'impost. Això afectarà, entre d'altres, als no establerts que realitzin adquisicions intracomunitàries o *transfers* de productes envasats en plàstic des d'algun altre Estat membre de la Unió Europea amb destí a Espanya.
- ☑ Obligació de portar un llibre registre específic que permeti realitzar un seguiment dels kilograms de plàstic subjectes a tributació. Aquesta obligació tant sols afecta als fabricants i als adquirents intracomunitaris, amb diferent grau d'intensitat:

8 Fabricants.

Aquesta és la composició de camps que haurà de tenir el registre especial segons l'avantprojecte de OM:

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)

Senyalar que, tal como succeeix als restants impostos especials subjectes a control d'unitats físiques, la pèrdua d'unitats no registrades queda subjecta a tributació.

8 Adquirents intracomunitaris.

Aquesta és la taula de camps:

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

Obligacions de facturació.

Els fabricants hauran d'informar a llurs factures de la quantitat de plàstic no reciclat que contenen els seus productes objecte de lliurament, de les exempcions que puguin ésser aplicables, en el seu cas, i òbviament, de la quota de l'impost que haurà de ser repercutida al client.

Tal com passa en altres impostos especials, la quota d'aquest impost formarà part de la base imposable de l'IVA, suposant això un encariment d'aquest darrer tribut.

Obligacions dels que gaudeixin d'exempcions.

La Llei preveu alguns supòsits d'exempció (Medicaments, productes sanitaris, aliments per a usos mèdics especials, preparats per a lactants d'ús hospitalari i residus perillosos d'origen sanitari; Rotlles de plàstic emprats en les bales per a farratges o cereals d'ús agrícola o ramader) l'aplicació de les quals requerirà que els adquirents dels productes objecte de l'impost manifestin el seu destí als seus proveïdors, amb la finalitat que aquests puguin aplicar l'exempció. Aquesta declaració prèvia a l'adquisició no és regulada ni tant sols a l'avantprojecte, però haurà d'estar preparada abans del 01/01/2023, per evitar la repercussió de l'impost per part dels contribuents.

Supòsits i problemes derivats de l'impost

Tal com dèiem al començament, l'àmbit subjectiu i d'obligacions d'aquest nou impost serà molt més ampli del què a priori podria semblar. Recollim a continuació exemples de subjecció a l'impost que poden servir d'orientació al respecte.

 Adquirent intracomunitari de productes envasats o embalats en plàstic o d'envasos buits o d'embalatges per a l'envasat o embalat dels seus productes.

Aquest és un supòsit molt habitual, adquirir d'un altre Estat membre de la UE productes líquids o en pols que són subministrats inevitablement en envasos no reutilitzables, molts d'ells de plàstic, o de productes d'un altre tipus que han estat embalat amb articles de plàstic.

En aquest cas, l'empresa establerta al territori d'aplicació de l'IVA (Península i Balears) incorrerà en una adquisició intracomunitària que la subjectarà a les obligacions de l'impost: obligació d'inscripció al cens; obligacions registrals d'existències; autoliquidació de l'impost.

Només quedaran exempts d'aquesta obligació si el pes total del plàstic no reciclat que continguin els envasos no excedeixi de 5 kilograms al mes.

 Adquirent intracomunitari de productes semielaborats per a l'elaboració d'envasos que es produeixen a les instal·lacions de l'adquirent.

Succeirà el mateix que en el cas anterior, sense que procedeixi l'aplicació de l'exempció del llindar de 5 kilograms.

 Adquisició de productes que contenen plàstic reciclat i no reciclat.

En aquest cas i amb la finalitat d'establir quina part del plàstic és reciclat, la Llei exigeix disposar d'una certificació emesa per entitat certificadora acreditada per ENAC. Pot ser els fabricants d'envasos de plàstic o de productes semielaborats establerts a Espanya tinguin interès en enfrontar el cost d'aquesta anàlisi i certificació, però sembla un esforç exagerat requerir del mateix a qui tan sols ha procedit a adquirir intracomunitàriament o importar aquest tipus de productes. S'haurà d'esperar a l'aprovació de la OM per veure que acaba passant amb un requisit que sembla pot ser desproporcionat per a determinats casos.

 Llibres registre.

Tal com indicàvem, la Llei exigeix portar llibres registre específics amb un contingut gens menyspreable, més contundent en el cas dels fabricants i menys contundent en cas dels adquirents intracomunitaris.

En qualsevol cas, és important tenir en compte aquesta obligació, perquè el seu compliment es troba subjecta a la normativa d'infraccions i sancions regulada per la Llei General Tributària, poder ser sancionada amb una sanció pecuniària del 1% de la xifra de negocis de l'empresa en el cas d'incompliment absolut.

Adicionalment, aquests llibres registre hauran de ser presentats a la Seu Electrònica de l'AEAT durant el mes següent a la finalització del termini de declaració.

☐ **Supòsits d'exempció que requereixen de la comunicació prèvia al subministrador dels envasos o productes semielaborats.**

Aquesta comunicació prèvia haurà de ser enviada al proveïdor. No existeix indicació legal sobre el seu contingut. Ens consta que els sectors afectats es troben en converses amb les Administracions per determinar-lo, sense que en aquests moments hi hagi cap conclusió al respecte. Sembla clar que aquesta declaració prèvia haurà d'incloure el destí "exempt" dels productes, l'explicació de l'exempció reivindicada i la identificació dels productes afectats.

☐ **Repercussió en factura o certificació de l'impost pagat per facilitar l'obtenció de la seva devolució pel client.**

L'adquirent no contribuent de l'impost pot aconseguir la devolució de la seva quota si destina el producte adquirit a una finalitat que li atorga exempció. Aquest seria el cas d'exempcions en les que no ha estat comunicada la declaració prèvia al proveïdor o de la sortida posterior dels productes fora d'Espanya. En aquest cas l'adquirent requerirà del proveïdor la indicació de la quota corresponent a aquells productes. Si el proveïdor no és fabricant sinó merament adquirent intracomunitari, podrà optar entre incloure la informació a les seves factures emeses amb caire habitual i recurrent, o emetre certificats als seus clients quan aquests els hi requereixin. En qualsevol cas, el contribuent haurà d'estar preparat per atendre aquestes peticions.

Conclusió

Sembla clar que l'*Impost especial sobre els envasos de plàstic no reutilitzables* ha vingut per quedar-se i que s'haurà d'estar en condicions d'atendre les obligacions de tot tipus que se'n derivaran.

També sembla que no seran només els fabricants d'envasos de plàstic els afectats, abastant el seu àmbit subjectiu a empreses fabricants o comercialitzadores de productes objecte d'envasat o embalat amb plàstic. Per tant, és important analitzar els processos productius propis o la gama de productes comercialitzats per identificar si en alguns o en tots ells es produeix la utilització de plàstic per envasar o embalar, en quines condicions, com els adquireix l'empresa i quines són les conseqüències per a ella.

Si de l'anàlisi anterior es derivés que l'empresa esdevindrà contribuent d'aquest impost i la seva subjecció, per tant, a les seves obligacions, tant d'ingrés com formals, és convenient treballar per disposar dels mecanismes d'informació i control apropiats que permetin la seva adient atenció.