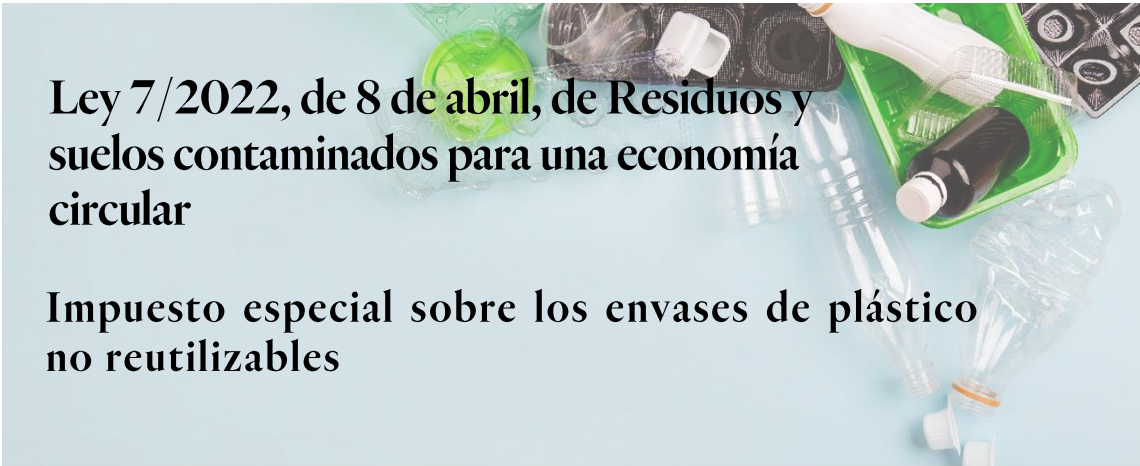


RocaJunyent Informa

Departamento Derecho Fiscal
18 de octubre de 2022



Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y suelos contaminados para una economía circular

Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

El próximo 1 de enero entrará en vigor en España el nuevo *Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*. Tras su aprobación con la publicación de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de *Residuos y suelos contaminados para una economía circular* (BOE 9/4/2022), se ha podido constatar que el mismo afectará a muchas más empresas de las que a priori podría parecer. Es importante dedicarle la atención que merece, puesto que las obligaciones formales que se avecinan con su entrada en vigor son relevantes, quizás más gravosas, en muchos casos, que la propia obligación de ingresar.

Sin ánimo de ser exhaustivos, recordar los trazos fundamentales del impuesto:

- ☐ Se trata de un impuesto indirecto que pretende gravar el consumo de envases no reutilizables de plástico no reciclado.
- ☐ Afectará a todo el territorio del Estado español, incluyendo por tanto plazas tradicionalmente ajenas a la imposición indirecta general como Canarias, Ceuta y Melilla.

- ☐ Es un impuesto no armonizado a nivel europeo.
- ☐ Se grava en una única fase del proceso de producción-distribución, la de fabricación, pero, por exigencias territoriales, también son gravadas la adquisición intracomunitaria y la importación de los bienes objeto del impuesto.
- ☐ Constituyen su objeto los envases no reutilizables de plástico no reciclado, estén estos vacíos o llenos del producto envasado. Asimismo, se gravan determinados productos semielaborados para la obtención de los envases y los elementos precisos para su cierre o embalaje.
- ☐ El concepto de envase se obtiene de su normativa especial, lo que conduce a incluir no tan sólo a los envases, en su acepción más común, sino también, por ejemplo, embalajes o rollos de plástico precisos para cumplir dicha función.
- ☐ El impuesto exigido es igual a 0,45 euros por kilogramo de plástico no reciclado, exigiendo discriminar la parte de plástico reciclado pues ésta no es objeto de tributación.
- ☐ Su declaración será trimestral o mensual, con idéntica frecuencia que la empresa tenga que aplicar en el IVA.
- ☐ Posibilidad de obtención de devoluciones si los envases finalmente salen de España.
- ☐ Las obligaciones formales asociadas al impuesto son análogas a las de un impuesto especial: alta en el censo específico de cada uno de los establecimientos de la empresa; llevanza de libros registros especiales; control de inventarios; seguimiento de unidades físicas; etc.

Desarrollo reglamentario

En estos momentos, a menos de tres meses de su entrada en vigor, todavía no se dispone de la normativa de desarrollo que permita conocer con exactitud cuáles van a ser las obligaciones formales asociadas al impuesto, pese a que, como decíamos, estas van a ser importantes. Tan sólo se dispone en estos momentos de un [anteproyecto publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública](#).

Pese a ello, la AEAT y el Ministerio ya han puesto a disposición de los contribuyentes las habituales FAQs, una plataforma de pruebas para la llevanza de los libros registro específicos y otras informaciones de interés para poder atender las obligaciones vinculadas al impuesto. Todo ello puede encontrarse en el [siguiente link](#).

Contribuyentes

Es importante determinar quiénes se hallan obligados a atender las consecuencias de la nueva normativa. Serán contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad jurídica (comunidades de bienes, sociedades civiles, etc.) que realicen las operaciones sujetas al impuesto. Estas son tres:

- ☐ Fabricación: incluye la fabricación de las tres tipologías de productos sujetos al impuesto:
 - ✎ Envases no reutilizables que contengan plástico.
 - ✎ Productos semielaborados destinados a la obtención de envases, tales como las preformas o las láminas de termoplástico.
 - ✎ Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.
- ☐ Adquisición intracomunitaria de cualquiera de los productos referidos en el apartado anterior. Este es un supuesto que convierte en contribuyente al adquirente intracomunitario, aun cuando su actividad nada tenga que ver con la fabricación de envases, por lo que ensancha notablemente el ámbito subjetivo del impuesto.
- ☐ Importación de cualesquiera de los productos objeto del impuesto.

Fabricantes y adquirentes intracomunitarios, con diferente grado de intensidad, quedan sujetos a las obligaciones formales del impuesto. No así los importadores, por cuanto en este caso el impuesto será liquidado en Aduana, sin que se deriven de ello las obligaciones de control impuestas a los otros dos tipos de contribuyentes.

Obligaciones formales

Como decíamos, dada la importancia de la carga formal asociada al impuesto, es preciso tenerla en cuenta antes de su entrada en vigor. Revisemos las obligaciones formales contenidas en la Ley:

- ☐ Obligación de registro en el Censo de contribuyentes de este impuesto, obteniendo la tarjeta CIP, con carácter previo al inicio de la actividad (antes 01/01/2023). Esta obligación incumbe a todo contribuyente por cada uno de sus establecimientos y por cada una de las modalidades de contribuyente. Tales modalidades son:
 - ✎ Fabricante.
 - ✎ Adquirente intracomunitario.
 - ✎ Representante en España de los contribuyentes no establecidos.
- ☐ Obligación de designar un representante en España, a los solos efectos de este impuesto, que atañe a los contribuyentes no establecidos que incurran en el hecho imponible del impuesto. Ello afectará, entre otros, a los no establecidos que

realicen adquisiciones intracomunitarias o *transfers* de productos envasados en plástico desde algún otro Estado miembro de la Unión Europea con destino a España.

- 
Obligación de llevanza de un libro registro específico que permita realizar un seguimiento de los kilogramos de plástico sujetos a gravamen. Esta obligación tan sólo afecta a fabricantes y adquirentes intracomunitarios, con diferente grado de intensidad:

Fabricantes.

Esta es la planilla de campos que deberá contener el registro especial según el anteproyecto 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)

Señalar que, tal como sucede en los restantes impuestos especiales sujetos a control de unidades físicas, la pérdida de unidades no registradas queda sujeta a gravamen.

Adquirentes intracomunitarios.

Esta es la planilla de campos:

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)

- 
Obligaciones de facturación.

Los fabricantes deberán informar en sus facturas de la cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos objeto de entrega, de las exenciones que puedan ser aplicadas, en su caso, y obviamente, de la cuota del impuesto que deberá ser repercutida al cliente.

Tal como sucede en otros impuestos especiales, la cuota de este impuesto formará parte de la base imponible del IVA, suponiendo ello un encarecimiento también de este último impuesto.

- 
Obligaciones de quienes disfruten de exenciones.

La Ley prevé una serie de supuestos de exención (Medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario y residuos peligrosos de origen sanitario; Rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero) cuya aplicación requerirá que los adquirentes de los productos objeto del impuesto manifiesten su destino a sus proveedores de tales productos, para que éstos puedan aplicar la exención. Dicha declaración previa a

la adquisición no se halla regulada ni tan sólo en el anteproyecto, pero habrá que tenerla preparada antes de 01/01/2023, al objeto de evitar la repercusión del impuesto por parte de los contribuyentes.

Supuestos y problemas derivados del impuesto

Tal como decíamos al principio, el ámbito subjetivo y de obligaciones de este nuevo impuesto será mucho más amplio de lo que a priori podría parecer. Recogemos a continuación ejemplos de sujeción al impuesto que pueden servir de orientación al respecto.

Adquirente intracomunitario de productos envasados o embalados en plástico o de envases vacíos o de embalajes para el envasado o embalado de sus productos.

Este es un supuesto muy habitual, adquirir de otro Estado miembro de la UE productos líquidos o en polvo, que son suministrados inevitablemente en envases no reutilizables, muchos de ellos de plástico, o de productos de otro tipo que han sido embalados con artículos de plástico.

En este caso, la empresa establecida en el territorio de aplicación del IVA (Península y Baleares) incurrirá en una adquisición intracomunitaria que la sujetará a las obligaciones del Impuesto: obligación de registro en el censo; obligaciones registrales de existencias; autoliquidación del impuesto.

Sólo quedarán exentos de esta obligación si el peso total del plástico no reciclado que contengan todos los envases no exceda de 5 kilogramos al mes.

Adquirente intracomunitario de productos semielaborados para la elaboración de envases que se producen en las instalaciones del adquirente.

Sucedirá lo mismo que en el caso anterior, sin que proceda la aplicación de la exención referida de los 5 Kilogramos.

Adquisición de productos que contienen plástico reciclado y no reciclado.

En este caso y al objeto de establecer qué parte del plástico es reciclado, la Ley exige disponer de una certificación emitida por entidad certificadora acreditada por ENAC. Quizás los fabricantes de envases de plástico o productos semielaborados establecidos en España tengan interés en afrontar el coste de este análisis y certificación, pero parece un esfuerzo exagerado requerir del mismo a alguien que tan sólo ha procedido a adquirir intracomunitariamente o importar este tipo de productos. Habrá que esperar a la aprobación de la OM para ver qué acaba sucediendo con un requisito que parece quizás desproporcionado para determinados casos.

Llevanza de libros registro.

Tal como indicábamos, la Ley exige de la llevanza de libros registro específicos con un contenido nada despreciable, más contundente en el caso de los fabricantes, y menos contundente en el caso de adquirentes intracomunitarios.

En cualquier caso, es importante tener en cuenta esta obligación, por cuanto su incumplimiento se halla sujeto a la normativa de infracciones y sanciones regulada por la Ley General Tributaria, pudiendo ser sancionada con una sanción pecuniaria del 1% de la cifra de negocios de la empresa en el caso de su incumplimiento absoluto.

Adicionalmente, dichos libros registros deberán ser presentados en la Sede Electrónica de la AEAT durante el mes siguiente a la finalización del plazo de declaración.

Supuestos de exención que requieren de la comunicación previa al suministrador de los envases o productos semielaborados.

Esta comunicación previa deberá ser remitida al proveedor. No existe indicación legal alguna sobre su contenido. Nos consta que los sectores afectados se hallan en conversaciones con las Administraciones para determinarlo, sin que en estos momentos haya conclusión al respecto. Parece claro que dicha declaración previa deberá referir el destino “exento” de los productos, la explicación de la exención reivindicada y la identificación de los productos afectados.

Repercusión en factura o certificación del impuesto pagado para facilitar la obtención de su devolución por el cliente.

El adquirente no contribuyente del impuesto puede obtener la devolución de su cuota si destina el producto adquirido a una finalidad que le otorgue exención. Este sería el supuesto de exenciones en las que no ha sido comunicada la declaración previa al proveedor o de la salida de los productos fuera de España. En tal caso el adquirente requerirá del proveedor la indicación de la cuota correspondiente a tales productos. Si el proveedor no es fabricante sino meramente adquirente intracomunitario, podrá optar entre incluir dicha información con carácter habitual en sus facturas o emitir certificados a sus clientes cuando éstos se los requieran. En todo caso, deberá estar preparado para atender dichas peticiones.

Conclusión

Parece claro que el *Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables* ha venido para quedarse y que habrá que estar en condiciones de atender las obligaciones de todo tipo que del mismo se van a derivar.

También parece claro que no serán tan sólo los fabricantes de envases de plástico los afectados, abarcando su ámbito subjetivo a empresas fabricantes o comercializadoras

de productos objeto de envasado o embalado en plástico. Por tanto, es importante analizar los procesos productivos propios o el portfolio de productos comercializados para identificar si en algunos o en todos ellos se produce la utilización de plástico para envasar o embalar, en qué condiciones, cómo los obtiene la empresa y cuáles son las consecuencias para ella.

Si del análisis anterior se derivara que la empresa deviniera contribuyente de este impuesto y sujeta por tanto a sus obligaciones, tanto de ingreso como formales, es conveniente trabajar para disponer de los mecanismos de información y control apropiados que permitan su adecuada atención.