



El nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Esta publicación está sometida a licencia Creative Commons:

Reconocimiento-NoComercial-Sin Derivados 4.0 Internacional(CC BY-NC-ND 4.0)

Mendo & Callao Legal

C/Emilia Pardo Bazán 16 (50018) Zaragoza (España)

+34648687567

info@mendo.legal

www.mendo.legal

Puedes copiar y redistribuir la obra en cualquier formato o medio, siempre que:

- Indiques expresamente la autoría de Mendo & Callao Legal
- No lo uses con fines comerciales

El nuevo impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables

Contenido	
1.- El contexto	3
2.- Aspectos clave	3
3.- ¿A quién afectará este impuesto?	4
4.- Base imponible	5
5.- Tipo impositivo	5
6.- Repercusión	6
7.- Reglas de territorialidad	6
8.- Supuestos de no tributación	6
8.1.- No tributación de productos inadecuados para el uso o destruidos	6
8.2.- Otros supuestos de no sujeción y exenciones	7
8.2.1.- Supuestos de no sujeción	7
8.2.2.- Supuestos de exención	7
9.- Productos enviados fuera de España	8
10.- Devengo	9
11.- Gestión del impuesto	9
11.1.- Obligaciones de declaración	9
11.1.1.- Declaraciones periódicas del impuesto	9
11.1.2.- Declaraciones aduaneras	10
11.1.3.- Solicitudes de devolución	10
11.2.- Obligaciones formales	10

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular introduce dos nuevos impuestos medioambientales, **el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables** y **el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos**, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.

En el presente documento nos vamos a centrar en el primero de ellos.

1.- El contexto

El impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables es un **impuesto de naturaleza indirecta** que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del Impuesto («TAI»), de envases no reutilizables que contengan plástico. El citado impuesto resultará de aplicación en todo territorio español, (incluido Ceuta, Melilla y Canarias), sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra.

Se trata de un impuesto controvertido que encuentra su razón de ser en la Directiva 98/2008/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas (Directiva Marco de Residuos) y la Directiva (UE) 2019/904, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (“la Directiva SUP”) que si bien impone al legislador español la obligación de trasponer un paquete de medidas, no exige que se haga a través del establecimiento de un impuesto, en todo caso, habilita al uso de “instrumentos económicos”, por lo que estos impuestos sobre los envases de plástico no reutilizable no lo van estar armonizados en la Unión Europea.

2.- Aspectos clave

El **ámbito objetivo** del impuesto viene ya descrito en el nombre del impuesto, es decir, en el producto deben darse a la vez las siguientes caracterizas:

- a) **Envases**, se entienden los utilizados para la venta, primarios, tanto vacíos como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías, como los secundarios, o colectivos y, los envases de transporte o terciarios
- b) **Plástico**, de material compuesto de polímero. Definido en el Reglamento (CE) nº 1907/2006 del Parlamento Europeo y del

Consejo de 18 de diciembre de 2006 y, aquellos que, estando compuestos de más de un material, que contengan plástico, se gravaran por la cantidad de plástico que contengan.

- c) **No reutilizable**, tal y como define la propia ley se considera que los envases son no reutilizables cuando no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

Y, el **hecho imponible** recae sobre la **fabricación**, la **importación** o la **adquisición intracomunitaria** de **envases de plástico no reutilizable** y que combinado con las diferentes modelos del objeto el impuesto afecta a los siguientes hechos:

- a) La **fabricación** del envase de plástico no reutilizable,
b) La **fabricación, importación o adquisición intracomunitaria** de los productos plásticos **semielaborados** destinados a la fabricación de los envases no reutilizables (por ej. preformas o las láminas de termoplástico), así
c) La **fabricación, importación o adquisición intracomunitaria** de aquellos otros **productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre**, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

Para evitar una doble tributación, la normativa establece que no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de estos productos.

Además de la fabricación, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias está sujeta la introducción irregular en el TAI de los productos citados, produciéndose dicho hecho imponible cuando quien los posea no pueda acreditar su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria o su adquisición previa en el territorio español.

En todo este impuesto especial la trazabilidad y los requisitos documentales son esenciales, y en este caso resulta muy recomendable guardar la documentación necesaria para poder acreditar estos hechos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

3.- ¿A quién afectará este impuesto?

Al referirse a la “fabricación”, el legislador ha seleccionado al sector del envase plástico, como los sujetos obligados o contribuyentes de este impuesto y, lo ha hecho en lugar del proveedor de materias primas o del cliente.

La inclusión en el ámbito objetivo de los **productos semielaborados** muestra la preferencia de la norma por evitar que se considere “fabricante” al cliente que, por ejemplo, finaliza el envase mediante el “soplado” de la preforma.

Dado que el legislador ha establecido tres hechos imponibles, la **fabricación, importación y adquisición intracomunitaria** de envases de plástico no reutilizable, llenos o vacíos, de **productos semielaborados** o de **productos que contengan plástico para cierre, comercialización o presentación de envases**, las empresas que realicen cualquiera de estas actividades se verá afectada y será sujeto pasivo o contribuyente. De este modo, el impuesto resulta de aplicación no solo a las empresas dedicadas a la fabricación, sino a cualquier importador o adquirente intracomunitario de envases plásticos, mayoritariamente llenos, productos semielaborados o productos que contengan plástico para cierre, comercialización o presentación de envases será contribuyente del impuesto especial.

Es decir, este impuesto afecta a las personas físicas o jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) (comunidades de bienes, herencias yacentes...)¹ que realicen la **fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases de plástico no reutilizable**, llenos o vacíos.

En los casos de introducción irregular será obligado tributario quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.

4.- Base imponible

La base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos objeto del impuesto.

Es independiente de que el envase contenga otros materiales, lo que se grava es la cantidad de plástico, de material compuesto por polímero, y la base imponible **no incluirá la cantidad de plástico reciclado**, incluyendo tanto el derivado de un proceso de reciclado mecánico como químico.

5.- Tipo impositivo

El tipo aprobado en España es de 0,45 euros por kilogramo de plástico no reciclado, que es coincidente con el aprobado en Italia para 2023, y algo superior a las 0,2 libras esterlinas por kg del impuesto británico.

¹ Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

6.- Repercusión

La repercusión del impuesto se realiza exclusivamente por el fabricante, es un impuesto especial monofásico, no se repercute en todas las fases hasta que llegue al consumidor final.

Será lógico encontrar una “repercusión económica” para el resto de los operadores, vía precio. Además, los adquirientes podrán solicitar que sea indicada en las facturas y que se expida un documento o certificación.

7.- Reglas de territorialidad

El impuesto se exigirá en toda España, incluidos Ceuta, Melilla y Canarias.

8.- Supuestos de no tributación

Los supuestos de no tributación, ya sea por no sujeción, exención, deducción y devolución son los aspectos más técnicos

Lo primero que hay que entender es que no se tributa por el plástico reciclado. En caso de plástico reciclado existirá, reducción de la base imponible.

Para acreditar que se trata de plástico reciclado es precisa la certificación por parte de una entidad certificadora, que cuente con acreditada por ENAC y que esta se ha realizado conforme lo establecido en la **UNE-EN 15343:2008: Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado**

8.1.- No tributación de productos inadecuados para el uso o destruidos

No tributarán los siguientes casos:

- a) Destrucción del envase por el **fabricante** antes de ponerlo a disposición del cliente y por tanto antes de presentar el impuesto: aplica en este caso la **no sujeción**.

En el caso de que se detecte su inadecuación de uso o destrucción tras la entrega y por tanto tras presentar y pagar el impuesto, corresponde que se proceda a la devolución de los materiales y se practica **deducción**.

- b) **Importación**, tras el pago, pero antes de la entrega, **devolución**.

Tras el pago, pero después de la entrega, debe haber devolución del producto al cliente, y que practique **devolución**.

- c) **Adquisición intracomunitaria**, si se procede la destrucción o se detecta que son inadecuados para su uso antes haber efectuado el pago del impuesto, está **exento**.

Si se aprecia tras el pago, pero antes de la entrega, corresponde **deducción**.

Tras el pago, la entrega, procede que se devuelva el producto al cliente y se practique **deducción**.

En cualquier caso, hay que probar los hechos y para ello se puede aplicar cualquier prueba admisible en derecho, con lo cual, es esencial dejar constancia documental y con evidencias de toda actuación y de la trazabilidad de las operaciones, la autoliquidación en su caso, el pago, de la destrucción o falta de uso, la devolución, etc.

8.2.- Otros supuestos de no sujeción y exenciones

8.2.1.- Supuestos de no sujeción

No estarán sujetos al impuesto, entre otros, la fabricación, importación o adquisición 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.

No lo están la fabricación de aquellos **productos destinados a ser enviados fuera del TAI**.

8.2.2.- Supuestos de exención

Las **pequeñas importaciones o adquisiciones intracomunitarias de envases**, aquellas cuyo peso total del plástico no reciclado **no exceda de 5 kilogramos en un mes**.

Productos que se destinen a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de **medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario**.

Los **rollos de plástico** para ensilados de **uso agrícola y ganadero**.

También se encuentra exenta la **adquisición intracomunitaria** de los productos que, con **anterioridad** a la finalización del plazo de

presentación de la **autoliquidación** del impuesto correspondiente, se destinen a ser **enviados a un territorio distinto al TAI**.

Como en todos los casos de este impuesto se han de aportar medios de prueba válidos en derecho que acrediten estas circunstancias, lo cual, obligará a los sujetos obligados a revisar los contratos con clientes y proveedores, en este caso, por ejemplo, si se fabrica envases sujetos objeto de este impuesto habrá que acreditar si estos envases son para uso médicos, preparados para lactantes, etc.

9.- Productos enviados fuera de España

Al tratarse de un impuesto especial que intenta corregir una situación y que se grave su materialización dentro del ámbito territorial de aplicación se ha redactado de tal modo que se asegure que el impuesto se pague por productos fabricados en otros países y consumidos en España, por lo que se incluyen los hechos imposables de “adquisición intracomunitaria” e “importación” y en coherencia con ello, también se establecen distintos mecanismos técnicos para asegurar que el impuesto no se paga (no sujeción, exención) o es resarcido (deducción, devolución) respecto de productos que sean expedidos fuera de España.

La solución técnica aplicable depende del origen nacional, comunitario o extracomunitario del producto, así como de si el impuesto se ha pagado ya o no en el momento de su expedición.

- Productos **fabricados** en España
 - Fabricado en España y antes del pago del impuesto se exporta a un país comunitario o extracomunitario, está **exento**.
 - Fabricado en España, se vende en España, y se revende por parte de este revendedor fuera de España, de la Unión Europea o no. El fabricante tiene que hacer pago del impuesto ante la Agencia Tributaria y al revendedor se le **devuelve**.

- Productos de **importación**
 - Adquirido fuera de la Unión Europea, por un revendedor que revende a corto plazo a otro país de la Unión Europea o no. Se realiza un depósito aduanero. Se encuentra **exento**.
 - En los casos en los que sí ha sido despachado, el importador paga el impuesto a la Agencia Tributaria, revende el producto fuera de España, en este supuesto, se produce anteriormente el pago y corresponde la **devolución** al revendedor.

- Productos de **adquisición intracomunitaria**
 - Adquirido en la Unión Europea, por un revendedor que revende a corto plazo a otro país de la Unión Europea o no. Se encuentra **exento**.
 - Producto adquirido en la Unión Europea, el adquiriente efectúa su el pago en las declaraciones periódicas, y como revendedor revende el producto fuera de España, en este supuesto, corresponde la **deducción**.

Se le devuelve al revendedor porque es quien ha soportado el impuesto ya que el fabricante se lo había repercutido el impuesto que había soportado ante Hacienda.

10.- Devengo

Dado que el tributo grava la utilización de los envases plásticos en España, el legislador ha establecido tres hechos imposables, cada uno con un devengo independiente:

- La **fabricación** de los productos que forman parte del ámbito objetivo. En este caso, el impuesto se devengará con la primera entrega en España. En el caso de pagos anticipados este se adelanta al momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- La **importación de los productos** el devengo se producirá en el momento en el que se produzca el devengo de los derechos de importación (admisión de la declaración aduanera).
- La **adquisición intracomunitaria** el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos excepto en los supuestos de expedición previa de factura que en este caso tiene lugar en la fecha de expedición de esta.

11.- Gestión del impuesto

11.1.- Obligaciones de declaración

11.1.1.- Declaraciones periódicas del impuesto

Se aplica a los fabricantes y adquirientes intracomunitarios

La periodicidad es mensual o trimestral y esta periodicidad dependerá del de la del IVA que presente el obligado tributario. Si la presenta el IVA de forma

mensual, el del impuesto especial de envases de plástico no reutilizable lo hará de forma mensual si está en el trimestral, pues trimestralmente.

El plazo de presentación que es el día 20 del mes siguiente y el modelo que se utilizará será el 592 que ya tiene un borrador disponible. Según el Proyecto de Orden Ministerial el borrador del modelo es relativamente sencillo y debe indicar el peso total de plástico de las operaciones que se han devengado en el periodo y en qué medida ese plástico es no reciclado al que se le aplica los 45 céntimos por kilo para obtener la cuota íntegra. Luego, se aplican las correspondientes deducciones y devoluciones para obtener la cuota tributaria a ingresar, compensar o devolver.

Se registrará cada una de las operaciones de modo independiente salvo, autorización de hacerlo de modo descentralizado.

11.1.2.- Declaraciones aduaneras

Los importadores declararán mediante declaración del Documento Único Administrativo (DUA) del peso del plástico no reciclado en los envases objeto de importación; datos, que tendrán que ser cumplimentados con antelación.

11.1.3.- Solicitudes de devolución

El tercer bloque de declaraciones son las solicitudes de devoluciones en los distintos casos que hemos ido explicando en este documento.

La periodicidad es trimestral

Se presenta antes del día 20 del mes siguiente

Se utiliza el modelo A22 y, en cada línea se documenta cada una de las transacciones por la que se solicita la devolución y, se indica la causa:

- a) Bienes importados reexpedidos fuera de España.
- b) Inadecuados para el uso/destruidos
- c) Bienes devueltos

Deberán acompañar los justificantes previstos para acreditar la operación.

11.2.- Obligaciones formales

El Proyecto de Orden Ministerial que completará la regulación en materia de presentación de declaraciones, inscripción o cumplimiento de obligaciones contables.

El Registro, los fabricantes y adquirientes intracomunitarios deberán inscribirse con carácter previo en un Registro territorial, este trámite se realiza en línea y tras este se la aplica un número CIP (Código de identificación del plástico).

Quedan eximidos los importadores, así como los adquirentes intracomunitarios que solo realicen adquisiciones exentas por no superar el umbral de 5 kg. de plástico en un mes.

El Representante, los contribuyentes no establecidos deberán nombrar un representante ante la AEAT, que también deberá inscribirse en el Registro territorial del impuesto.

Obligaciones contables, el Proyecto de Orden Ministerial distingue entre contabilidad y registros. Los fabricantes deberán llevar una contabilidad y los adquirientes un libro de registro.

Aunque presentan similitudes, en el caso de los libros de contabilidad, obligado para los fabricantes, deben detallarse los productos obtenidos, mientras que los adquirentes intracomunitarios (salvo los que solo hagan operaciones exentas por no superar el umbral de 5 kg. al mes), deberán llevar un libro de existencias. La distinción obedece a que respecto del fabricante tiene por objeto obtener una declaración de existencias, con cuadro de stock.

En ambos casos, la contabilidad deberá ajustarse a los modelos que figuran en el Anexo V del Proyecto de Orden Ministerial.

La presentación se realizará por vía electrónica en el mes siguiente al periodo de liquidación de referencia.

La facturación que debe realizar el fabricante al cliente tras la primera venta y deberá repercutir el impuesto a su cliente, consignando la información relevante del impuesto en la factura de venta del producto y, debe incluir la siguiente información

- a) Los kilogramos de plástico no reutilizado
- b) La cuota devengada
- c) Exención aplicable a su caso

El impuesto monofásico, se repercute solo de fabricante a comprador y en el caso de que otra empresa precise o requiera su repercusión podrá solicitar dicha información relativa al impuesto que no tendrá que serle ofrecida necesariamente en la factura, sino que podrá incluirse en un certificado separado.



www.mendo.legal
info@mendo.legal
+34648687567