

1. **TINTAS EN ENVASES DE PLÁSTICO RECICLABLES.** (V1080-23). La actividad de la consultante es la venta de consumibles para equipos de impresión de gran formato, dentro del sector de imprentas y empresas dedicadas a las artes gráficas. Solicita sobre las tintas que vienen contenidas en envases de plástico reciclable. La DGT considera que el hecho de que el envase sea de plástico reciclable no tiene incidencia a efectos impositivos, pues la Ley solo considera como beneficio que el envase esté compuesto de plástico reciclado (en cuyo caso, según el artículo 77.1, la cantidad de este tipo de plástico no se incluiría en la base imponible), y que el envase sea reutilizable. Concluye el Centro directivo que en la medida en que el artículo objeto de la consulta sea no reutilizable formará parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

2. **IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA DE IMPRESIÓN Y CONSUMIBLES.** (V1081-23). La consultante se dedica a la importación de maquinaria de impresión de gran formato junto con sus consumibles. Se trata de artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (tintas para equipos de impresión de gran formato). Por consiguiente, en la medida que pueda identificarse con un mero contenedor desechable de tinta, tóner, resina, filamento o similar, que alimenta un sistema específico de impresión, tendrá la consideración de envase. El hecho de que el envase sea de plástico reciclable no tiene incidencia a efectos impositivos, pues la Ley solo considera como beneficio que el envase esté compuesto de plástico reciclado (en cuyo caso, según el artículo 77.1, la cantidad de este tipo de plástico no se incluiría en la base imponible), y que el envase sea reutilizable. Y para determinar si el producto es o no reutilizable habrá que atender a lo que se establece en el último párrafo del artículo 68.1.a) de la Ley, esto es, cuando haya sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenado o reutilizados con el mismo fin para el que fue diseñado, y que se podrá acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho. En la medida en que el artículo objeto de la consulta sea no reutilizable formará parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, y su importación quedará sujeta al Impuesto.

3. **ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE CARTUCHOS PARA IMPRESORAS 3D.** (V1082-23). Empresa que realiza adquisiciones intracomunitarias de lo que denomina cartuchos para impresoras 3D, solicita saber si las citadas adquisiciones intracomunitarias están o no sometidas al impuesto. Para la DGT que un cartucho para impresora (sea o no de tipo 3D) tenga la consideración de envase a efectos del impuesto, dependerá exclusivamente de su configuración objetiva y no de la denominación que comercialmente se le atribuya. Así, y en la medida en que contenga plástico, si el cartucho puede identificarse con un mero contenedor desechable de tinta, tóner, resina, filamento o similar, que alimenta un sistema específico de impresión, tendrá la consideración de envase, y tanto su fabricación, como su importación o adquisición intracomunitaria estará, en consecuencia, sujeta al impuesto. Y no tendrá la consideración de envase a efectos del impuesto cuando no se trate de un mero contenedor del pigmento o del material utilizado para la impresión, sino de un conjunto sustituible de la impresora que contenga, además de ese pigmento o material, los elementos que realizan la impresión en sí, como el propio cabezal que proyecta la tinta en el papel, los cilindros que permiten la fijación del tóner, un micro conducto inyector, una película que se calienta o unas resistencias que producen el calentamiento.

4. **IMPORTACIÓN DE BOLSAS ESTÁNDAR CONTENIENDO PRODUCTOS FARMACÉUTICOS (V1083-23).** La consultante se dedica a la comercialización, exportación, e importación de productos farmacéuticos. Importa materia prima para la elaboración de un medicamento, que viene contenida en bolsas de plástico no reutilizables que se introducen dentro de un contenedor de metal. Las bolsas no han sido diseñadas para ser entregadas con la materia prima importada y podrían utilizarse para diversos usos al tratarse de bolsas estándar. El Centro Directivo concluye que las bolsas de plástico no reutilizables, objeto de consulta, tienen la consideración de envases al estar diseñadas para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar las mercancías (la materia prima), por lo tanto, al contener plástico y ser no reutilizables, formarán parte del ámbito objetivo del impuesto conforme a la letra a) del artículo 68.1 de la Ley. Además la consultante solicita aclaración sobre la posibilidad de que a la importación de las bolsas de plástico conteniendo materia prima, le resulte de aplicación el supuesto de no sujeción establecido en el artículo 73, letra d) de la Ley que dispone que «no estarán sujetas al impuesto» la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos a los que hace referencia el artículo 68.1.a) que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con dichas mercancías. En este sentido, pese a que las bolsas efectivamente no están diseñadas concretamente para la mercancía en cuestión, el Centro Directivo concluye que sí son susceptibles de ser entregadas con la mercancía puesto que son objeto de transporte junto con la mercancía durante la cadena de distribución, el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73, letra d) de la Ley, no resulta de aplicación a la importación de las bolsas objeto de consulta, quedando, por tanto, sujeta al impuesto la importación de las mismas en virtud del apartado 1 del artículo 72 de la Ley.

5. **IMPORTACIÓN DE HERRAMIENTAS CONTENIDAS EN MALETINES DE PLÁSTICO (V1084-23).** Los maletines de plástico no tienen la consideración de envase a efectos de este impuesto, ya que, a pesar de estar diseñados para contener, proteger, distribuir y presentar la mercancía, se aplica la salvedad contenida en el citado artículo 68 de la ley: «salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente». El Centro Directivo concluye que el producto objeto de consulta (maletines de plástico que contienen herramientas en su interior) no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto. Y concluye diciendo que el mismo criterio está recogido en el listado de ejemplos expuestos en el Anexo I de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases, donde se considera que las cajas de herramientas no son envases.

6. **DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO POR VENTAS DE ENVASES (V1085-23).** La consultante es una empresa que se dedica a la adquisición dentro de España de envases de plástico incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, que posteriormente vende a otras empresas, se plantea la posibilidad que tiene la empresa de recuperar el importe del impuesto pagado. El artículo 81 de la Ley establece que tienen derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado, los adquirentes que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación del impuesto; los adquirentes que acrediten que el destino es el de envases de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario; y los adquirentes de los productos cuando acrediten que,

en su caso, tras la realización de alguna modificación en los mismos, puedan ser reutilizados. Concluye el Centro Directivo, que si la empresa consultante se encuentra en alguna de las situaciones transcritas del artículo 81 de la Ley, podrá solicitar la devolución del impuesto abonado al adquirir los envases de plástico, siempre que pueda acreditar el cumplimiento de dichas situaciones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

7. **ANTICIPOS CUANDO NO SE CUMPLE EL CONTRATO (V1086-23).** La consultante plantea la operación en la que su cliente paga por adelantado la totalidad del precio de un contrato que supone la fabricación de un envase de plástico incluido en el ámbito objetivo del Impuesto. Posteriormente, el contrato no se llega a realizar y, por consiguiente, no se llega a fabricar dicho envase. El artículo 74 de la Ley establece que si se realizan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. Por tanto, en la operación descrita se ha producido el devengo del impuesto de acuerdo con el artículo 74.1 de la Ley y, como se ha realizado el pago anticipado anterior a la realización del hecho imponible, el devengo del impuesto se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. No obstante lo anterior, concluye la DGT, si el impuesto se hubiera llegado a liquidar e ingresar con anterioridad a la cancelación del contrato, el consultante podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos regulada en el artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8. **CORDONES TRENZADOS DE POLIPROPILENO UTILIZADOS EN MATADEROS Y EN LAS SALAS DE DESPIECE DE PORCINO, VACUNO Y OVINO (V1087-23).** Una sociedad se dedica a la fabricación de cordones trenzados de material 100% polipropileno que se utilizan principalmente en mataderos y en las salas de despiece de porcino, vacuno y ovino y solicita saber si los cordones trenzados de polipropileno se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto. Los cordones de polipropileno son utilizados mediante su colocación en los jamones y en las paletas de cerdo, utilizándose para llevar a cabo el proceso de salado, secado y curado, y que en algunas ocasiones los cordones llegan al punto de venta y en otras es cambiado por un nuevo cordón como consecuencia de su deterioro. El artículo 2.m) de la Ley remite la definición de envase a la contenida en el artículo 2.1 de la Ley 11/1997, del 24 de abril, de envases y residuos de envases, recientemente derogada por el Real Decreto 1055/2022, de 27 de diciembre, de envases y residuos de envases, el cual dispone en su artículo 2.f) que se entiende por envase: «(...) todo producto fabricado con materiales de cualquier naturaleza y que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, en cualquier fase de la cadena de fabricación, distribución y consumo. Se consideran también envases todos los artículos desechables utilizados con este mismo fin». También se consideran envases los artículos diseñados y destinados a ser llenados en el punto de venta y los artículos desechables vendidos llenos o diseñados y destinados al llenado en el punto de venta, a condición de que desempeñen la función de envase. En vista de lo anterior, el Centro Directivo concluye que los cordones al estar diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías y no resultarle de aplicación los criterios excluyentes de la definición de envase, tienen tal consideración formando parte del ámbito objetivo del Impuesto especial, salvo que el artículo forme parte integrante de un producto y sea necesario para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente. Por tanto, concluye el Centro Directivo, los cordones de polipropileno utilizados en la

actividad objeto de consulta, al estar diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías y no resultarle de aplicación los criterios anteriormente transcritos excluyentes de la definición de envase, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

9. **ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE POLÍMERO LÍQUIDO (V1088-23).** Una sociedad que realiza adquisiciones intracomunitarias de un polímero líquido en bidones con dos componentes diferentes que comercializa a nivel nacional de forma separada, los cuales, mediante su combinación, dan lugar a una espuma de poliuretano que se solidifica de forma instantánea. Dicha espuma adquirirá la forma del material que se coloca sobre ella y que se empleará como molde para protegerlo. La sociedad consultante desea conocer si el polímero líquido contenido en bidones y la espuma final de poliuretano se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto, así como quién es el contribuyente de la operación descrita. Al respecto, la DGT alude al artículo 71 de la Ley que en su letra e) del apartado 1 define lo que se entiende por productos semielaborados: «aquellos productos intermedios obtenidos a partir de materias primas que han sido sometidas a una o varias operaciones de transformación y que requieren de una o varias fases de transformación posteriores para poder ser destinados a su función como envase». Como el polímero líquido requiere de una fase de transformación posterior para poder ser destinado a su función como envase, tiene la consideración de «producto semielaborado», formando parte del ámbito objetivo del impuesto de acuerdo con el artículo 68.1.b) de la Ley. Además, continúa la DGT, que la obtención del molde formado por la mezcla de los dos componentes es fruto exclusivamente del polímero contenido en los bidones, por lo que, de acuerdo con la definición de fabricación contenida en el artículo 71.1.b), dicha operación no tendrá tal consideración al estar excluida del concepto de fabricación, pues se trata de una elaboración a partir exclusivamente de los productos sujetos al impuesto comprendidos en el artículo 68.1.b) y c) de la ley (producto semielaborado). Por esta razón, los clientes de la sociedad consultante no tendrán la condición de contribuyentes del impuesto, no tributando por el producto resultante de esta mezcla, la espuma de poliuretano. No obstante, concluye el Centro Directivo, la sociedad consultante, en tanto que realiza el hecho imponible de adquisición intracomunitaria de productos incluidos en el ámbito objetivo de este impuesto, es decir, de productos plásticos semielaborados, y dichos productos están destinados a la obtención de envases de plástico, tendrán la condición de contribuyentes.
10. **AUTOADHESIVOS DE PLÁSTICO EN CAJAS DE CARTÓN Y EL FILM QUE ENVUELVE LOS PALÉS PARA TRANSPORTARLAS (V1089-23).** Una sociedad se dedica a la elaboración y comercialización de vino embotellado, el cual se encuentra contenido en cajas de cartón que son cerradas mediante autoadhesivos de plástico. Posteriormente, dichas cajas son transportadas en palés, utilizándose film para envolver los mismos. El Centro Directivo, una vez más, alude a la apócrifa definición del término «adhesivo» identificándolo con la «pegatina» -ver comentarios consultas, entre otras, V0537-23, V0663-23, V0392-23, V0414-23, V0431-23. Pese a que el término «adhesivo» no se encuentra definido en el artículo 2 de la Ley 7/2022, el Centro Directivo considera que debe entenderse indistintamente referido, tanto a la sustancia que interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos que sirve para pegarlos, como a las pegatinas o a las cintas adhesivas. Y de esta forma concluye que en la medida que los autoadhesivos a los que se refiere la consultante cumplan la definición anterior, quedarán no sujetos al impuesto, pero esta vez, sin entrar en detalles, ni revelar la disposición legal que contiene tal definición y por la cual se ampara para excluir de la sujeción al impuesto a las etiquetas plásticas autoadhesivas. Por otra parte, recordar a ese Centro Directivo que el adhesivo, como materia polimérica interpuesta entre dos cuerpos o fragmentos, es decir, el elemento

que se interpone entre la cinta o pegatina plástica y el envase, no está incluido en la definición de «plástico» del artículo 2 de la Ley, lo mismo que las pinturas, tintes y lacas, por lo que equiparar el término «adhesivo» enteramente a las pegatinas y a las cintas plástica autoadhesivas, nos lleva a la poco realista conclusión que tales elementos no son plásticos. Por último, el Centro Directivo precisa que el film utilizado para envolver los palés de producto terminado requiere de una fase de transformación posterior para poder ser destinado a su función como envase, por lo tanto, tiene la consideración de producto semielaborado, formando parte del ámbito objetivo del impuesto de acuerdo con el artículo 68.1.b) de la Ley 7/2022.

11. **LA IMPORTACIÓN DE LÍQUIDOS MEDIANTE FLEXITANK (V1092-23)** La empresa consultante realiza la importación de líquidos mediante flexitank, que son bolsas de plástico no reutilizables utilizadas para transportar líquidos a granel en un contenedor por vía marítima y para su protección, pero no se entregan con la mercancía al cliente final. Se pregunta si podría acogerse al supuesto de no sujeción recogido en el artículo 73.1.d) de la Ley 7/2022. En el presente caso, al tratarse de un envase de transporte de líquidos a granel, siendo inherente a su función de envase el hecho de que cuando se haya finalizado el transporte y las mercancías, en este caso, los líquidos, lleguen a destino, se extraigan de la bolsa para ser metidos en los envases individuales donde se comercializarán esos líquidos. En la fase de transporte el flexitank se está entregando con la mercancía, independientemente de que en una fase posterior el producto se entregue en otro tipo de envase al consumidor final. En consecuencia, no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 73.d) de la Ley, y la importación de las bolsas de flexitank está sujeta al impuesto conforme al artículo 72 de la Ley.

12. **BOBINAS DE PLÁSTICO ADQUIRIDAS A EMPRESARIOS ESPAÑOLES EMPLEADAS EN EL EMBALAJE DE MERCANCÍAS CON DIFERENTES DESTINOS (V1093-23).** La empresa consultante se dedica a la fabricación de artículos de menaje y en especial de paellas, sartenes y cazuelas, enviando la mercancía a la península, Baleares, Canarias, Ceuta, Melilla, y al extranjero envolviendo con plástico retráctil los paquetes que engloban un grupo de artículos y los pallets que van envueltos con film estirable. Ambos artículos lo constituyen bobinas de plástico que se adquieren a empresarios españoles. La consultante pregunta qué actividad podría estar sujeta al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y, en su caso, si debe cumplir alguna obligación formal. Para la DGT, el producto que forma parte del ámbito objetivo del impuesto son las bobinas de plástico retráctil y de film estirable que la consultante adquiere a empresarios españoles. Se trata de «productos semielaborados» a los que se refiere el artículo 68.1 letra b) de la Ley, que se gravan en la medida en que se destinen a la obtención de los envases a los que se refiere la letra a) del artículo 68.1 de la Ley. Indica la consultante que las bobinas de plástico se utilizan para envolver los paquetes que contienen grupos de productos y los pallets dónde se colocan dichos productos. Si los empresarios a los que la consultante adquiere las bobinas son los que las fabrican, la actividad sujeta al impuesto sería la fabricación, en virtud de lo establecido en el artículo 72 de la Ley, siendo en tal caso los empresarios españoles fabricantes los contribuyentes del impuesto conforme al artículo 76 de la Ley. En el caso de que la empresa consultante adquiriera las bobinas a empresarios situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, se produciría el hecho imponible importación o adquisición intracomunitaria, según los casos y siendo contribuyente en ambos casos la propia empresa consultante. Concluye la DGT que si la sociedad consultante envía los productos fuera del ámbito de aplicación del impuesto, tendrá derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado por el plástico utilizado para envasar tanto los paquetes como los pallets. Dicha devo-

lución habrá de ejercitarse a través del modelo A22, que se presentará por vía electrónica a través de Internet dentro de los veinte primeros días naturales siguientes a aquel en que finaliza el trimestre en que se produzcan los hechos que motivan la solicitud de devolución.

- 13. ENVASES QUE CONTIENEN LECHE DE INICIO PARA LACTANTES, LECHE DE CONTINUACIÓN PARA LACTANTES, PREPARADO LÁCTEO DE CRECIMIENTO, ALIMENTO DE USOS MÉDICOS ESPECIALES Y COMPLEMENTO ALIMENTACIÓN (V1200-23).** Una sociedad que se dedica a la adquisición intracomunitaria de leche de inicio para lactantes, leche de continuación para lactantes, preparado lácteo de crecimiento, alimento de usos médicos especiales y complemento alimenticio, en envases de plástico, solicita saber si resultan de aplicación los supuestos de exención regulados en el artículo 75 de la Ley, así como las condiciones que debe contener la declaración previa. Como cuestión previa debemos indicar que el Reglamento (UE) 609/2013 del Parlamento Europeo establece los requisitos generales de composición e información para las distintas categorías de alimentos, entre ellos los alimentos para usos médicos especiales. Por su parte, el Reglamento Delegado (UE) 2016/128 de la Comisión adopta los requisitos específicos de composición e información aplicables a los alimentos para usos médicos especiales. La DGT prescindiendo de los Reglamentos citados recurre a la definición de «alimentos dietéticos destinados a usos médicos especiales» contenida en el artículo 2.1.b) del Real Decreto 1091/2000, por el que se aprueba la Reglamentación técnico-sanitaria específica de los alimentos dietéticos destinados a usos médicos especiales. Se trata de una disposición que en su día traspuso al ordenamiento interno la Directiva 1999/21/CE, hoy derogada por el Reglamento (UE) 609/2013, una disposición que tras su entrada en vigor resulta de directa aplicación en los países de la Unión Europea, sin necesidad de ser transpuesta al Derecho Español. La definición de «alimentos para usos médicos especiales», contenida en el Reglamento (UE) 609/2013 difiere en ciertos matices a la mostrada por la DGT por remisión al artículo 2.1.b) del Real Decreto 1091/2000, en el que se señala que por «alimentos dietéticos destinados a usos médicos especiales», se entienden los destinados a una alimentación especial, que han sido elaborados o formulados especialmente para el tratamiento dietético de pacientes bajo supervisión médica. Estos alimentos están destinados a satisfacer total o parcialmente las necesidades alimenticias de los pacientes cuya capacidad para ingerir, digerir, absorber, metabolizar o excretar alimentos normales o determinados nutrientes o metabolitos de los mismos sea limitada o deficiente o esté alterada, o bien que necesiten otros nutrientes determinados clínicamente, cuyo tratamiento dietético no pueda efectuarse únicamente modificando la dieta normal, con otros alimentos destinados a una alimentación especial, o mediante ambas cosas. La DGT encadena su respuesta citando el apartado 2 del artículo 2 del RD1091/2000 recogiendo la clasificación de los alimentos dietéticos destinados a usos médicos especiales, si bien tal clasificación muestra una redacción distinta a la recogida en el artículo 2, apartado 1, del Reglamento Delegado (UE) 2016/128. Idéntica situación se produce con los «preparados para lactantes», la DGT prescindiendo del Reglamento (UE) 609/2013 y del Reglamento Delegado (UE) 2016/128, alude a la definición del artículo 2.3 del Real Decreto 867/2008, de 23 de mayo, por el que se aprueba la reglamentación técnico-sanitaria específica de los preparados para lactantes y de los preparados de continuación, que si bien coincide con la definición contenida en citado Reglamento (UE) 609/2013, no sucede lo mismo respecto a su composición en vitaminas, minerales y oligoelementos. Así pues, haciendo referencia al citado RD 867/2008, el Centro Directivo entiende por «preparados para lactantes» los que, conforme al apartado 1 de su artículo 2, están destinados a la alimentación especial de los lactantes durante los 12 primeros meses de vida, que satisfagan por sí mismos sus necesidades nutritivas hasta la introducción de una alimentación

complementaria apropiada»; y por «preparados de continuación» los alimentos destinados a los lactantes a los que se ha introducido una alimentación complementaria apropiada y que constituyen el principal elemento líquido de la dieta progresivamente diversificada de estos lactantes. De esta forma la DGT se refiere a tales productos, si bien sorprendentemente llega a confundirse, en concreto al citar los Anexos del RD 867/2008. Visto lo anterior, el Centro Directivo concluye que para la aplicación de la exención contenida en el artículo 75.a) o 75.b) de la Ley 7/2022, es necesario cumplir con la definiciones anteriores y, en su caso, con los criterios de composición especificados en los anexos del citado Real Decreto 867/2008. Ahora bien, el criterio del Centro Directivo, que en ningún momento llega a argumentar, es considerar que los preparados lácteos de crecimiento y los complementos alimenticios no tienen encaje en el artículo 75 de la Ley, por lo que la adquisición intracomunitaria de envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto conteniendo estos productos estará sujeta y no exenta.

14. **EMPAQUETADO DE ROPA LIMPIA EN LAVANDERÍA (V1204-23).** La consultante es una lavandería industrial que se dedica al lavado y secado de ropa que posteriormente es enviada a sus clientes. Para su envío, la sociedad adquiere bobinas de plástico a un fabricante situado en territorio español, las cuales son colocadas en una máquina para empaquetar la ropa limpia que envía a sus clientes. Desea conocer si las bobinas de plástico utilizadas en su actividad se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Contesta la DGT que las bobinas de plástico requieren de una fase de transformación posterior para poder ser destinadas a su función como envase, y por tanto, tienen la consideración de producto semielaborado que adquiere directamente a un fabricante situado en territorio español, por lo que al no realizar la fabricación, no tiene la consideración de contribuyente y, en consecuencia, no tendrá obligaciones respecto a la presentación de la declaración de este impuesto ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Ahora bien, concluye el Centro Directivo si le resultará de aplicación lo previsto en la letra b) del artículo 82.9 de la Ley con ocasión de las ventas o entregas de los productos objeto del impuesto, cuando así sea requerido por el adquirente, es decir, consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas: 1.º El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal; y 2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.
15. **ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA DE PRODUCTOS PARA EL SECTOR FARMACÉUTICO QUE NO TIENEN USO SANITARIO (V1205-23).** Una empresa que, vía adquisición intracomunitaria, introduce en España productos para el sector farmacéutico que no tienen uso sanitario. Los productos son los siguientes: 1) placas *petri* que vienen con un medio de cultivo en su interior; 2) desinfectante que se presenta en botellas de plástico de 1 litro, y dicha botella viene envasada en 3 bolsas de plástico para garantizar la esterilidad del producto; y 3) microorganismos liofilizados para el control de calidad en laboratorios de microbiología. El envase del producto incluye medidores de registro de temperatura para garantizar que el producto ha tenido tratamiento adecuado. Se solicita saber si las bolsas de plástico no reciclado para preservar la esterilidad y los contenedores de plástico para garantizar el control de temperatura forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico. La DGT subraya que las bolsas y otros contenedores de plástico no reciclado destinados a preservar la esterilidad y garantizar la transferencia a salas blancas sin contaminación y para garantizar el control de temperatura de los productos, son artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías. Además, no forman parte

integrante del producto que contiene, y no son necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil, ni todos sus elementos están destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente, por lo que no les alcanza la exclusión prevista en el último inciso del primer párrafo de la citada letra a) del artículo 68.1. En consecuencia, los envases de plástico no reutilizables, objeto de consulta, tienen la consideración de envases según lo establecido en el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022 y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, quedando su adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto.

- 16. IMPORTACIÓN DE BIG BAGS AMPARADOS POR UN CERTIFICADO DE REUTILIZACIÓN EMITIDO POR UN LABORATORIO EXTRANJERO (V1206-23).** Una empresa que importa contenedores de plástico, conocidos también como «Big bags», y que afirma están amparados por un certificado de reutilización emitido por un determinado laboratorio extranjero, solicita saber si los productos descritos forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Por lo que respecta a los contenedores de plástico o “Big bags”, según la DGT, no cabe duda de que se trata de artículos que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, por lo que tienen la consideración de envase a efectos de este impuesto. Adicionalmente, para determinar si se incluye o no dentro del ámbito objetivo del impuesto, hay que analizar si el producto es o no reutilizable, y si contiene o no plástico (hecho este, el de su composición, que en el supuesto planteado no se pone en duda). Para determinar si el producto es o no reutilizable habrá que atender a lo que se establece en el último párrafo del artículo 68.1.a) de la Ley, esto es, cuando haya sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenado o reutilizados con el mismo fin para el que fue diseñado. En virtud de esto, los contribuyentes del impuesto podrán acreditar dicha condición con cualquier medio de prueba admisible en derecho. Respecto de los medios de prueba, recuerda la DGT, que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. Por consiguiente, concluye la DGT, le corresponde valorar los medios de prueba aportados por la consultante a los órganos de aplicación de los tributos, careciendo este Centro Directivo de las facultades necesarias para determinar la validez y suficiencia. En otras palabras, el Centro Directivo renuncia a indicar, ni siquiera a título meramente indicativo, cuales podrían ser tales medios de prueba, como por ejemplo el certificado UNE 13429/2004-envases reutilizables, delegando exclusivamente tal facultad al criterio particular y subjetivo de cada oficina gestora, lo que hace posible que la actitud receptiva frente a las pruebas aportadas sea cambiante, incluso enfrentada, de una oficina a otra.
- 17. IMPORTACIÓN DE BIOCIDAS EN ENVASES DE PLÁSTICO (V1208-23).** Una empresa que importa biocidas en envases de plástico no reutilizables destinados a la limpieza y desinfección de las salas donde se fabrican medicamentos, solicita saber, si dicha importación está exenta del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. En primer lugar, la DGT considera el artículo 75 de la Ley que contempla la exención de los envases que se introducen en el territorio de aplicación del impuesto prestando 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. En segundo lugar, con el propósito de aclarar lo que entiende por «producto sanitario» el Centro Directivo se remite al apartado 1 del artículo 2 del Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los productos sanitarios. De este modo, señala que un producto sanitario es «todo instrumento, dispositivo, equipo, programa

informático, implante, reactivo, material u otro artículo destinado por el fabricante a ser utilizado en personas, por separado o en combinación, con alguna de las siguientes finalidades médicas específicas 1) diagnóstico, prevención, seguimiento, predicción, pronóstico, tratamiento o alivio de una enfermedad, 2) diagnóstico, seguimiento, tratamiento, alivio o compensación de una lesión o de una discapacidad, 3) investigación, sustitución o modificación de la anatomía o de un proceso o estado fisiológico o patológico, 4) obtención de información mediante el examen in vitro de muestras procedentes del cuerpo humano, incluyendo donaciones de órganos, sangre y tejidos, y que no ejerce su acción principal prevista en el interior o en la superficie del cuerpo humano por mecanismos farmacológicos, inmunológicos ni metabólicos, pero a cuya función puedan contribuir tales mecanismos, 5) los productos de control o apoyo a la concepción, 6) los productos destinados específicamente a la limpieza, desinfección o esterilización de los productos que se contemplan en el artículo 1, apartado 4 y en el párrafo primero del presente punto. Seguidamente el Centro Directivo sorprendentemente argumenta mediante el derogado Real Decreto 1591/2009, por el que se regulan los productos sanitarios. Se trata de una norma derogada con efectos de 23 de marzo de 2023, por la disposición derogatoria única 1.a) del Real Decreto 192/2023, de 21 de marzo, por el que se regulan los productos sanitarios. Así las cosas, la DGT ultima diciendo que los envases de plástico que contienen biocidas no tienen la consideración de productos sanitarios, dado que se destinan a la limpieza y desinfección de salas donde se fabrican medicamentos y no a la limpieza, desinfección o esterilización de los productos sanitarios (los comprendidos en el artículo 2, apartado 1 del Reglamento (UE) 2017/745 del Parlamento Europeo y del Consejo), por lo que la importación de los envases conteniendo los citados productos, estará sujeta y no exenta del impuesto. No obstante, incomprensiblemente el Centro Directivo concluye indicando que en la medida en que los productos que se importen tengan la consideración de productos sanitarios y como tales cumplan con los requisitos establecidos en el Real Decreto 1591/2009 –una norma derogada- la importación de los envases conteniendo los citados productos, estaría sujeta y exenta en virtud del artículo 75 de la ley.

18. **BOBINAS PLÁSTICAS DESTINADAS A PANELES SOLARES, DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS Y BATERÍAS (V1209-23).** Empresa que comercializa paneles solares, dispositivos electrónicos de regulación y baterías envasados con plástico retráctil, además de los palés que los transportan enviándolos a sus clientes situados en la península, las islas Baleares, las islas Canarias, Ceuta, Melilla, así como a distintos Estados miembros de la Unión Europea y a otros países situados fuera de España. La sociedad que adquiere bobinas de plástico a empresarios españoles desea conocer si la actividad que realiza está sujeta al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, así como las obligaciones que, en su caso, procedan en relación con el mismo. De acuerdo con el artículo 72.1 de la Ley, la actividad que realiza no está sujeta al Impuesto al no tener la consideración de fabricación, pues adquiere un producto semielaborado y tampoco realizar una importación o adquisición intracomunitaria. La DGT concluye que la sociedad consultante no tiene la condición de contribuyente del impuesto de conformidad con el artículo 76 de la Ley.
19. **CLAVE DE PRODUCTO EN LA CONTABILIDAD (V1210-23).** Una entidad que se dedica al comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética, solicita saber si, en cumplimiento de las obligaciones formales de llevanza de contabilidad y libros registro de existencias, la clave de producto debe ser asignada por cada componente que conforma el producto o por producto. La consultante solicita aclaración sobre la información a consignar en el campo “Clave producto (3): letra que identifica el producto contabilizado, diferenciando entre producto del apartado a) (identificado con la letra a),

producto del apartado b) (identificado con la letra b) y producto del apartado c) (identificado con la letra c) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril”, si debe asignar una clave por los diferentes componentes que conforman el producto (por ejemplo, para el embalaje y el tapón del envase) o, al contrario, solo una clave por producto. El Centro Directivo considera que debe identificar cada uno de los envases distintos que fabrica o respecto de los que realiza la adquisición intracomunitaria, esto es, diferenciando el embalaje (envase secundario o terciario) del envase primario, consignando en ambos casos en la clave del producto la letra a). Respecto del tapón, si únicamente fabrica o realiza adquisiciones intracomunitarias de tapones, deberá consignar la clave producto que corresponde a dichos tapones (letra c) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril). No obstante concluye la DGT, si realiza adquisiciones intracomunitarias de envases que llevan como elementos de cierre sus correspondientes tapones, al ser considerados estos parte del producto al que van incorporados, se deberá consignar la clave producto que corresponde a los envases (letra a) del artículo 68.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril).

20. **FABRICACIÓN DE AEROSOLES EN HOJALATA CON UNA TAPA DIFUSORA DE PLÁSTICO (V1211-23).** Una sociedad fabrica aerosoles en hojalata que tienen una tapa difusora de plástico destinados a la limpieza y cuidado de suelos de madera, solicita saber si las tapas difusoras de plástico se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. El Centro Directivo confirma que las tapas difusoras por las que pregunta la consultante están destinadas a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables conforme lo dispuesto en el artículo 68.1.c) anteriormente transcrito, por lo que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.
21. **BOTELLINES DE PLÁSTICO CONTENIENDO GLICERINA VEGETAL Y PROPYLENGLIGOL (V1212-23).** Una empresa comercializadora de líquidos, aromas y esencias para cigarrillos electrónicos adquiere en Holanda botellines de plástico en los que se comercializan los productos. Los productos son líquidos compuestos por VG-PG (glicerina vegetal y propilengligol). Los consumidores finales pueden mezclar el líquido con el aroma o comprar directamente el producto ya mezclado, solicita saber si los botellines de plástico están incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Concluye la DGT que los botellines de plástico, al estar diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías (en este caso, el líquido y aroma para los cigarrillos electrónicos) y al no resultarles de aplicación los criterios excluyentes de la definición de envase, forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.
22. **ENVASES DE PLÁSTICO QUE CONTIENEN PRODUCTOS FITOSANITARIOS LÍQUIDOS, FERTILIZANTES LÍQUIDOS Y BIOCIDAS LÍQUIDOS DE USO DOMÉSTICO (V1214-23).** Una empresa que comercializa productos fitosanitarios líquidos de uso doméstico, fertilizantes líquidos de uso doméstico y biocidas líquidos de uso doméstico, todos ellos contenidos en envases de plástico, solicita saber si los citados productos se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y si pueden acogerse a un régimen de exención. Confirma la DGT que los envases de plástico que contienen los productos sobre los que versa la consulta, dado que están diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la mercancía, sí tienen la consideración de envase a efectos de este impuesto y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del mismo. Con respecto a la posibilidad de acogerse a un régimen de exención, la DGT manifiesta que los envases no encuentran encaje en ninguna de las exenciones expuestas en el artículo 75 de la Ley . Asimismo, recuerda el

Centro Directivo que las exenciones del artículo 75 están destinadas para aquellos contribuyentes que realizan el hecho imponible de fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto y, tal y como se desprende de la información aportada por la consultante, no realiza ninguno de estos hechos imponibles.

23. ACREDITACIÓN DE PLÁSTICO NO RECICLADO EN LAS IMPORTACIONES (V1215-23).

La empresa solicita aclaración sobre la acreditación del plástico no reciclado contenido en los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, en particular pregunta cómo se acredita la cantidad de plástico no reciclado en el caso importación de los productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. El Centro Directivo contesta que para que la cantidad de plástico reciclado contenida en los envases no entre en el cómputo de la base imponible, dicha cantidad, expresada en kilogramos, deberá acreditarse mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos. Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos, o en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional. No obstante, recuerda el Centro Directivo, que conforme a la disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto, alternativamente, se podrá acreditar la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto mediante una declaración responsable firmada por el fabricante.

24. BANDEJAS DE PLÁSTICO RECICLADO Y RECICLABLE QUE CONTIENEN TIERRA PRENSADA (V1217-23).

Una sociedad que importa tierra prensada para posteriormente comercializarla con el propósito de utilizarla para la propagación y germinación de plantas de todo tipo, cuyo envase de presentación son bandejas de plástico reciclado y reciclable en su totalidad, solicita saber si las bandejas de plástico que contienen la tierra prensada que importa se encuentran dentro del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Asimismo, desea conocer la validez de una declaración del fabricante de las bandejas de plástico en la que se manifiesta que dicho producto es reciclado y reciclable en su totalidad. El criterio de la DGT es que las bandejas de plástico que contienen la tierra prensada, dado que están diseñadas para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la mercancía, tienen la consideración de envase a efectos de este impuesto y, por tanto, están incluidos en el ámbito objetivo del mismo. Con respecto a si una declaración del fabricante de las bandejas de plástico en la que se manifiesta que dicho producto es reciclado y reciclable en su totalidad puede ser admitida como medio de prueba válido en derecho para acreditar tal condición, el Centro Directivo contesta que para que la cantidad de plástico reciclado contenida en los envases no entre en el cómputo de la base imponible, dicha cantidad, expresada en kilogramos, deberá acreditarse mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos. Las entidades certificadoras deberán estar acreditadas por la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC) o por el organismo nacional de acreditación de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, designado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (CE) n.º 765/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de julio de 2008, por el que se

establecen los requisitos de acreditación y vigilancia del mercado relativos a la comercialización de los productos, o en el caso de productos fabricados fuera de la Unión Europea, cualquier otro acreditador con quien la ENAC tenga un acuerdo de reconocimiento internacional. No obstante, recuerda el Centro Directivo, que conforme a la disposición transitoria décima de la Ley 7/2022, durante los primeros 12 meses siguientes a la aplicación del impuesto, alternativamente, se podrá acreditar la cantidad de plástico reciclado contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto mediante una declaración responsable firmada por el fabricante.

25. **VÁLVULAS Y ACCIONADORES DE AEROSOL** (V1218-23). La consultante fabrica aerosoles para diferentes usos: insecticidas, desinfectantes, ambientadores, etcétera. Los aerosoles se componen de una lata, una válvula y un aplicador de plástico que permiten accionar y difundir el producto insecticida, ambientador, desinfectante contenido en la lata, y solicita saber si las válvulas y accionadores que forman parte de los aerosoles están incluidas en el ámbito objetivo del impuesto. Los aerosoles se componen de varios elementos que son el principio activo (insecticida, ambientador, desinfectante), gas butano, una lata que sirve de contenedor, una válvula y un accionador o pulsador. La lata donde se contiene el gas junto con el principio activo, si bien no son de plástico, tiene la consideración de envase conforme al artículo 68.1.a) de la Ley, en la medida en que no es reutilizable y está destinado a contener, proteger, manipular, distribuir y presentar la mercancía. Las válvulas y accionadores por las que pregunta la consultante están destinadas a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los aerosoles, que son envases no reutilizables, por lo que forman parte del ámbito objetivo del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.1.c) anteriormente transcrito.
26. **ALMACENAMIENTO DE ENVASES EN CONSIGNA POR CLIENTES** (V1240-23). Una empresa fabricante de envases de plásticos no reutilizables, ha firmado un contrato de almacén en consigna con algunos de sus clientes en España, de forma que los envases de la consultante se almacenan en las instalaciones del cliente. En base a este contrato la consultante deposita los envases regularmente en ese almacén, y mensualmente el cliente le comunica la cantidad de producto que ha salido de dicho almacén. Se solicita saber, debido a que en el momento de la entrada en vigor del Impuesto la consultante había entregado en el almacén de sus clientes envases de plástico no reutilizables, cuándo debe considerarse que se ha producido la primera venta o entrega de los envases a efectos del devengo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables, si en el momento en el que el cliente recibe la mercancía o en el momento en que la consultante emite la factura. Curiosamente la DGT resuelve la cuestión diciendo que el devengo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables coincide con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, de hecho dice que el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entonces, sirviéndose de tal aserto, el Centro Directivo resuelve remitiéndose a la Ley 37/95 del IVA para dilucidar sobre el momento del devengo del impuesto sobre los envases de plástico que según indica el artículo 74.1 de la Ley 7/2022, se produce en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente de los productos del ámbito objetivo del impuesto por el fabricante. Así pues, el hueso no es otro que deslindar que se entiende por «entrega» y por «puesta a disposición» y para ello el Centro Directivo tiene en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el IVA, que en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, Shopping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, concluye que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera «entrega de

bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien. Aplicando lo anterior al supuesto objeto de consulta, la DGT concluye que las entregas en consigna de la consultante a los clientes establecidos en el territorio de aplicación del impuesto tendrán la consideración de entregas de bienes pues parece inferirse que, con la entrega de dichos productos, se cede también al destinatario el poder de disposición sobre los mismos con las facultades atribuidas a su propietario, en los términos expuestos.

27. ENVOLTURAS PARA SALCHICHAS Y EMBUTIDOS (V1465-23). Una empresa tiene como actividad la fabricación y comercialización de envolturas, films y otros productos y soluciones dentro del sector de las envolturas para la industria cárnica. Se pregunta sobre los materiales de barrera para salchichas o embutidos consistentes en estructuras plásticas retráctiles y coextrusionadas en varias capas de poliamida y polietileno de distintos calibres. Son usadas como envoltura “primaria” durante las etapas de producción, bombeo, cocción y distribución de embutidos, mortadelas y fiambres, de proteínas de origen animal o vegetal, emulsionados o no, y aportan estabilidad térmica durante el proceso y las propiedades de barrera imprescindibles para mantener la vida útil de los alimentos en condiciones de refrigeración. Por sus funciones técnicas, tanto en la elaboración como en la distribución del producto, pueden utilizarse adicionalmente como instrumento de marketing y su presentación puede ser variada en su aspecto y textura (a las mismas pueden añadirse etiquetas, impresiones con tinta, distintos colores, etc), no requiriéndose por tanto la utilización de un envase secundario final adicional para su presentación y comercialización. La DGT, considera que la cuestión que se plantea es si esas envolturas forman parte integrante de un producto y son necesarias para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente. A juicio del Centro Directivo, las envolturas para salchichas o embutidos objeto de la consulta no puede afirmarse que formen parte integrante del producto, dado que hay presentaciones comerciales las que los productos están loncheados y sin esas envolturas, y por eso mismo no son necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil ni todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente. Es más, concluye diciendo que a diferencia de la piel comestible que, en ocasiones, también recubre las salchichas o embutidos, resulta que en las presentaciones comerciales en las que el tipo de envoltura sobre el que versa la consulta aún se conserva, es necesario siempre proceder luego a su retirada antes del consumo.

28. ROLLOS DE TEJIDOS, HOJAS, LÁMINAS Y PLACAS QUE CONTIENEN PLÁSTICO DESTINADAS A FABRICAR VELAS PARA BARCOS Y TABLAS DE SURF (V1482-23). Una empresa realiza que realiza adquisiciones intracomunitarias de rollos de tejidos, hojas, láminas y placas que contienen plástico y que los corta y suministra a velerías para la construcción de velas para barcos y tablas de windsurf, solicita saber si dichos materiales adquiridos forman parte del ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Una vez más la DGT, presume que cualquier elemento plástico que pueda ser destinado a envase está incluido en el ámbito del impuesto, una opinión que no podemos compartir. Los rollos, hojas y placas que contengan plástico no destinados a obtener un «envase no reutilizable», no son un «producto semielaborado» sujeto al impuesto. El artículo 68.1,b) de la ley incluye en el ámbito del impuesto a los «productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases», tales como las preformas o las láminas de termoplástico. Sorprende entonces como la DGT altera el texto del artículo 68.1.b), 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, cambiando sustancialmente el ámbito objetivo, una materia exclusivamente reservada a la Ley. Así las cosas, vemos que la DGT interpreta que cualquier lamina, rollo u hoja plástica susceptible de utilizarse en la elaboración de envases forma parte del ámbito objetivo del impuesto, y si finalmente no tiene esa finalidad, entonces podrá aplicarse la exención del artículo 75.1.g), siempre y cuando, en este caso, obtenga de los clientes que adquieren las láminas y los rollos plásticos destinados a fabricar velas para barcos y tablas de surf, una declaración previa en la que manifiesten que el destino de las mismas no va a ser la obtención de envases. No podemos compartir esta tesis, porque si nos atenemos a tal razonamiento, 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. En definitiva, una situación contraria al espíritu de la ley claramente expresada en su exposición de motivos.

29. **ETIQUETAS DE PAPEL ADHESIVO (V1483-23).**Una empresa que fabrica etiquetas en papel adhesivo, de manera que no fabrica plástico, sino que se limita a imprimir las etiquetas, solicita saber si le es de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en la letra c) del artículo 73 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. La consultante recibe etiquetas en papel adhesivo que llegan incorporadas en unas bobinas de polipropileno o polietileno, que a continuación utilizará para imprimir las etiquetas. A este respecto, señala la DGT que hay que diferenciar dos elementos: 1) el papel adhesivo en el que se imprimen las etiquetas, y 2) los elementos plásticos (bobinas de polipropileno o polietileno) en los que se sustenta ese papel adhesivo sobre el que la consultante imprime las etiquetas. Según la DGT al papel adhesivo que recibe le es de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 73 de la Ley 7/2022, de 8 de abril prevé que no estarán sujetas al impuesto la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de las pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos, concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Respecto a las bobinas de polipropileno o polietileno que sustentan ese papel adhesivo están diseñadas “... para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías” (el papel adhesivo), por lo que son envase en el sentido del citado artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022, de 8 de abril, y por tanto, las bobinas de polipropileno o polietileno forman parte del ámbito objetivo del impuesto estando sujetas al Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria.