

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0267-24
Órgano	SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente
Fecha salida	29/02/2024
Normativa	Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Descripción de hechos La consultante fabrica granulos en sobre para la eliminación del etileno, humedad y otros gases. Estos sobres acompañan a las frutas, hortalizas, alimentos y otras sustancias perecederas durante el proceso de transporte y almacenaje para mejorar su conservación. Para su fabricación, la consultante realiza importaciones, adquisiciones intracomunitarias y adquisiciones a fabricantes nacionales de films de plástico que corta y sella conjuntamente, metiendo el granulado en su interior, para obtener el sobre.

Cuestión planteada La consultante quiere saber si los sobres que fabrica se incluyen en el ámbito objetivo del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Respecto de las adquisiciones de bobinas film de plástico para elaborar los sobres, si les resulta de aplicación la exención recogida en el artículo 75.g) 1º de la Ley 7/2022 de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, así como las condiciones para gozar de dicha exención o, en su caso, solicitar la devolución del impuesto pagado por dichas bobinas conforme al artículo 81. g) 1º de la Ley 7/2022.

Contestación completa La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (BOE del 9 de abril), en adelante la Ley, en el Capítulo I del Título VII, establece la regulación del Impuesto especial sobre envases de plástico no reutilizables, en adelante, el impuesto. De acuerdo con el artículo 67.1 de dicha Ley se trata de "(...) un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías."

Por su parte, el apartado 1 del artículo 72 de la Ley recoge la regulación del hecho imponible del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (en adelante, el Impuesto):

"1. Están sujetas al impuesto la fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(...)"

Respecto al ámbito objetivo del Impuesto, la Ley establece en su artículo 68, apartado 1, lo siguiente:

"1. Se incluyen en el ámbito objetivo de este impuesto:

"a) Los envases no reutilizables que contengan plástico.

A estos efectos tienen la consideración de envases todos los artículos diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, incluyéndose dentro de estos tanto los definidos en el artículo 2.m) de esta ley, como cualesquiera otros que, no encontrando encaje en dicha definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones y que puedan ser objeto de utilización en los mismos términos, 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.

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 rellenos o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados.

b) Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases a los que hace referencia la letra a), tales como las preformas o las láminas de termoplástico.

c) Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables.

(...):”.

Por su parte, el artículo 71.1.e) de la Ley recoge 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.”.

La consultante manifiesta que realiza importaciones, adquisiciones intracomunitarias y adquisiciones a fabricantes nacionales de bobinas de films de plástico de distintos materiales técnicos para fabricar sobres de plástico. Estos sobres contienen unos granulados que absorben los gases y permiten una mejor conservación de una serie de mercancías (frutas, hortalizas, alimentos y otras sustancias perecederas).

Por tanto, como las bobinas de material plástico requieren de una fase de transformación posterior para poder ser destinadas a su función como envase, tienen la consideración de producto semielaborado.

No obstante lo anterior, y según se manifiesta en el escrito de consulta, el uso del material plástico que hace la consultante es la fabricación de sobres destinados a contener unos granulados que absorben los gases y que permiten una mejor conservación de una serie de mercancías (frutas, hortalizas, alimentos y otras sustancias perecederas).

Estos sobres, permeables, acompañan a las mercancías en los procesos de almacenaje y transporte de las mismas. Una vez concluido dicho almacenaje o transporte, o simplemente acontecida la caducidad de los granulados, y por tanto terminada la función de los granulados, se desechan conjuntamente y en su totalidad, tanto los granulados como el sobre que los contiene.

Así las cosas, los sobres de plástico tienen la consideración de envase conforme a la Ley ya que están diseñados para contener, proteger, distribuir y presentar las mercancías, que en este caso son los granulados. No obstante, como se eliminan conjuntamente con la misma mercancía, les resultará de aplicación 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”.

Por otra parte, y según se deduce de la información aportada por la sociedad consultante, las bobinas de plástico que tienen la consideración de producto semielaborado no tienen unas cualidades específicas que delimiten su uso de forma exclusiva al ejercicio de la actividad objeto de consulta, sino que pueden ser destinadas a la obtención de envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto. Es por ello que dichas bobinas cumplen las condiciones señaladas en el artículo 68.1.b) de la Ley, formando las mismas, parte del ámbito objetivo del impuesto.

No obstante, la Ley recoge en el artículo 75 un supuesto de exención para aquellos productos plásticos semielaborados que finalmente no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, añadiendo la condición de recabar una declaración previa para beneficiarse de ella, en los siguientes términos:

“Estarán exentas, en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

(...)

g) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de:

1.º Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(...)

La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo dado a dichos productos. En concreto, los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los mismos a favor de los adquirentes, deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”.

Al respecto, es importante mencionar el párrafo tercero del artículo 76 de la Ley, el cual indica lo siguiente:

“En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los productos objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino,

estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración previa a la que se refiere el artículo anterior; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.”.

Por su parte, el artículo 81. letra g) recoge un supuesto de devolución para los adquirentes de productos semielaborados que no tengan la condición de contribuyentes, cuando no se destinen a la obtención de envases que formen parte del ámbito objetivo del impuesto, de forma que:

“1. Tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

(...)

g) Los adquirentes de:

1.º Los productos plásticos semielaborados, a los que hace referencia el artículo 68.1.b), cuando no se vayan a destinar a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

(...)

2. La efectividad de las devoluciones recogidas en el apartado anterior quedará condicionada a que la existencia de los hechos enumerados en las mismas pueda ser probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto.”.

Por último, el artículo 83 de la Ley recoge el régimen sancionador de este impuesto, incluyendo un supuesto de infracción tributaria aplicable para el caso de que se produzca un disfrute indebido de la exención del artículo 75.g):

“1. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este artículo, las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y demás normas de desarrollo.

2. Constituirán infracciones tributarias:

(...)

d) El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto de las exenciones recogidas en el artículo 75.a) y g) por no ser el destino efectivo de los productos el consignado en dichas letras.”.

(...).”.

Así las cosas, las bobinas de material plástico que la sociedad consultante importa y adquiere intracomunitariamente se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto de acuerdo con el artículo 68.1.b) de la Ley, por lo que, en contestación a la preguntada formulada, se ha originado el hecho imponible como consecuencia de la importación y adquisición intracomunitaria de las mismas. No obstante, la sociedad consultante podrá aplicar la exención del artículo 75.1.g) siempre y cuando acredite que efectivamente se destinan a la obtención de envases que no forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

Con respecto a las bobinas de plástico que adquiere a fabricantes nacionales, siendo en tales casos los fabricantes los contribuyentes del Impuesto, para que sea de aplicación la exención en la primera entrega o puesta a disposición de los productos, la sociedad consultante deberá aportar a los fabricantes una declaración previa en la que manifieste que el destino de los mismos no va a ser la obtención de envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto.

En el caso de que los fabricantes españoles no recaben la declaración previa y repercutan el impuesto en la entrega del producto semielaborado, la sociedad consultante podrá solicitar la devolución del impuesto pagado, siempre que acredite que los productos semielaborados no se van a destinar a obtener envases incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 81. g) de la Ley.

Los fabricantes en la factura que expidan tras la primera venta o entrega deberán consignar separadamente, conforme a lo establecido en el artículo 82.9.a) de la Ley, los siguientes conceptos:

1.º El importe de las cuotas devengadas.

2.º La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos.

3.º Si resulta de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual la venta o entrega resulta exenta.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1, del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.